

Acórdão: 23.817/21/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001331421-57
Impugnação: 40.010148798-32
Impugnante: Frigolix Comércio de Alimentos - Eireli
IE: 186641498.00-75
Proc. S. Passivo: Jéssica Moreira Brito/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. Constatou-se, mediante análise de documentos da escrita fiscal da Autuada (estabelecimento não industrial), a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária no momento da entrada de produtos resultantes do abate de gado bovino, quando do seu retorno de industrialização. Infração caracterizada nos termos do disposto no art. 18, inciso II e § 3º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, conforme redação vigente no período autuado. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/09/14 a 30/06/19, no momento da entrada de produtos resultantes do abate de gado bovino e suíno, quando do seu retorno de industrialização, contrariando o disposto no art. 18, inciso II e § 3º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, conforme redação vigente no período autuado.

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

Instruem os autos: Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) (fls. 02/03); Auto de Infração – AI (fls. 04/07); Relatório Fiscal Analítico (fls. 08/11); **Anexo 1:** Apuração do ICMS/devido (fls. 12/14); **Anexos 2 a 4 - Anexo 2:** Notas Fiscais Eletrônicas referentes ao retorno de industrialização, CFOPs 5124, 5125, 5902 e 5925; **Anexo 3:** Notas Fiscais Eletrônicas referentes à venda de gado bovino, bufalino e suíno para abate, realizada por pessoa jurídica inscrita no CNPJ e **Anexo 4:** Notas Fiscais Eletrônicas referentes à venda de gado bovino, bufalino e suíno para abate, realizada por produtor rural, inscrito no cadastro de produtor rural pessoa física (mídia de fls. 16); **Anexo 5:** Comprovantes de pagamentos de receitas estaduais, com os valores recolhidos, pelo sujeito passivo, a título de ICMS/ST gado – carne bovina e suína, código receita 0207-1 (fls. 17/32); Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 33/34).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 41/70.

Descreve sua atividade da seguinte forma, resumidamente:

- compra, de produtores em MG, bovinos e suínos de corte vivos, que são enviados para abate em frigoríficos de terceiros, também em MG;
- recebe, em retorno, as carcaças ou meias carcaças, frescas ou refrigeradas;
- as carcaças são vendidas no atacado para outras empresas ou são transformadas em produtos comestíveis (industrialização), que são vendidos para consumidores ou para outras empresas, todos localizados em MG (operações de varejo ou atacado).

Feitas as considerações introdutórias, sustenta que:

- sua atividade é sempre industrial, porque há sempre a transformação do produto adquirido, seja na venda no atacado ou no varejo;
- sua condição de industrial é prevista na Seção C do Anexo XIV do RICMS/02, pois transforma significativamente os produtos que adquire, antes de promover sua venda;
- a transformação pode se dar exclusivamente por meio de terceiros ou pela própria Impugnante;
- a realização de industrialização por meio de terceiros não afasta sua condição de industrial, nos termos do conceito contido no RIPI, em seu art. 9º, inciso IV;
- na venda para consumidor é mais evidente a atuação como industrial, pois não há venda sem transformação prévia, que é feita por empregados contratados para a função de desossador e por seu maquinário próprio para o desmembramento e acondicionamento das peças extraídas;
- em qualquer um dos casos – no atacado ou no varejo – há substancial diferença entre o produto adquirido e o vendido, inclusive com distinção de códigos NCM;
- caberia à Fiscalização verificar tais circunstâncias fáticas, mas o trabalho fiscal limita-se a um levantamento automático e superficial das notas fiscais de entrada dos animais abatidos, sem qualquer cruzamento com os demais documentos que demonstram sua efetiva atividade;
- não há na Lei nº 6.763/75, mais especificamente em seus arts. 5º e 6º, a previsão legal para a cobrança de ICMS/ST na entrada, no estabelecimento encomendante do processo de industrialização, de mercadoria remetida pelo estabelecimento executor do processo industrial, o que configura exigência do imposto embasada somente em decreto, em violação ao Princípio da Legalidade;
- as únicas entradas que permitem a tributação pelo ICMS são a importação ou a proveniente de outra unidade da Federação em situações muito específicas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- também, a antecipação do momento do pagamento do imposto somente ocorre em situações específicas do art. 6º da Lei nº 6.763/75, que não se aplicam ao caso;

