

Acórdão: 23.551/20/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001383662-15
Impugnação: 40.010149024-35
Impugnante: E-Vino Comércio de Vinhos S.A.
IE: 002676493.00-82
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a retenção/recolhimento a menor do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais, em decorrência da utilização de alíquota interestadual incorreta de 12% (doze por cento), quando deveria utilizar a alíquota de 4% (quatro por cento). Infração caracterizada nos termos nos termos do art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75 c/c a Resolução do Senado Federal nº 13/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação trata de destaque e recolhimento a menor do ICMS, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

O Fisco constatou que a Autuada (“*comércio varejista de bebidas*”), estabelecida no estado do Espírito Santo, ao apurar referido imposto, utilizou alíquota interestadual incorreta de 12% (doze por cento), quando deveria utilizar a alíquota de 4% (quatro por cento), nos termos do art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75 c/c a Resolução do Senado Federal nº 13/02, art. 12, §§ 1º e 13, da Lei nº 6.763/75 e art. 43, § 8º, inciso II, alínea “d”, do RICMS/02.

Essa irregularidade foi constatada mediante análise dos dados das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Contribuinte no período de fevereiro de 2016 a junho de 2019.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/03); Auto de Infração – AI (fls. 04/09); Relatório Fiscal (fls. 10/12); Anexo 1 – CD contendo planilhas de apuração da diferença de ICMS/DIFAL devido no período autuado e informações a respeito das mercadorias comercializadas pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Autuada e das notas fiscais por ela emitidas no período de 01/01/16 a 08/02/16 (fls. 13); Anexo 2 – Intimação Fiscal 002/2019, respectiva resposta da Contribuinte e Consulta Interna nº 013/2019 (fls. 14/25).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 29/68, acompanhada dos documentos de fls. 69/144.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 208/224, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 232/256, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG 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 trata de destaque e recolhimento a menor do ICMS, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

O Fisco constatou que a Autuada (“*comércio varejista de bebidas*”), estabelecida no estado do Espírito Santo, ao apurar referido imposto, utilizou alíquota interestadual incorreta de 12% (doze por cento), quando deveria utilizar a alíquota de 4% (quatro por cento), nos termos do art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75 c/c a Resolução do Senado Federal nº 13/02, art. 12, §§ 1º e 13, da Lei nº 6.763/75 e art. 43, § 8º, inciso II, alínea “d”, do RICMS/02.

Essa irregularidade foi constatada mediante análise dos dados das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Contribuinte no período de fevereiro de 2016 a junho de 2019.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A responsabilidade da Autuada pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual está prevista na legislação tributária, especialmente, no art. 14, § 3º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 3º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

(...)

II - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço.

A apuração da diferença do imposto devido encontra-se demonstrada nas planilhas relativas ao Anexo 1 do Auto de Infração (CD de fls. 13), em que foram discriminados, para cada item de nota fiscal, os valores destacados pela empresa e os apurados pelo Fisco.

Nesse anexo ainda constam arquivos exemplificativos a respeito dos vinhos comercializados pela Contribuinte, cujas informações foram extraídas do *site* da empresa, e arquivo contendo dados, por item de mercadoria, das notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa no período de 01/01/16 a 08/02/16.

O Fisco também acosta aos autos, conforme Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 14/25), o “Termo de Intimação 002/2019”, e respectiva resposta fornecida pela Contribuinte, bem como o inteiro teor da Consulta Interna nº 013/2019, respondida pela SUTRI, órgão competente da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais para orientar os contribuintes e fiscalização acerca de dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária.

Em sua peça de defesa, a Impugnante esclarece que *“é uma sociedade anônima, que tem por objeto, dentre outras atividades, a importação e o comércio varejista de bebidas alcoólicas e não alcoólicas, bem como a importação e comércio varejista e atacadista de artigos e acessórios para vinho de uso pessoal e doméstico”*.

Afirma que *“não se trata de mera venda de garrafas de vinho, mas de proporcionar uma experiência de compra ao consumidor, personalizada, diferente daquela proporcionada pelo varejo comum, o que se efetiva, por exemplo, por meio da comercialização de safras exclusivas de vinho – uma grande diferenciação no mercado”*.

Explica que, *“para proporcionar aos consumidores uma experiência única na compra de vinhos, a E-Vino acondiciona as garrafas de vinhos que adquire diretamente das vinícolas que os produzem, alocando cada uma das garrafas em embalagens secundárias, com a sua marca e identidade visual, e com características e finalidades que valorizam essas mercadorias”*.

Entende, então, que esse *“aperfeiçoamento para consumo do produto e agregação de finalidade consiste em processo de industrialização”*.

Frisa que “*essas embalagens não se propõem ao mero transporte dos produtos, de modo que se configura um processo de industrialização, na forma da legislação competente*”.

Destaca que “*as embalagens secundárias aplicadas no processo industrial da E-Vino possuem diversos atributos e funcionalidades que se prestam a aprimorar a bebida para consumo, proporcionando uma apreciação adequada dos vinhos pelos consumidores finais*”, sendo que “*o fato de não ser reenvasada a bebida não obsta a realização de processo industrial, nos termos da legislação competente*”.

Às fls. 33, apresenta ilustrações no intuito de demonstrar a diferenciação das caixas de transporte e das referidas “*embalagens secundárias*”, descrevendo que “*a primeira imagem apresenta uma caixa cujas características evidenciam se tratar de uma caixa com a finalidade de transporte de mercadorias entre a E-Vino e o consumidor final*”.

Relata que “*a segunda imagem apresenta uma caixa cujas características são evidentemente atípicas e incomuns às embalagens regularmente utilizadas pelas empresas do setor de e-commerce – mais ainda no varejo tradicional (lojas físicas)*”, a qual se refere a “*embalagem secundária*”, “*pois seus atributos vão muito além do mero transporte das mercadorias da E-Vino ao consumidor final*”.

Reitera diversas vezes relatos que se apresentam no seguinte sentido:

A E-Vino proporciona aos seus consumidores finais muito mais do que a simples compra de garrafas de vinhos. A proposta de valor da E-Vino é proporcionar uma experiência de degustação e apreciação de vinhos, tornando acessíveis produtos de qualidade, acondicionados de modo que preserve e valorize suas características. Para tanto, dentre outras experiências, a E-Vino **permite que o consumidor final armazene adequadamente seus vinhos, em embalagem secundária de material que permite protegê-los da luz ou de batidas quando guardados na sua residência** – uma medida que possibilita que as garrafas fiquem propriamente acomodadas, na horizontal, o que **evita o ressecamento das rolhas, tal como se em uma adega estivessem**.

