

Acórdão: 22.512/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001757738-72  
Impugnação: 40.010150776-41  
Impugnante: Arcos Dourados Comércio de Alimentos S/A  
IE: 062593639.93-88  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - INTERNA - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.** Constatada a entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária interna, relacionadas no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquirida de contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do ICMS/ST devido na entrada em território mineiro, nos termos dos arts. 14 e 46, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. **Infração caracterizada. A Autuada reconhece parte do crédito tributário, efetuando o pagamento correspondente. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, nos exercícios de 2016 a 2019, deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária nas operações de entradas de mercadorias constantes do item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquiridas em outra unidade da Federação, para as quais há previsão de substituição tributária interna.

Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 27/55, contestando as exigências fiscais em relação a alguns produtos e reconhecendo parcialmente o crédito tributário no tocante ao remanescente. Apresenta, em decorrência, a comprovação do pagamento nos termos assumidos.

A Fiscalização ratifica o reconhecimento parcial do crédito tributário, informando que todas as notas fiscais e itens declarados pela Autuada foram decotados do lançamento. Por conseguinte, apresenta o novo Demonstrativo do Crédito Tributário às fls. 90/91 dos autos.

A Manifestação Fiscal de fls. 92/99 apresenta os contra-argumentos à defesa da Autuada, requerendo, ao final, a procedência do lançamento.

**DECISÃO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, nos exercícios de 2016 a 2019, deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária nas operações de entradas de mercadorias constantes do item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquiridas em outra unidade da Federação, para as quais há previsão de substituição tributária interna.

As mercadorias, constantes do item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, estão relacionadas no Anexo 2 (CD - fls. 22) do Auto de Infração, com as respectivas planilhas de cálculo do ICMS/ST devido.

Primeiramente a Impugnante informa, como sendo de revenda, alguns produtos objeto da autuação, por não se submeterem a qualquer processo de transformação. Nesse sentido, reconhece que estariam sujeitos à incidência do ICMS/ST, tal qual consta do lançamento fiscal. Por conseguinte, procede ao pagamento parcial do crédito tributário, redundando na atualização do lançamento, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 90/91 dos autos.

A Autuada defende, quanto aos itens impugnados, que os produtos não são considerados de revenda e sim, mercadorias utilizadas como insumos em um processo de transformação.

Faz ampla digressão sobre a legislação que trata da substituição tributária desde a Constituição Federal/88 até o RICMS/02, concluindo inexistir falta de fundamento legal para a exigência fiscal.

Sustenta que tanto a legislação federal como a estadual estabelecem que o fato gerador presumido que enseja a incidência do ICMS/ST é a revenda da mesma mercadoria adquirida, não se aplicando o instituto no caso da Autuada, já que ela transforma os produtos adquiridos em um novo produto, procedendo à industrialização.

Alega ainda que, como a mercadoria será transformada, então o fato gerador presumido não se concretiza sendo, pois, melhor não cobrar o ICMS/ST do contribuinte a cobrá-lo antecipadamente, o que acaba gerando a necessidade de pedir restituição.

Aduz que a legislação mineira, de forma coerente, dispensa da ST a mercadoria destinada à industrialização, conforme art. 18, inciso IV do Anexo XV. Isso porque a indústria não praticará o fato gerador presumido, pois será praticada operação distinta. Tal conclusão encontra-se também no Convenio ICMS nº 142/18.

Discorre que adquire insumos destinados ao preparo de suas refeições e que o segmento de restaurantes e similares reúne características próprias que não se harmonizam com o instituto da substituição tributária, já que não são revendedores dos produtos que adquirem.

Cita a legislação do IPI para reiterar que a atividade da Impugnante é modalidade de industrialização, qual seja, a transformação de matérias-primas (ingredientes) em espécie nova (refeição).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diz que é optante do crédito presumido conforme art. 75, inciso XXXIX, § 10, Parte Geral do RICMS/02, que estabelece uma tributação diferenciada para contribuintes do segmento de bares, restaurantes, lanchonetes e similares, resultando em uma carga tributária de 3% (três por cento) no fornecimento de refeições e 4% (quatro por cento) nas demais operações. Assim, com a cobrança do ICMS/ST, estaria ocorrendo uma bitributação frente a sua venda, visto já ter sido onerado pelo ICMS/ST.

Informa conhecer o disposto no art. 111 do Anexo XV do RICMS/02. Porém, considerando a base legal e constitucional da substituição tributária, defende que esse dispositivo estabelece a incidência do ICMS/ST apenas para as operações de revenda de mercadorias da mesma forma em que foram adquiridas, ou seja, sem que tenham sido transformadas.