- sendo efetivamente um estabelecimento industrial, é indevida a cobrança do ICMS/ST no retorno dos produtos da industrialização, nos termos do art. 18, inciso II, do Anexo XV do RICMS, sendo inaplicável ao caso o § 3º do mesmo artigo;

- ainda que não se admita a classificação da Impugnante como industrial, ela também atua como atacadista, hipótese em que eventual ICMS/ST também é devido na saída, por previsão expressa do art. 18, § 6º, do Anexo XV do RICMS;

- de fato, houve um erro na indicação de sua atividade principal no cadastro do CNPJ e da inscrição estadual na SEF, mas deve ser considerada para fins de tributação a atividade efetivamente praticada, tendo em vista a verdade material;

- conforme histórico cadastral obtido junto à SEF/MG, sua atividade principal, por mais de 15 anos, teve o código CNAE de atacadista 4634-4/01;

- a alteração do código ocorreu por equívoco do seu departamento administrativo, mas sua atividade sempre foi de industrial ou atacadista;

- conforme entendimento firmado no Acórdão nº 17.538/06/1ª do CCMG, deve ser verificada a atividade efetivamente desempenhada pela Impugnante;

- subsidiariamente, é indevida a aplicação de juros de mora, desde a época do fato gerador, sobre a Multa de Revalidação, seja pela inexistência de mora, seja por ausência de previsão legal;

- se fosse o caso, a Impugnante somente estaria em mora após 30 dias da intimação do Auto de Infração.

Requer perícia, formula quesitos e indica assistente técnico.

Além de fotografias inseridas no corpo da Impugnação, anexa aos autos os documentos de fls. 72/156, assim denominados pela Impugnante: **Doc. 01:** Cartão de CNPJ, Inscrição Estadual e última alteração contratual da Impugnante (fls. 72/78); **Doc. 02:** Procuração e documentos de identificação dos procuradores (fls. 79/81); **Docs. 03 e 04:** comprovante de intimação do AI e taxa de expediente (fls. 82/86); **Doc. 05:** Fotos tiradas no estabelecimento da Impugnante que demonstram o seu processo produtivo (fls. 87/99); **Doc. 06:** Exemplos de notas fiscais de compra, de retorno de abate, de transformação interna dos produtos e de venda, que comprovam as alterações substanciais nos NCMs dos produtos comprados e vendidos pela Impugnante (fls. 100/148); **Doc. 07:** tela obtida em diligência junto à Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais que demonstra que a alteração equivocada da atividade principal da Impugnante ocorreu em 05/2015 (fls. 149/150); **Doc. 08:** Registro de funcionários que atuam, como desossadores no estabelecimento da Impugnante, essenciais para o processo de industrialização realizado (fls.151/153); **Doc. 09:** Notas Fiscais das máquinas utilizadas para embalar os produtos produzidos no estabelecimento da Impugnante (fls. 154/156).

Em Manifestação de fls. 161/175, a Fiscalização sustenta que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a substituição tributária, no caso, tem respaldo na Constituição Federal (art. 150, § 7º), Lei Complementar nº 87/96 (art. 6º, §§ 1º e 2º), Lei nº 6.763/75 (art. 22, I e II) e RICMS/02 (Anexo XV, art. 18, inciso II, § 3º);

- conforme imagens do endereço da Impugnante, sua atividade é comercial e não industrial e o maquinário utilizado é compatível com a atividade de comércio;

- em relação à aplicação da substituição tributária, não há diferença entre os produtos que ela recebe em retorno da industrialização (carcaças bovinas e suínas) e os que revende (carcaças e peças obtidas a partir de seus cortes), pois o Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) é o mesmo para ambos;

- ao encomendar o abate de gado por terceiros, a Impugnante atua como marchante e não como industrial;