A Impugnante esclarece, também, a respeito da importância da rolha na vedação do conteúdo da garrafa de vinho, razão pela qual, com vistas à preservação das características físico-químicas dos vinhos, a legislação sanitária veda o reenvasamento, não sendo plausível alterar as garrafas de vidro dos vinhos comercializados pela E-Vino.

Frisa, contudo, que “*isso não muda a realidade dos fatos, de que há industrialização*”.

Acrescenta que “*o acondicionamento com o intuito de evitar danos à rolha é apenas uma das diversas utilidades adicionais promovidas pela embalagem secundária da E-Vino*”, e, ainda, que as “*embalagens secundárias servem de suporte*”.

para que os consumidores finais possam desfrutar dos vinhos em eventos sociais, deslocando-se para jantares e comemorações, em momento absolutamente distinto do simples transporte entre o fornecedor de mercadorias e o consumidor final”.

Conclui, então, que não procede a alegação do Fisco, com base na Consulta Interna nº 013/19 acostada às fls. 22/25 dos autos, de que o acondicionamento dos vinhos, comercializados pela Contribuinte, nas embalagens secundárias não se trataria de industrialização, uma vez que os vinhos são vendidos na mesma embalagem original em que foram adquiridos.

Alega que essa afirmação do Fisco “*não encontra amparo na legislação competente para dispor sobre o conceito de industrialização – de âmbito federal, em linha com a competência repartida e fixada em sede constitucional*”.

Cita o Código Tributário Nacional - CTN e a legislação do IPI para frisar que o processo de acondicionamento é tido como operação que modifica a natureza ou a finalidade, ou aperfeiçoa o produto para o consumo.

Pontua que a aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento) nas operações interestaduais com mercadorias importadas somente ocorre quando as mercadorias não são submetidas a processo de industrialização, ou, se industrializadas, somente nos casos em que o conteúdo de importação seja superior a 40% (quarenta por cento) do valor da mercadoria.

Assim, entendendo que o caso em questão se refere a industrialização na modalidade de acondicionamento, e que o conteúdo de importação é inferior a 40% (quarenta por cento), defende que a alíquota interestadual a ser aplicada aos casos autuados é de 12% (doze por cento).

Frisa que, “*no caso concreto, a industrialização para fins de definição da alíquota de ICMS operação interestadual de mercadoria importada não depende de alteração do conteúdo do vinho e de seu engarrafamento, mas do aprimoramento para consumo a partir de um dos processos industriais definidos na legislação do IPP*”.

Comenta que, “*se a finalidade da embalagem secundária fosse simplesmente o transporte da mercadoria, a E-VINO poderia fazer isso de um modo muito menos oneroso e muito mais simples, como fazem todas as outras empresas de e-commerce*”.

A Defesa afirma, ainda, que a legislação pertinente não prevê “*qualquer restrição quanto ao processo de industrialização na modalidade de acondicionamento, o qual pode ocorrer por todas as formas existentes, tal como o processo de aposição de embalagem secundária efetuado pela E-Vino*”.

Aduz que, “*neste sentido, não há dúvida alguma de que o processo de industrialização por acondicionamento, com o fito de aperfeiçoar os produtos para consumo, como faz a E-Vino, produz efeitos jurídicos e deve ser avaliado para fins de determinar a aplicação da alíquota interestadual de ICMS*”.

Considera que, na omissão da Resolução do Senado Federal a respeito do conceito de industrialização e da definição dos processos de industrialização para fins de aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento), cabe ao Fisco observar o art. 108 do

CTN, que determina a aplicação, nesta ordem, da analogia, dos princípios gerais de direito tributário, dos princípios gerais de direito público e da equidade.

Entende que, considerando que a Constituição Federal determina que cabe à lei complementar dispor a respeito da materialidade do IPI, o conceito e a definição de industrialização estabelecidos na legislação do IPI é que devem ser observados na aplicação da Resolução do Senado Federal nº 13/12 e do Convênio ICMS nº 38/13.

Cita o conceito de industrialização disposto no art. 46 do CTN e descreve a legislação do IPI no tocante a conceitos e aplicação da legislação relativa a incidência do IPI (Lei nº 4.502/64 e Decreto nº 7.212/10), destacando que deve ser observado o art. 6º do Decreto nº 7.212/10, que indica que *“a condição de produto industrializado por alteração da apresentação depende da existência de finalidade precípua da embalagem distinta da finalidade de transporte da mercadoria ao consumidor final”*, dispondo, ainda, que *“a embalagem cuja finalidade seja valorizar o produto pela inclusão de utilidade adicional não é considerada como destinada ao transporte”*.

Nesse sentido, afirma que *“há industrialização por acondicionamento quando a finalidade precípua da embalagem aposta não for meramente o transporte da mercadoria do fornecedor ao consumidor final, sendo que o acréscimo de utilidades precípua desqualifica a condição de embalagem para transporte”*.

Descreve que *“são consideradas embalagens de transporte as caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional que não objetivem valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional e que tenham capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores”*.

Alega, então, que *“a pretensão das autoridades fiscais de restringir o espectro de processos de acondicionamento, como se verifica no caso destes autos, é contrária ao disposto pela legislação atinente aos processos de industrialização”*.

Reitera que *“a E-VINO condiciona as garrafas de vinhos que adquire diretamente das vinícolas que as produzem, alocando cada uma das garrafas em embalagens secundárias, o que, pelo aperfeiçoamento para o consumo do produto e agregação de finalidade, evidentemente se constitui como processo de industrialização pela legislação vigente”*.

Acrescenta que *“os produtos acondicionados em novas embalagens com novos atributos e utilidades e cuja finalidade principal não seja o mero transporte, devem ser considerados como produtos industrializados.”*

Cita Soluções de Consulta (Cosit nº 15/2014 e Disit/SRRF07 nºs 7.039/2015, 8.070/2017, 2.003/2016) que se apresentam no sentido de que *“a colocação de embalagem em produtos tributados adquiridos de terceiros, mesmo em substituição da original, salvo quando se destine ao simples transporte do produto, caracteriza industrialização por acondicionamento ou reacondicionamento”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Declara que, “*tendo em vista a legislação e o entendimento consolidado sobre a definição de processo de industrialização, a afirmação das autoridades fiscais de que a E-Vino não realiza processo de industrialização pois não divulga promove a alteração das embalagens de vidro onde são engarrafados os vinhos não possui qualquer fundamento fático, quiçá algum fundamento legal*”.