Afirma que, ainda que a mercadoria comercializada fosse a mesma adquirida, não caberia o ICMS/ST, já que a operação destina-se a consumidor final.

Sustenta que a substituição tributária prevista no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02 aplica-se somente a contribuintes atacadistas, os quais tem por atividade a revenda de mercadorias a outros contribuintes.

Destaca que a “ST interna”, capitulada no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02, “nada mais é do que verdadeira antecipação tributária do ICMS devido pelo próprio contribuinte mineiro, o que desvirtua o instituto da substituição tributária, não encontrando guarida na CF/88, CTN e LC nº 87/96.

Nesse sentido, acrescenta que a inconstitucionalidade da antecipação de tributo é objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal.

Não obstante o extenso arrazoado da Impugnante e analisando todo o conjunto probatório, verifica-se que não há ofensa alguma à legislação tributária, na cobrança de ICMS/ST nas operações que destinem mercadorias sujeitas a tal imposto a restaurantes e similares.

Conforme dispõe o inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Entretanto, nos termos do art. 111 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, estabelecimentos de serviços de alimentação, em que se enquadra a Autuada, estão sujeitos ao pagamento do imposto devido por substituição tributária. Examine-se:

### RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1:

Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subseqüentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3 de que trata o capítulo 17 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas:

I - a estabelecimento classificado no grupo 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição;

(...)

O referido dispositivo trata de regra específica, caracterizando-se como uma exceção à hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária de que trata o inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

O entendimento da Impugnante de que apenas haveria incidência do ICMS/ST quando ela comercializasse as mercadorias da mesma forma como foram adquiridas, ou seja, sem que tenham sido transformadas, encontra-se, pois, equivocado. O inciso I do art. 111 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 trata das mercadorias utilizadas no preparo das refeições. Verifica-se, pois, a total adequação do mencionado artigo à situação da Autuada.

Mencione-se que a análise feita em relação à legislação do IPI em nada afeta o lançamento. Não se desconsidera o fato de que o preparo de refeições representa hipótese de industrialização. A questão é, apesar das mercadorias serem empregadas no preparo de refeições, há incidência do ICMS/ST, por opção do legislador, que adotou normatização específica, abandonando a regra geral da inaplicabilidade da substituição tributária.

Ao questionar a aplicabilidade da substituição tributária para empresas optantes pelo crédito presumido, a Autuada cita o art. 75, inciso XXXIX, § 10 do RICMS/02. Porém, não observa que tal sistemática não se aplica às operações sujeitas à substituição tributária. Confira-se:

### RICMS/02

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

XXXIX - ao estabelecimento classificado no código 5611-2/01 (Restaurantes e similares), 5611-2/02 (Bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas) ou 5611-2/03 (Lanchonetes, casas de chás, de sucos e similares) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), observado o disposto no § 10, de modo que a carga tributária resulte em:

a) 3% (três por cento), no fornecimento ou na saída de refeições;

(...)

§ 10. Nas hipóteses dos incisos XVIII e XXXIX do caput deste artigo:

I - o benefício não alcança:

(...)

b) as operações sujeitas ao regime de substituição tributária;

(Grifou-se).

(...)

Quanto à dispensa do fornecedor da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST, tal fato não decorre do segmento a que pertence o destinatário da mercadoria autuada, como é alegado, e sim, pela prescrição do art. 14 do Anexo XV do RICMS/02, o qual atribui, para as mercadorias objeto desta autuação, responsabilidade ao destinatário.

E, diversamente do que trata a Defesa, a responsabilidade capitulada no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02 não se aplica somente a contribuintes atacadistas. O citado dispositivo legal prevê que a responsabilidade se estende inclusive ao contribuinte mineiro varejista, destinatário da mercadoria.

Portanto, resta corretamente estabelecida a relação jurídico tributária da Autuada com o estado de Minas Gerais. Veja-se:

RICMS/02 - ANEXO XV - Parte 1

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Não prospera também o argumento da Autuada de que, ainda que somente revendesse a mercadoria adquirida, não estaria sujeita ao recolhimento do ICMS/ST, tendo em vista o fato de vendê-la apenas a consumidor final.

O destinatário de mercadoria sujeita ao referido imposto é responsável, ante a previsão do art. 14 do Anexo XV do RICMS/02, no momento da entrada da mercadoria no estado, independentemente das suas operações futuras, e ainda que se destinem à revenda a consumidor final.

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

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

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

(...)

Corretas, portanto, as exigências remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Por fim, em que pese ser informado na decisão que o Demonstrativo do Crédito Tributário - DCT reformulado consta das fls. 91/92 dos autos, o correto é fls. 90/91.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 91/92 dos autos, emitido em face do reconhecimento parcial do crédito tributário. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 03 de fevereiro de 2021.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**