- não procede a alegação da Impugnante de que atua como industrial atacadista ao revender parte das carcaças para estabelecimentos comerciais, pois, pelos CFOPs de suas notas fiscais, 49,46% de tais mercadorias foram transferidas para suas duas filiais;

- outros 28,36% de tais saídas foram com o CFOP 5.403, em que a Impugnante atribuiu a si a condição de substituta tributária, mas não foi feito o recolhimento do imposto a esse título;

- a Impugnante efetuou alguns recolhimentos por ST na entrada de gado em retorno após abate, o que foi deduzido da apuração fiscal;

- as penalidades aplicadas estão de acordo com a previsão da Lei nº 6.763/75;

- não é possível aplicar aos juros de mora o mesmo raciocínio referente à multa de mora.

Após ter vista dos autos, a Autuada apresenta aditamento às fls. 182/191, replicando a manifestação fiscal, nos seguintes termos:

- o embasamento citado pela Fiscalização comprova o argumento da Impugnante quanto à ausência de dispositivos de lei em sentido formal, uma vez que o único dispositivo citado com previsão expressa da ST é do RICMS (decreto);

- os dispositivos de lei citados apenas trazem permissão para a instituição da ST, mas nenhum deles de fato efetivamente instituiu o ICMS/ST na entrada dos produtos no estabelecimento da Impugnante;

- o Poder Executivo, por meio de decreto, extrapolou o disposto em lei ao criar novo momento de exigência antecipada de ICMS, o que resulta na ilegalidade da cobrança;

- a atividade de marchante, descrita pela Fiscalização é de industrial por equiparação, nos termos do RIPI;

- a Impugnante também transforma significativamente os produtos em seu estabelecimento, além de atuar como atacadista na venda de carcaças para comerciantes;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o fato de mercadorias distintas terem o mesmo CEST apenas demonstra o mesmo tratamento a título de ICMS/ST;

- a localização e os equipamentos empregados são irrelevantes para a caracterização da atividade de industrialização e serviriam apenas para definir a escala de produção industrial e a logística, mas não a atividade em si;

- a Fiscalização diz que a Impugnante efetiva recolhimentos por entrada de produtos, em suposta concordância com a arguição fiscal, contudo, os valores indicados como recolhidos se referem a ICMS/ST pelas saídas e não por entradas;

- quanto aos juros de mora, a Impugnante não pleiteou o mesmo raciocínio aplicável à multa de mora, mas demonstrou a impossibilidade de incidência da Multa de Revalidação sobre o valor atualizado do imposto, por ausência de previsão legal.

O PTA retorna à Fiscalização, que se manifesta às fls. 196/221.

Tece considerações a respeito do instituto da substituição tributária, afirmando que ela não constitui um fato gerador autônomo do imposto, mas uma forma de arrecadação, que tem a previsão legal já mencionada.

Reafirma que as características e condições do estabelecimento não permitem seu enquadramento como industrial, além de não estar cadastrada como tal.

Da análise dos CFOP utilizados nas notas fiscais da Impugnante, infere que:

- não existe nenhuma operação com os códigos 5101 e 5401, que entende seriam de se esperar para um industrializador;

- todas as transferências operadas no CFOP 5151 são de carcaças de gado não industrializadas no estabelecimento;

- o montante processado pela Autuada em comparação com o total de saídas representa apenas 0,53%, enquanto as remessas para processamento por terceiros (CFOP 5926) representam 0,42%, o que totaliza menos de 1% e não serve para qualificar o estabelecimento como industrial de fato;

- nas negociações com atacadistas, apenas 2,24% das carcaças ou meias carcaças foram vendidas para outros contribuintes e todo o restante saiu em transferência para suas unidades varejistas.

Diz que o § 6º do art. 97 do RICMS/02 impõe como validade da inscrição a regularização do Contribuinte junto aos órgãos competentes e questiona a existência de habilitações da Impugnante junto ao IMA ou MAPA como industrial de carne.

Rejeita a alegação quanto à condição de atacadista de fato, por haver exigência do cadastramento na SEF/MG como atividade principal do estabelecimento em CNAEs específicos de atacadista.