Observa-se que, para o deslinde da questão, importa analisar se, com base na legislação tributária, a Contribuinte realiza ou não industrialização, ao fornecer os vinhos a seus clientes com as referidas “embalagens secundárias”.

Inicialmente, cumpre registrar que não há discordância entre o Fisco e a Contribuinte no que tange à exigência de ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações destinadas a consumidores finais mineiros não contribuintes do imposto, nos termos do inciso I do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/1975, Convênio ICMS nº 93/15 c/c art. 42, inciso I, subalínea “a.2”, e art. 43, § 8º, inciso II, alínea “d”, ambos do RICMS/02 e Resolução nº 13/02 do Senado Federal.

Conforme destacado pelo Fisco, a legislação tributária “*determina apuração da diferença de imposto entre a alíquota interna (27% = 25% + 2% de FEM) e a interestadual (4%)*”, sendo que “*o problema está justamente em utilizar corretamente a alíquota interestadual, onde o contribuinte se defende alegando que a alíquota interestadual a ser adotada é de 12%, mas o Fisco Mineiro entende que esta alíquota é de 4%, tendo cobrado no presente auto de infração a diferença recolhida a menor em razão de erro do contribuinte*”.

De acordo com o Convênio ICMS nº 38/13, que dispõe sobre procedimentos a serem observados na aplicação da tributação pelo ICMS prevista na Resolução do Senado Federal nº 13/12, a alíquota do imposto de 4% (quatro por cento) deve ser aplicada nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que não tenham sido submetidos a processo de industrialização ou, se submetidos, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento):

CONVÊNIO ICMS nº 38, DE 22 DE MAIO DE 2013

Cláusula segunda A alíquota do ICMS de 4% (quatro por cento) aplica-se nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que, após o desembaraço aduaneiro:

I - **não** tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com **Conteúdo de Importação superior a 40%** (quarenta por cento).

(destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, para se verificar a correta alíquota relativa à operação interestadual, é fundamental analisar se o procedimento realizado pela Autuada configura industrialização, como defende a Impugnante, ou não.

Cumprе registrar que tanto a Impugnante quanto o Fisco apontam os mesmos dispositivos legais relativos ao conceito de industrialização, quais sejam, art. 46, parágrafo único, do CTN, art. 3º da Lei nº 4.502/64 e art. 4º do Decreto nº 7.212/10 (Regulamento do IPI), sendo que o Fisco trouxe, ainda, o art. 222 do RICMS/02, que se apresenta no mesmo sentido do referido art. 4º do Regulamento do IPI. Veja-se:

CTN

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que **lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.**

Lei nº 4.502/64

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer **operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto**, salvo:

I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;

Decreto nº 7.212/10

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer **operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo**, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

(...)

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é **qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo**, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

Efeitos de 28/08/2007 a 31/03/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 44.605, de 27/08/2007:

“II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:”

(...)

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

(Destacou-se)

Em relação ao procedimento adotado pela Autuada, vale reproduzir o seguinte relato do Fisco em sua manifestação:

A empresa adquire vinhos no exterior, já rotulados, engarrafados/acondicionados e lacrados pela vinícola produtora, onde, no rótulo, consta a identificação do produto e o nome do vinho. **Nota-se que o produto já vem pronto e acabado para ser revendido aos consumidores, ou seja, já vem apresentado.** Não há reenvasamento, nem mesmo colocação em caixas que irão valorizar o vinho e dar uma função maior que a de transporte do produto. No Brasil, a E-VINO, através da internet – sistema e-commerce, coloca os vinhos importados à venda. Vejam o arquivo constante do CD do Anexo 1 com exemplos de como os vinhos são expostos/oferecidos na internet para venda a varejo aos consumidores. Não há caixas expostas e nem os vinhos são expostos em caixas. Não é exposto, nem vendido como um produto que vem dentro de uma caixa bonita de apresentação do vinho. Aliás, quem olha a caixa nem sabe o que tem dentro dela. Quem vê a caixa e não sabe o que tem dentro, podendo se vinhos, sucos ou outras bebidas, pois não há identificação de seu conteúdo. Estando fechada a caixa, e supondo ter vinhos em seu interior, não se sabe se o nome do vinho, nem o tipo de uva, nem se

são nacionais ou importados, ou seja, não há identificação do produto com a caixa. Após a venda, são remetidos aos compradores de Minas Gerais, e, conforme a quantidade de vinhos adquiridos pelo consumidor (que podem ser vários e de diversas marcas), **são embalados todos numa caixa de papelão e, por dentro desta caixa vai uma outra “caixa de proteção/papelão” (que a impugnante chama de caixa secundária e entende que em razão desta é que há industrialização) que dá firmeza aos vinhos para não se quebrarem os vidros.** Muito embora entendermos que não faz diferença, mas convém mencionar que a **“caixa de proteção/papelão” ou “caixa secundária” nem chega a ser uma segunda caixa, pois não é fechada e se trata de uma folha de papelão dobrada em forma de caixa quadrangular, e que é colocada por dentro da “caixa principal” (impugnante diz que é a caixa de transporte) para dar maior firmeza.** Ambas são rústicas conforme fotos apresentadas às fls. 62 dos autos. **É visível que a função precípua (principal) da caixa secundária é justamente de proteger os vinhos no transporte para que as garrafas não se quebrem. Ela separa uma garrafa de outra, dá maior firmeza para que haja segurança no transporte.** Logicamente que sem ela, poderia haver perdas que dariam prejuízo a impugnante. **Quem adquire os produtos pode até deixar o vinho guardado dentro da caixa, mas não será ela (caixa secundária) quem fará com que o produto seja guardado na vertical ou horizontal, e mesmo ao abrigo da luz.** Para proteção da luz nem precisaria da “caixa secundária”, pois poderia ficar abrigado em qualquer caixa. **Aliás, para proteção da luz ela deixa a desejar, pois não é completamente fechada.** Muitas das vezes, os consumidores de vinho são exigentes e possuem adega de vinho para acomodar suas garrafas em posição e temperatura adequada. O apreciador de vinho gosta do rótulo para se certificar de que está comprando boa mercadoria, e, não gostaria de receber vinhos com rótulos estragados durante o transporte. Assim, resta esclarecido que as embalagens/“caixas de papelão” onde a impugnante coloca as garrafas de vinho possuem função de transporte das mesmas. Não trazem finalidade adicional que não a de transporte e nem aperfeiçoam o produto para o consumo.