Afirma que a desossa feita nos açougues para venda direta da carne aos consumidores não se considera industrialização, nos termos do art. 222, § 6º, inciso I, alínea “a”, do RICMS/02. E, se os procedimentos forem uma demanda para atender às especificações do consumidor, também não são industrialização, pelo disposto no § 2º, do art. 18, do Anexo XV do mesmo regulamento.

Reafirma argumentos a respeito das condições físicas do estabelecimento e das características das atividades, que considera incompatíveis com as de industrial, ratifica questões postas na manifestação anterior e, ao final, pede a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 224/259, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Do Pedido de Perícia

A Impugnante pleiteia a realização de perícia e formula quesitos (fls. 86/87).

Salienta-se que, segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil). Ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, para se concluir acerca das atividades desenvolvidas pela Impugnante no período autuado, os argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco e pela própria Impugnante revelam-se suficientes.

Além do mais, assim preceitua a alínea “a” do inciso II do art. 142 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, é desnecessária a produção de prova pericial que, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, o que não vem a ser o caso dos autos.

Do mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/09/14 a 30/06/19, no momento da entrada de produtos resultantes do abate de gado bovino e suíno, quando do seu retorno de industrialização, contrariando o disposto no art. 18, inciso II e § 3º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, conforme redação vigente no período autuado.

O primeiro argumento da Impugnante, após a contextualização de suas atividades, é o de ausência de previsão de lei, em sentido formal, para a instituição da cobrança do ICMS/ST na entrada no estabelecimento encomendante após a industrialização.

No entanto, na legislação tributária do estado de Minas Gerais, o instituto da substituição tributária está previsto no art. 22 da Lei nº 6.763/75:

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

I - Alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

II - Adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1) conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços **relacionados na Tabela "E"** anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo; (Grifou-se)

(...)

Tabela E

CLASSIFICAÇÃO	MERCADORIAS
(...)	(...)
33	Gado bovino, bufalino, suíno, equídeo e aves, bem como a carne e produtos comestíveis resultantes do seu abate, em estado natural, resfriados, congelados ou simplesmente temperados.
(...)	(...)

Como se vê, a lei em sentido formal previu expressamente a substituição tributária para as operações com gado bovino ou suíno e seus derivados e remeteu ao Poder Executivo a regulamentação da matéria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, o RICMS/02, ao dispor sobre a ST no mencionado art. 18 de seu Anexo XV, não estabeleceu nova hipótese de incidência do imposto, mas apenas regulamentou a substituição tributária prevista na lei, conforme a autorização dada.

De toda forma, ainda que se tivesse apenas o enfoque da disposição regulamentar, não caberia ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de norma, 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;

(...)

A Impugnante também sustenta que é indevida a incidência do ICMS/ST na entrada das mercadorias nos termos do disposto no art. 18, inciso II e § 3º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, pois, ao atuar como industrial ou como atacadista, eventual ICMS/ST seria devido na saída, conforme previsão do § 6º do referido artigo.

Nesse sentido, sua principal alegação consiste em afirmar que é um estabelecimento industrial, uma vez que transforma, de forma significativa, os produtos que adquire, antes de sua venda a consumidor final.

Por sua vez, a Fiscalização junta imagens fotográficas do estabelecimento, que demonstram aspectos característicos de um estabelecimento varejista de carnes, ou açougue. E mesmo as fotografias colacionadas pela Defesa às fls. 88/99 (*Doc. 05: Fotos tiradas no estabelecimento da Impugnante que demonstram o seu processo produtivo*), mostram traseiros e dianteiros bovinos pendurados em um tendal, funcionários processando à desossa da carne, máquinas utilizadas para embalagem a vácuo e geladeiras expositoras, sendo as mercadorias, os processos de corte, a metodologia de embalagem do produto e a utilização de unidades refrigeradoras expositoras plenamente compatíveis com a atividade de comércio varejista de carnes e derivados e que podem ser encontrados em outros estabelecimentos que atuem como açougue.

Pode-se admitir que somente esses aspectos visuais não seriam suficientes para uma conclusão a respeito da atividade da Impugnante – se industrial ou comercial. Mas, outros elementos nos conduzem ao esclarecimento dos fatos.