(destacou-se)

Nota-se, então, que as chamadas “embalagens secundárias” não correspondem especificamente a uma “caixa”, pois são apenas folhas de papelão

dobradas que envolvem as garrafas, para que não haja contato entre elas, protegendo-as contra quebra.

Ou seja, tais embalagens envolvem os vinhos dentro de uma caixa de papelão maior, como uma proteção a mais para transporte, tendo em vista a fragilidade do produto e seu valor de mercado considerável.

Elas não acrescentam nenhuma característica ao produto comercializado (vinho), apenas contribuem para que o vinho não seja danificado na armazenagem e/ou no transporte, conservando sua qualidade **original**.

Conforme comentado pelo Fisco, essa “embalagem secundária” poderia ser substituída por plástico bolha, isopor, serragem ou qualquer outro produto que pudesse contribuir para a proteção das garrafas de vidro no transporte.

Portanto, não obstante as “embalagens secundárias” possam ajudar a proteger os vinhos da luz, o que a caixa de papelão maior utilizada no transporte também oferece, ou permitir que, posteriormente, o consumidor armazene o produto adquirido, entende-se correta a análise do Fisco, quando afirma que elas “*não trazem finalidade adicional que não a de transporte e nem aperfeiçoam o produto para o consumo*”.

De acordo com a legislação pertinente, transcrita anteriormente, para haver industrialização é necessário que haja **modificação** da natureza, do funcionamento, do acabamento, da apresentação ou da finalidade do produto **ou** que haja o **aperfeiçoamento** do produto para o consumo (hipótese defendida pela Impugnante).

Contudo, pelos elementos constantes dos autos, entende-se que o procedimento da Autuada de acondicionar as garrafas de vinhos nas chamadas “embalagens secundárias” não corresponde a nenhuma dessas hipóteses de industrialização previstas na legislação tributária, pois esse procedimento não modifica a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, e nem mesmo aperfeiçoa o produto para o consumo, apenas contribui para que o produto chegue ao consumidor nas mesmas condições originais.

Neste ponto, vale acrescentar o seguinte comentário do Fisco:

Se observarmos o conceito do CTN, que tem força de lei complementa, para haver industrialização nota-se que tem que existir modificação da natureza ou da finalidade, ou que haja o aperfeiçoamento para o consumo. Nenhuma destas hipóteses ocorre no caso das operações da impugnante. O vinho importado já vem pronto, acabado e engarrafado. Desde que saiu da vinícola e chegou ao Brasil ele continua sendo vinho, com a finalidade de ser ingerido e não houve nenhuma modificação feita que o tenha aperfeiçoado para o consumo. Importante dizer que não é a “caixa secundária” quem propicia que os vinhos sejam bem armazenados nas residências dos consumidores, mas a atitude dos consumidores de guardar corretamente seus vinhos e de possuírem um local adequado. **Aliás,**

isso não significa aperfeiçoar o vinho para o consumo, pois a bebida continua a mesma, isso significa armazenar a bebida de forma correta para que não perca a sua qualidade já existente.

Avançando um pouco mais nos nossos argumentos, pensemos numa hipótese do vinho chegar na residência do adquirente e este consumir o mesmo no mesmo dia. Em que a caixa aperfeiçoou ou trouxe novos atributos ao vinho? A resposta é em nada. E se o adquirente guardar os vinhos adquiridos dentro da caixa secundária mas em frente uma janela em que a luz solar e calor passam pela mesma de forma forte e frequente. O que a caixa agregou ou aperfeiçoou? A resposta também é nada.

Veja que o conceito entendido pelo Estado de Minas Gerais não está divergindo do conceito trazido pela União para o IPI e defendido pela impugnante em sua defesa. Logicamente que a União visa legislar o IPI e não o ICMS, e, conforme disse a impugnante, "...a legislação do IPI ampliou o espectro de produtos considerados como industrializados, com a intuito de expandir sua capacidade de tributação e de arrecadação,...". Bom lembrarmos de que os Estados são autônomos (art. 18, da Constit. Federal – C.F.), e que compete a eles instituir o ICMS (art. 155, da C.F.). Não há sobreposição da legislação do IPI sobre a do ICMS. Não obstante isso, **RICMS/MG trouxe o mesmo conceito de industrialização aplicável ao IPI.**

Analisando o caso em concreto ora tratado neste processo tributário, verifica-se que, **após a importação, a natureza do produto continua sendo vinho, seu funcionamento continua sendo o de abrir a garrafa com a retirada da rolha nos mesmos moldes que já era, não houve alteração no seu acabamento, a apresentação continua sendo a mesma, a finalidade ainda é a de ser ingerido e não houve nenhuma modificação feita que tenha aperfeiçoado para o consumo, ou seja, não houve modificação no produto.** Existiu apenas a colocação de embalagens para transporte. Não há qualquer operação feita pela autuada, que altere a apresentação do produto, pois a embalagem colocada destina-se apenas ao transporte e a apresentação continua sendo a garrafa de vinho devidamente rotulada com a identificação do vinho e com o lacre da fábrica/vinicola. Acreditar que a colocação da embalagem aperfeiçoa o produto para o consumo, para que ele seja guardado na horizontal e protegido da luz é "forçar a barra", para uma situação que, ainda que

fosse verdade, não descaracterizaria a verdadeira função que é de transportar o vinho com segurança.

Assim sendo, considerando que a “embalagem secundária”, conforme acima já manifestado, se prestou ao transporte das mercadorias, observa-se que não há que se falar em acondicionamento, porque os vinhos já foram adquiridos do exterior engarrafados. O líquido já foi acondicionado no exterior. Também não é o caso de reacondicionamento, pois não houve substituição das garrafas.

Mas o contribuinte sustenta também em sua defesa que as embalagens secundárias não são de transporte com base no artigo 6º do RIPI – decreto 7.212/2010, que assim preceitua:

“DECRETO Nº7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010.

.....
Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

§ 1º Para os efeitos do inciso I do caput, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II do caput aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e de atos administrativos.

§ 3º O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade.

§ 4º Para os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, a incidência do imposto independe da forma de apresentação, acondicionamento, estado ou peso do produto (Lei

nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 41, § 1º).

Muito embora o que importa é o conceito de industrialização e não a discussão do que seja embalagem de transporte, para não parecer que fugimos da discussão, traremos aqui nossas argumentações. Conforme já dissemos, não cabe subordinação da legislação do ICMS a do IPI. A legislação do IPI traz normas aplicáveis apenas àquele imposto, como por exemplo determina que as empresas importadoras são equiparadas a indústria para fins de IPI, o que não ocorre no ICMS. Portanto, regulamentação de detalhes que são aplicados apenas ao IPI não cabe questionamento, inclusive porque os detalhes estão além do conceito de industrialização previsto no CTN e na própria lei 4.502/64. Desta forma, **é importante verificar que o conceito de industrialização do artigo 4º da lei 7.212/2010 (mesmo conceito previsto na legislação mineira do ICMS) está em consonância com o CTN e com a lei 4.502/64**, mas o artigo 6º vai além do que referidas leis disciplinam. Se fôssemos na linha de utilizar regras específicas do IPI para o ICMS poderíamos até mesmo fazer uma interpretação analógica com o que dispõe o artigo 5º, inciso X, do decreto 7.212/2010. Referido dispositivo exclui do conceito de industrialização o acondicionamento de produtos tributados dos capítulos 16 a 22 (vinhos estão no capítulo 22), em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes. Muito embora não sejam cestas de natal, mas poderia perfeitamente considerar uma embalagem semelhante. Até mesmo porque as cestas de natal e suas semelhantes evoluíram/modernizaram. Ainda assim, nosso entendimento é de que as minúcias da lei 7.212/2010 são aplicáveis apenas ao IPI, ou seja, não cabe aplicação do artigo 6º para o ICMS.

Não obstante isso, segundo o artigo 6º do RIPI, as “embalagens secundárias” da impugnante não são de transporte, conforme os esclarecimentos abaixo. **Cumprir dizer que o inciso I, do artigo 6º, fala em precipuamente, isto significa dizer que será de transporte o acondicionamento que destinar-se principalmente ao transporte. Basta olhar para as fotos das “embalagens secundárias” contidas às fls. 35 e 62, e para os argumentos retro citados, para se perceber que sua destinação é para o transporte. As garrafas trazem mera etiquetagem ou contrarrotulagem no lado oposto ao rótulo do vinho identificando a “E-VINO” e trazendo informações em língua portuguesa, que exigem as legislações**

sanitária, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA e do Código de defesa do Consumidor. A ANVISA, por exemplo, veda a entrega ao consumo de produtos importados com identificação ou rotulagem em idioma estrangeiro. O código de Defesa do Consumidor determina que as informações do produto devem ser claras (art. 6º, Lei 8.078/1990). O MAPA traz diversas normas a serem obedecidas, inclusive sobre rotulagem conforme artigo 16, do Decreto 8.198/2014. Também, o artigo 13 do Decreto 8.198/2014 determina que “Os vinhos e derivados da uva e do vinho de que trata este Regulamento, a granel ou envasilhados, deverão ser obrigatoriamente registrados no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, ressalvados os importados”. Segundo a legislação do “MAPA” os rótulos/contrarrótulos/etiquetas devem trazer o número de registro de cada produto, mas exclui os produtos importados, onde deve ser colocado o número de registro da importadora. **No caso da impugnante, as etiquetas colocadas nas garrafas de vinhos importados trazem o número de registro da importadora E-VINO (ES 000424-3) e não o de cada produto.** Ou seja, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, também não considera que os vinhos que a E-VINO importa e revende são “nacionais com conteúdo de importação”. **Se fossem produtos nacionais teriam que ter registro no MAPA, e não possuem. O próprio RIPI exclui o caso da impugnante do conceito de industrialização, pois não houve a troca de rótulos, mas apenas a aposição de uma mera etiqueta/contrarrótulo com informações em língua portuguesa, que não tem função promocional do produto, mas de atender a determinações legais** (§2º, art. 6, decreto 7.212/2010). A rotulagem identificando o produto já é feita pelas vinícolas no exterior.

A legislação do MAPA ainda diz:

“Decreto 8.198/2014

.....

Art. 52. Os vinhos e derivados da uva e do vinho de procedência estrangeira somente poderão ser objeto de ingresso e comercialização no mercado nacional mediante autorização do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

§ 1º Os vinhos e derivados da uva e do vinho importados deverão observar os padrões de identidade e qualidade brasileiros.

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 54. É permitida a venda fracionada de vinhos e suco de uva nacionais, acondicionados em recipientes adequados, contendo até cinco litros, podendo este limite ser ampliado até vinte litros, a critério do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, desde que os produtos conservem integralmente as qualidades originais.

.....
Art. 75. É proibida e constitui infração a prática, isolada ou cumulativa, do disposto abaixo:

IV - transportar, armazenar, expor à venda ou comercializar vinho e derivados da uva e do vinho desprovidos de comprovação de procedência, por meio de documento fiscal, bem como sem o registro junto ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;

XXVI - transportar ou comercializar vinhos e derivados da uva e do vinho, a granel, sem a respectiva Guia de Livre Trânsito;

XXVII - utilizar, no acondicionamento de vinhos e derivados da uva e do vinho, embalagens e recipientes que não atendam às normas técnicas e sanitárias;"

Segundo a legislação acima, e até mesmo do código de defesa do consumidor (pois devem ser entregues com a qualidade prometida), os produtos devem ser entregues aos consumidores com a devida qualidade. O transporte de vinhos não pode ser de qualquer forma que estrague o produto ou mesmo que lhe retire o melhor sabor. Se transportados com muito balanço ou expostos ao sol, pode prejudicar sua qualidade. **Desta forma, para fins de conservar a qualidade original, a E-VINO investiu numa embalagem de transporte que dê maior firmeza para não balançar muito e ao abrigo do sol. Observa-se que as "embalagens secundárias" evitam quebras de garrafas e garantem a conservação do produto no transporte.**

A colocação de embalagens pela autuada foram feitas com caixas de papelão sem acabamento. As embalagens em nada valorizaram os produtos em razão da qualidade ou da perfeição do material empregado que era de papelão, nem mesmo criaram utilidade adicional, pois são para o transporte dos produtos. É fantasioso dizer que há industrialização porque as "embalagens secundárias" criavam utilidade adicional de permitir que os vinhos fossem guardados na horizontal para evitar o ressecamento das rolhas, ou que fossem guardados ao abrigo da luminosidade ou que permite aos adquirentes transportarem os

vinhos para jantares e comemorações, e até mesmo dar condições a que os adquirentes aprendam a preparar e apreciar um bom vinho. Fosse como ela diz, então não haveria embalagem de transporte, pois toda embalagem teria uma função adicional, ainda que fosse para guardar brinquedos ou utilizar o papel.