Primeiramente, a própria Impugnante admite que realiza vendas a consumidores em seu estabelecimento. É ela quem diz que, para vender a mercadoria ao consumidor, precisa fazer a separação e desossa da carne.

Ainda que essa desossa da carcaça represente alteração do produto originalmente recebido (de carcaça para peças de carne), essa atividade realizada nos açougues para a venda direta ao consumidor não constitui industrialização, conforme o disposto no art. 222, § 6º, inciso I, alínea “a”, do RICMS/02:

Art. 222 (...)

§ 6º Na hipótese do inciso II do caput:

I - não se considera industrialização a produção ou o preparo de produtos alimentares na residência do preparador ou em estabelecimentos comerciais, tais como hipermercado, supermercado, restaurante, bar, sorveteria, confeitaria e padaria, desde que, cumulativamente:

- a) os produtos se destinem a venda direta a consumidor;
- b) não tenha havido recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, sobre os produtos referidos neste parágrafo;

Observe-se que apesar de a redação do inciso I não mencionar expressamente o tipo de estabelecimento “açougue”, a enumeração nele contida não é exaustiva, mas meramente ilustrativa, ao usar a expressão “estabelecimentos comerciais tais como”. No caso concreto, indubitavelmente trata-se de um estabelecimento comercial que pratica a venda direta ao consumidor, como descrito na alínea “a”.

Também atendido o requisito da alínea “b” – o não recolhimento do IPI – por se tratar de produtos sujeitos à alíquota zero daquele imposto.

Ainda, conforme demonstrado pela Fiscalização, das notas fiscais eletrônicas de saídas emitidas pelo Contribuinte, extrai-se que os documentos a título de processamento no estabelecimento, sob o CFOP 1926, representam somente 0,53% (zero vírgula cinquenta e três por cento) do montante das saídas constantes de todas as NF-e. Mesmo que se considere, também, o processamento feito por terceiros, no percentual de 0,42% (zero vírgula quarenta e dois por cento), o total processado não chega a 1% (um por cento) do valor das NF-e emitidas.

Registre-se que foi a própria Impugnante que se cadastrou na condição de varejista, sob o código da Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE) principal nº 4722-9/01 – “Comércio varejista de carnes - açougues”. Não pode ser considerada a alegação de que tal cadastro se deu por erro de sua contabilidade, uma vez que o enquadramento vai ao encontro da situação de fato evidenciada nos autos.

Conforme se vê das notas explicativas do referido código da tabela CNAE, a classificação adotada compreende o comércio varejista de carnes e até o abate de animais associado ao comércio:

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- o comércio varejista de:
- carnes de bovino, suíno, caprino, ovino e eqüídeo, frescas, frigorificadas e congeladas
- aves abatidas frescas, congeladas ou frigorificadas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- pequenos animais abatidos - coelhos, patos, perus, galinhas e similares

- o abate de animais associado ao comércio

Dessa forma, pelo conjunto de provas dos autos, não se caracteriza a condição de estabelecimento industrial da Impugnante.

Por outro lado, também não procede sua pretensão de se colocar como atacadista para fins de aplicação da regra do § 6º do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

II - às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária;

(...)

§ 3º Na hipótese do inciso II do caput, **em se tratando de encomendante estabelecimento não-industrial, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante,** salvo na hipótese prevista no § 6º.

(...)

§ 6º Nas operações a que se refere o inciso II do caput, com as mercadorias enquadradas na NBM/SH nos códigos 02.01, 02.02, 02.03, 02.04, 02.05.00.00, 02.06, 02.07, 02.09, 02.10, 0504.00, 15.01, 15.02, 1601.00.00 e 16.02, **o estabelecimento cuja atividade principal cadastrada na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais seja classificada na CNAE 4634-6/01, 4634-6/02 ou 4634-6/99 será o responsável pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária no momento da saída dessas mercadorias.**