(destacou-se)

Além dessa análise em relação ao conceito legal de industrialização, o Fisco registra duas situações por ele observadas que corroboram com o entendimento de que a própria Autuada tem a ciência de que se trata de produtos importados não industrializados no Brasil.

A primeira situação refere-se à alteração efetuada pela Autuada no que tange ao Código de Situação Tributária - CST, para o mesmo produto e mesma operação.

O Fisco explica que a legislação relativa ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquota foi alterada a partir de 01/01/16, passando a constituir fato gerador do ICMS as operações interestaduais, presenciais ou não, que destinem mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado em Minas Gerais (novo fato gerador instituído por meio da Lei nº 21.781, de 1º/10/15, que incluiu o item 11 ao § 1º do art. 5º da Lei nº 6.763/1975, diante da nova competência outorgada pela Constituição da República).

Ou seja, até essa data (01/01/16), *“não havia previsão de recolhimento do diferencial de alíquotas nas operações interestaduais para não contribuintes do ICMS, incluindo aí as operações de e-commerce”*.

O Fisco relata que *“até então a empresa vendia seus produtos apondo em suas notas fiscais o Código de Situação Tributária “1.00”, onde o “1” indica que se trata de mercadoria estrangeira - importação direta, exceto a indicada no código 6, e o “00” indica que é tributada integralmente”*.

Acrescenta que *“a partir de 09/02/2016 é que passou a apor em suas notas fiscais de saída a CST “5.00” (Nacional com Conteúdo de Importação inferior ou igual a 40%)”*.

Observa-se, então, que, de fato, conforme colocado pelo Fisco, a Contribuinte *“somente passou a “entender”, que a CST de suas operações era “5.00” a partir de 09/02/2016”*, quando, após vigorar a legislação de obrigatoriamente de apuração e recolhimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquota, passou a adotar *“convenientemente” – CST incorreto para suas operações, implicando em apuração e recolhimento a menor do imposto devido.*

Para melhor ilustrar a situação, vale reproduzir o seguinte exemplo apresentado pelo Fisco:

A título de exemplo podemos citar o produto **“Vieux Papes Rouge”** cujo código dele fornecido pela “E-VINO” é **1651530**. No dia 31/10/2015 emitiu a nota fiscal eletrônica – Nfe nº 000.205.135 vendendo este produto

para consumidor de Três Corações – MG, com CST “1.00”. Em 30/01/2016 ainda emitiu a NFe nº 000.283.993 para Belo Horizonte MG com a mesma CST “1.00”. Já no dia 09/02/2016 passou a adotar a CST “5.00” para o mesmo produto conforme indica a NFe 000.293.991. **Se o produto é o mesmo, inclusive o mesmo código, indica que nada alterou no produto para que mudasse a CST. Se houvesse industrialização deste produto, necessariamente o código do produto seria outro.** A única coisa que mudou foi a legislação do ICMS determinando o recolhimento do ICMS/DIFAL. No CD constante do Anexo 1, pode ser visto arquivo em “.xlsx” trazendo relação de operações a nível de itens de notas fiscais de saída emitidas pela empresa no período de janeiro/2016 até 08/fevereiro/2016. Neste arquivo anexo aos autos, além da NFe nº 000.283.993, terão outras demonstrando que o contribuinte se utilizava da CST correta “1.00” (colunas “origem” e “CST”). A partir de 09/02/2016 o contribuinte passou a se utilizar de CST incorreta, que implicou em pagamento a menor de imposto devido aos cofres de Minas Gerais e, deve corrigir seu erro, pois, não cabe a ele fazer errado, mas cumprir o que determina a legislação.

(destacou-se)

Outro ponto abordado pelo Fisco, que demonstra que a própria empresa tem a ciência de que não se trata de industrialização, é o fato de que a Contribuinte não providenciou o cumprimento de obrigações acessórias previstas na legislação tributária nessa hipótese, quando as mercadorias importadas são submetidas a processo de industrialização.

De acordo com a Cláusula quinta do Convênio ICMS nº 038/13, citado diversas vezes pela Defesa, *“no caso de operações com bens ou mercadorias importados que tenham sido submetidos a processo de industrialização, o contribuinte industrializador deverá preencher a Ficha de Conteúdo de Importação - FCI, conforme modelo do Anexo Único”*. Veja-se:

Cláusula quinta No caso de operações com bens ou mercadorias importados que tenham sido submetidos a processo de industrialização, **o contribuinte industrializador deverá preencher a Ficha de Conteúdo de Importação - FCI**, conforme modelo do Anexo Único, na qual deverá constar:

I - descrição da mercadoria ou bem resultante do processo de industrialização;

II - o código de classificação na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM/SH;

III - código do bem ou da mercadoria;

IV - o código GTIN (Numeração Global de Item Comercial), quando o bem ou mercadoria possuir;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - unidade de medida;

VI - valor da parcela importada do exterior;

VII - valor total da saída interestadual;

VIII - conteúdo de importação calculado nos termos da cláusula quarta.

§ 1º Com base nas informações descritas nos incisos I a VIII do caput, a FCI deverá ser preenchida e entregue, nos termos da cláusula sexta:

I - de forma individualizada por bem ou mercadoria produzidos;

II - utilizando-se o valor unitário, que será calculado pela média aritmética ponderada, praticado no penúltimo período de apuração.

§ 2º **A FCI será apresentada mensalmente**, sendo dispensada nova apresentação nos períodos subsequentes enquanto não houver alteração do percentual do conteúdo de importação que implique modificação da alíquota interestadual.

(...)

Cláusula sexta O contribuinte sujeito ao preenchimento da FCI deverá prestar a informação à unidade federada de origem por meio de declaração em arquivo digital com assinatura digital do contribuinte ou seu representante legal, certificada por entidade credenciada pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil.

§ 1º O arquivo digital de que trata o caput deverá ser enviado via internet para o ambiente virtual indicado pela unidade federada do contribuinte por meio de protocolo de segurança ou criptografia, com utilização de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte ou disponibilizado pela administração tributária.

§ 2º Uma vez recepcionado o arquivo digital pela administração tributária, será automaticamente expedido recibo de entrega e número de controle da FCI, o qual deverá ser indicado pelo contribuinte nos documentos fiscais de saída que realizar com o bem ou mercadoria descrito na respectiva declaração.

§ 3º **A informação prestada pelo contribuinte será disponibilizada para as unidades federadas envolvidas na operação.**

§ 4º A recepção do arquivo digital da FCI não implicará reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, ficando sujeitas à homologação posterior pela administração tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula sétima Nas operações interestaduais com bens ou mercadorias importados que tenham sido submetidos a processo de industrialização no estabelecimento do emitente, **deverá ser informado o número da FCI em campo próprio da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e.**

Parágrafo único. Nas operações subseqüentes com os bens ou mercadorias referidos no caput, quando não submetidos a novo processo de industrialização, o estabelecimento emitente da NF-e deverá transcrever o número da FCI contido no documento fiscal relativo à operação anterior.

(...)

Cláusula décima primeira Enquanto não forem criados campos próprios na NF-e para preenchimento da informação de que trata a cláusula sétima, **deverá ser informado no campo "Dados Adicionais do Produto" (TAG 325 - infAdProd), por bem ou mercadoria, o número da FCI do correspondente item da NF-e, com a expressão: "Resolução do Senado Federal nº 13/12, Número da FCI _____." (destacou-se)**

Observa-se que as cláusulas sétima e décima primeira do Convênio ICMS nº 038/13 determinam que os números das Fichas de Conteúdo de Importação devem ser apostos nas notas fiscais eletrônicas que o industrial emitir nas operações interestaduais.

O Fisco destaca que a legislação prevê referidas obrigações acessórias para permitir a conferência do conteúdo de importação, nos casos em que existir industrialização no Brasil de mercadoria importada.

Contudo, de acordo com os registros do Fisco a seguir transcritos, a Contribuinte não executa tais obrigações acessórias, o que induz à conclusão de que o procedimento da empresa de inserir as "embalagens secundárias" nas caixas de transporte, considerado pela Autuada como "acondicionamento das garrafas", não se refere a "industrialização":

Verifica-se que **o contribuinte "E-VINO" não apôs em suas notas fiscais emitidas para Minas Gerais o número das Fichas de Conteúdo de Importação, até porque não haviam sido entregues ao Fisco conforme prevê a legislação.** Intimado a apresentar (intimação de fls.17), ele não as tinha. Exemplo da ausência dos números das FCI nas notas fiscais pode ser observado através das notas juntadas pela impugnante (vide fls. 104/115 dos autos). Logicamente, que se tivesse havido industrialização no Brasil, a impugnante, conhecedora que é da legislação tributária do ICMS, teria feito as Fichas de Conteúdo de Importação. Não fez porque não se trata de industrialização, assim não se sentiu obrigada a cumprir referido mandamento legal. (destacou-se)

O Fisco observa, ainda, que a 16ª alteração contratual da Contribuinte *“demonstra (vide fls. 72 dos autos) que, dentre os objetos sociais da companhia, não há industrialização de vinhos, mas apenas importação e prática do comércio atacadista e varejista”*.

Assim, de acordo com os elementos constantes dos autos, a Contribuinte não alcançou a necessária comprovação de que ocorre a industrialização do produto por ela importado.

Na peça defensiva, a Impugnante tenta demonstrar, por meio do quadro exemplificativo de fls. 65 e de documentos anexados às fls. 89/142 (notas fiscais de saída e Declarações de Importação), que o Conteúdo de Importação, em relação aos vinhos por ela comercializados, equivale a um percentual inferior a 40% (quarenta por cento), o que justificaria a adoção da alíquota de 12% (doze por cento) na operação interestadual.

Afirma que *“a agregação de valor ocorrida em território nacional pode ser aferida ao se apurar a relação existente entre o valor aduaneiro (ou alfandegário) da mercadoria e o valor de saída da mercadoria ao consumidor final”*.

Nota-se que, segundo o disposto na Cláusula quarta do Convênio ICMS nº 038/13, *“o Conteúdo de Importação é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido a processo de industrialização”* (destacou-se).

Assim, de acordo com a legislação em questão e ao contrário do entendimento da Defesa, não basta que referido percentual seja inferior a 40% (quarenta por cento), para que seja aplicada a alíquota de 12% (doze por cento) na operação interestadual.

É imprescindível que o produto importado seja submetido a algum processo de industrialização, o que a Impugnante não conseguiu demonstrar.

Dessa forma, correto o procedimento fiscal de apurar a diferença de alíquotas (interestadual e interna), relativa às operações destinadas a consumidores finais mineiros não contribuintes de ICMS, adotando a alíquota interestadual de 4% (quatro por cento), uma vez que a Contribuinte não realiza qualquer processo de industrialização sobre os produtos por ela importados.

Vale registrar que referido procedimento fiscal encontra-se em total sintonia com a Consulta Interna nº 013/2019, anexada aos autos pelo Fisco às fls. 22/25.

Noutra vertente, a Impugnante alega que *“a cobrança pretendida no Auto de Infração em referência não merece prosperar, uma vez que afronta a competência fixada pela Constituição Federal em relação ao ICMS”*.

Cita a Constituição Federal, doutrinas e decisões do Supremo Tribunal Federal - STF e do Superior Tribunal de Justiça – STJ para discorrer sobre a competência tributária e o pacto federativo, concluindo que cabe somente ao estado de origem *“dispor da fiscalização e cobrança do ICMS decorrente da aplicação da alíquota interestadual de ICMS”*.

Acrescenta que, *“por conseguinte, o Estado de destino das mercadorias somente pode fiscalizar e cobrar o ICMS decorrente da aplicação do diferencial entre alíquotas, sendo certo que o seu cálculo se subordina ao quantum recolhido em favor do Estado de origem”*.