Efeitos de 04/06/2014 a 31/12/2015

§ 6º Nas operações a que se refere o inciso II do caput, com as mercadorias enquadradas na NBM/SH nos códigos 02.01, 02.02, 02.03, 02.04, 02.05.00.00, 02.06, 02.07, 02.09, 02.10, 0504.00, 1601.00.00 e 16.02, **o estabelecimento cuja atividade principal cadastrada na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais seja classificada na CNAE 4634-6/01, 4634-6/02 ou 4634-6/99 será o responsável pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária no momento da saída dessas mercadorias.**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

Como se vê, o § 6º é uma exceção à regra prevista no § 3º de ST na entrada, e prevê como requisito a existência de atividade principal cadastrada em uma das três CNAE listadas de comércio atacadista.

Não basta que a atividade principal seja, de fato, o comércio atacadista, mas é necessário que ela esteja cadastrada na SEF como tal. Este não é o caso da Impugnante. Como visto, ela esteve cadastrada sob a CNAE 4722-9/01 – “Comércio varejista de carnes - açougues”.

A exigência de cadastro prévio não é uma simples questão acessória, que poderia ser mitigada pela verificação da situação de fato posteriormente caracterizada conforme a movimentação real. A atribuição de responsabilidade por ST na entrada da mercadoria, na forma do citado § 3º do art. 18, impõe-se por uma condição previamente estabelecida, de contribuinte não industrial. E a exceção prevista no § 6º, que transfere o recolhimento para a posterior saída, requer outra condição, também previamente estabelecida, de atividade principal cadastrada de atacadista.

Se fosse admitida, para fins de atribuição de responsabilidade por ST na entrada, a verificação da situação de fato das saídas posteriores, não haveria a condição de conhecimento prévio quanto ao momento devido do recolhimento, o que desvirtuaria os objetivos do instituto da ST para fins de controle fiscal, além de imprimir insegurança para o contribuinte quanto a esse momento de recolher o imposto.

Por isso, não se pode admitir, como solução para o caso em questão, que uma parte das mercadorias, que depois saíram por atacado, sejam excluídas da substituição tributária. O que se tem a definir é a situação em relação a todas as operações.

Se a Impugnante fosse estabelecimento industrial, todas as operações seriam submetidas à ST nas suas saídas. Se tivesse como atividade principal cadastrada uma das três CNAE de atacado mencionadas, todas as operações seriam submetidas à ST nas suas saídas. Mas, não sendo nenhum dos dois casos, todas as mercadorias em retorno de industrialização são submetidas à ST no momento das entradas.

Portanto, corretas as exigências de ICMS/ST constantes do Auto de Infração.

Em relação à penalidade imposta pelo Fisco, coaduna-se perfeitamente com a infringência narrada, estando prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inciso II, *in verbis*:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 mencionado art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Em relação aos juros de mora, equivocadamente a Impugnante afirmou que não incidem sobre a multa de ofício (multa de revalidação) em razão de não integrarem a obrigação principal.

A incidência dos juros de mora sobre as multas encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se)

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que a multa de mora não compõe o crédito tributário e que, por consequência, não estaria sujeita aos juros de mora.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas e o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Relator), que o julgava parcialmente procedente, para excluir as vendas e transferências de carcaças efetuadas para outras pessoas jurídicas. Designado relator o Conselheiro Heldo Luiz Costa (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Julia Araujo da Silva Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Bernardo Motta Moreira.

Sala das Sessões, 15 de julho de 2021.

**Heldo Luiz Costa
Relator designado**

**Marco Túlio da Silva
Presidente**

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.817/21/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001331421-57
Impugnação: 40.010148798-32
Impugnante: Frigolix Comércio de Alimentos - Eireli
IE: 186641498.00-75
Proc. S. Passivo: Jéssica Moreira Brito/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/09/14 a 30/06/19, no momento da entrada de produtos resultantes do abate de gado bovino e suíno, quando do seu retorno de industrialização, contrariando o disposto no art. 18, inciso II e § 3º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, conforme redação vigente no período autuado.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre das situações nas quais restou incontroverso nos autos que o Contribuinte atua como atacadista, conforme passa a expor.

Preliminarmente, é imprescindível destacar o disposto no § 6º do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

II - às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária;

(...)