Assim, segundo a Defesa, o estado de destino pode *“verificar se o ICMS recolhido na origem está em conformidade com a Resolução do Senado Federal nº 13/2012 e com o Convênio ICMS nº 38/2013”*, mas sua *“competência fiscalizatória se restringe ao quantum recebido pelo destino, e que deve ser calculado a partir do critério quantitativo lançado e fiscalizado na origem”*.

A Impugnante faz uma analogia do caso concreto (em que houve a aplicação da alíquota de 12% nas operações interestaduais) com a situação de concessão de créditos pelo estado de origem, que não são autorizados pelo CONFAZ, citando a chamada *“guerra fiscal”*, a fim de buscar que seja aplicado no presente caso as decisões do STJ que dizem respeito a hipóteses de existência de conflito de tributação entre os estados de origem e de destino da mercadoria.

Afirma que referida instância judicial tem decidido que *“o Estado que porventura se sentir lesado deve buscar o Poder Judiciário para dirimir a controvérsia, e não onerar ainda mais o contribuinte”*.

Nesse sentido, entende que *“havendo qualquer divergência na forma de cálculo do ICMS pelo Estado de origem que implique em redução do ICMS devido ao Estado destinatário da mercadoria, o Estado em questão deve acionar o Poder Judiciário, não a via administrativa”*.

Contudo, mais uma vez, não procedem os argumentos da Defesa.

De fato, o estado de destino das mercadorias somente pode fiscalizar e cobrar o ICMS decorrente da aplicação do diferencial entre alíquotas, que é exatamente o que o Fisco está exigindo nos presentes autos. Contudo, a apuração de tal exigência é com base na legislação tributária pertinente, não se encontrando subordinada *“ao quantum recolhido em favor do Estado de origem”*.

Se a Contribuinte destacou e recolheu o imposto a maior para o estado de origem, não cabe ao Fisco do estado de destino essa verificação, a fim de ser considerada no cálculo do imposto devido a seu estado.

O Fisco destaca, também, que os dispositivos do já citado Convênio ICMS nº 38/13 foram regulamentados pelo estado de Minas Gerais (art. 42, inciso II, alínea “d.2”, do RICMS/02 e E-COMUNICADO SRE Nº 002/2013) e, inclusive, pelo estado do Espírito Santo (arts. 71, inciso VII, e 71-B, ambos do RICMS/ES - Decreto 1090-R), não havendo, portanto, qualquer divergência entre os estados no que tange à alíquota correta a ser aplicada (por exemplo, 4% nas operações interestaduais quando os produtos importados não forem industrializados), às obrigações acessórias previstas no caso de industrialização no Brasil de produto importado e quanto ao modo de apuração do imposto devido.

Portanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, não há que se falar em hipótese de existência de conflito de tributação entre os estados de origem e de destino da mercadoria.

Neste momento, importa reproduzir o seguinte comentário do Fisco:

Se a Constituição Federal deu autonomia aos Estados e definiu quais impostos cada um pode instituir, não há subordinação de nenhum sobre o outro. Engana-se a autuada, pois cada qual deve instituir e cobrar imposto, obedecendo ao que determinam as Leis hierarquicamente superiores às suas (Exemplo: Constituição Federal, Leis Complementares, Resolução do Senado Federal, etc.).

Justamente por conta da competência tributária é que a Constituição Federal disciplinou que cabe ao Senado Federal definir as alíquotas interestaduais. Assim é que, através da resolução 013/2002 foi definida a alíquota de 4% para operações com produtos importados que não tenham sido industrializados no Brasil.

Sua conclusão sobre competência e pacto federativo chega a um erro, pois faz um belo discurso para esclarecer o que vem a ser isso, mas ao final entende que a competência do Estado de origem da mercadoria pode avançar sobre a competência do Estado de destino. Em outras palavras, ela disse que o Estado de destino pode verificar, mas se não estiver correto em razão de ter pago a mais para o Estado de origem, o Estado de destino não pode fazer valer a Resolução do Senado Federal nº 13/2012 e do Convênio ICMS nº38/2013 e cobrar o que lhe é devido.

Para o lançamento do crédito tributário devido a Minas Gerais não cabe ao Fisco deste Estado verificar o que foi cobrado pelo Estado de origem, pois isso não é de sua competência. **Cabe verificar quanto é devido para Minas Gerais a título de ICMS/DIFAL.** A lei já disciplina como deve ser feito o cálculo (art. 43, §8º, inciso II, Decreto 43.080/2002). Obedecendo ao que determina a Resolução do Senado Federal nº13/2012, deve-se descontar 4% (que é o valor correto da alíquota interestadual relativa a produtos importados que não sejam industrializados no Brasil) para se chegar ao valor do imposto devido para Minas Gerais. **Nem Estado de origem nem de destino podem dizer qual é a alíquota interestadual, pois cabe ao Senado Federal. Assim, nem contribuinte, nem Estado de origem e nem Estado de destino podem descumprir a lei.**

Também não procede o entendimento da autuada de que o Estado de Minas Gerais deve discutir judicialmente com o Espírito Santo para reaver o crédito tributário que entende devido a seus cofres. Muito embora a impugnante diga que há conflito de competência, não se observa no presente caso, e nem isso é comprovado pela impugnante. O ponto central a ser discutido aqui é se há ou não industrialização no Brasil, de produto importado. Assim como está procurando modificar o entendimento do Fisco de Minas Gerais, afirmando que as embalagens secundárias implicam em industrialização na modalidade de acondicionamento, certamente se utiliza deste mesmo argumento com o Estado de Origem. Aquele Estado, estando beneficiado pela interpretação/afirmações da impugnante, não irá questionar. Mas, o Estado de Minas Gerais, percebendo que a impugnante está agindo incorretamente, tem o dever de constituir o crédito tributário e de discuti-lo com a impugnante, até mesmo no judiciário. A própria defesa da autuada de que entende haver industrialização, demonstra que há um contencioso entre ela e o Estado de Minas Gerais. Veja que é um caso específico de interpretação de operações realizadas pela autuada. Ela não é mera espectadora de uma “guerra fiscal” como deseja fazer parecer. Ela é quem emitiu as notas fiscais com alíquota de 12% em operações onde o correto seria 4%. Portanto, seu argumento é meramente protelatório.

(destacou-se)

Dessa forma, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciene Aparecida Silva Franco (Revisora), Nayara Atayde Gonçalves Machado e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 22 de setembro de 2020.

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator**

D

23.551/20/1ª