§ 3º Na hipótese do inciso II do caput, em se tratando de encomendante estabelecimento não-industrial, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante, salvo na hipótese prevista no § 6º.

(...)

§ 6º Nas operações a que se refere o inciso II do caput, com as mercadorias enquadradas na NBM/SH nos códigos 02.01, 02.02, 02.03, 02.04, 02.05.00.00, 02.06, 02.07, 02.09, 02.10, 0504.00, 15.01, 15.02, 1601.00.00 e 16.02, o estabelecimento cuja atividade principal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cadastrada na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais seja classificada na CNAE 4634-6/01, 4634-6/02 ou 4634-6/99 será o responsável pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária no momento da saída dessas mercadorias.

Efeitos de 04/06/2014 a 31/12/2015

§ 6º Nas operações a que se refere o inciso II do caput, com as mercadorias enquadradas na NBM/SH nos códigos 02.01, 02.02, 02.03, 02.04, 02.05.00.00, 02.06, 02.07, 02.09, 02.10, 0504.00, 1601.00.00 e 16.02, o estabelecimento cuja atividade principal cadastrada na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais seja classificada na CNAE 4634-6/01, 4634-6/02 ou 4634-6/99 será o responsável pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária no momento da saída dessas mercadorias.

(Grifou-se)

Conforme denota-se do dispositivo, é possível concluir que as operações destinadas a estabelecimento atacadista não são objeto de recolhimento do ICMS pela sistemática da substituição tributária na entrada, e sim, a retenção do ICMS/ST na saída. Com o que é imprescindível, diante da busca pela verdade material, analisar as provas que constam nos autos.

A Impugnante em sua peça de defesa, dentre suas alegações, afirma que não seria devida a cobrança do ICMS/ST na entrada, tendo em vista que também é atacadista, embasando no dispositivo supracitado.

A Fiscalização por sua vez, realiza todo o cotejo do trabalho desenvolvido em sua manifestação, oportunidade que apresenta uma planilha, às fls. 170/171, na qual apurou as informações das operações de acordo com notas fiscais emitidas:

Após realizar essa análise, a Fiscalização destaca, às fls. 11 de sua manifestação (fls. 171 do AI), que “é possível constatar que 49,46% das carcaças bovinas e suínas (CFOP 5151 e 5152) foram transferidas a duas filiais da impugnante”

Denota-se que a Impugnante efetivamente não vende 49,46% (quarenta e nove vírgula quarenta e seis por cento) das mercadorias no varejo, na realidade, como ficou incontroverso nos autos, realiza operações com outras empresas, que representa venda no atacado.

Por oportuno, é importante destacar que, mesmo que realize operações com empresas do mesmo grupo, no caso, filiais, diante do princípio da autonomia dos estabelecimentos, não retira a natureza das operações.

Posteriormente, às fls. 12 de sua manifestação (fls. 172 do AI), a Fiscalização assevera que, “é possível verificar que, as operações de venda com a utilização do CFOP 5.403 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de

contribuinte substituto) corresponderam a 28,36% das saídas de carcaças bovinas e suínas”.

A Fiscalização conclui a análise, informando que, apesar de os documentos fiscais terem sido emitidos na saída das mercadorias, o Contribuinte não teria efetuado o recolhimento. Denota-se que, nessa hipótese, o lançamento teria que ter sido embasado com outro fundamento, ou seja, não retenção do imposto devido a título de substituição tributária no momento da saída dessas mercadorias.

Pela análise das provas dos autos, restou incontroverso que parte das operações realizadas pela Autuada enquadram-se na hipótese de inaplicabilidade da cobrança do ICMS pela sistemática da substituição tributária na entrada das mercadorias, conforme dispõe o § 6º do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, por se caracterizar operações de venda no atacado.

Dessa feita, o julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir as vendas e transferências de carcaças efetuadas para outras pessoas jurídicas, por se enquadrar na hipótese do § 6º do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02.

Sala das Sessões, 15 de julho de 2021.

**Marcelo Nogueira de Moraes
Conselheiro**