

Acórdão: 23.517/23/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002741013-25
Impugnação: 40.010155748-81
Impugnante: Elza Aparecida Marques do Amaral
IE: 002950611.00-26
Coobrigada: Elza Aparecida Marques do Amaral
CPF: 657.601.156-34
Proc. S. Passivo: Carlos Eduardo Escarassatte
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL - CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual responde ilimitadamente pelos créditos tributários constituídos, nos termos do art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 966 e 967 do Código Civil e art. 789 do Código de Processo Civil. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST. Constatada a falta de recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária, quando da entrada no estabelecimento autuado, de produtos resultantes do abate de gado bovino e bubalino, listados no item 84, subitem 84.0, CEST. 17.084.00, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, recebidos em retorno de processo de industrialização. Infração caracterizada nos termos do art. 18, inciso II c/c § 3º da Parte 1 Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária, no momento da entrada de produtos resultantes do abate de gado bovino e bubalino, quando do seu retorno de industrialização no estabelecimento do autuado, autor da encomenda, contrariando o disposto no art. 18, inciso II e § 3º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/03/18 a 30/11/22.

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

Registra-se ademais que foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, a empresária individual titular da empresa autuada.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 16/26. Requer ao final a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 210/221, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

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

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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

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

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

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

Quanto às demais razões apresentadas: exação indevida, por não infringência do art. 18, inciso II c/c § 3º, Parte 1, Anexo XV, RICMS/02, bem como exclusão da multa de revalidação, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária, no momento da entrada de produtos resultantes do abate de gado bovino e bubalino, quando do seu retorno de industrialização no estabelecimento do autuado, autor da encomenda, contrariando o disposto no art. 18, inciso II e § 3º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/03/18 a 30/11/22.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Registra-se ademais que foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, a empresária individual titular da empresa autuada.

Ressalta-se de início, conforme apontado pela Fiscalização, em sua manifestação, que em face à constatação de indícios de ausência de recolhimento do ICMS/ST em operações, emitiu-se o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.00045048-41, para exame do cumprimento das obrigações tributárias.

Na oportunidade a Contribuinte foi intimada a apresentar os documentos de arrecadação estadual (guias de arrecadação) referentes ao recolhimento do ICMS/ST para o período fiscalizado.

Verifica-se que o trabalho fiscal constatou o recolhimento à menor do ICMS por substituição tributária (ICMS/ST) nas operações que foram objeto do AIAF, isto é, quando da entrada, em seu estabelecimento, de produtos resultantes do abate de gados bovinos e bubalinos, constantes do item 84, subitem 84.0, CEST 17.084.00 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, recebidos em retorno de processo de industrialização, nos termos do art. 18, inciso II c/c § 3º, Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02. Veja-se a legislação mencionada.

Anexo XV - 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.

Em síntese, a Defesa, inclusive juntando imagens e definições de carcaças e meias carcaças, concentra a sua argumentação protestando que realiza um processo de industrialização de transformação, nos termos do art. 222, inciso II, alínea “a” do Anexo XV do RICMS/02, informando que enviava gado para corte e recebia do frigorífico as meias carcaças refrigeradas, realizando todo o trabalho industrial, transformando as meias carcaças em produtos a serem comercializados em seu estabelecimento.

Nesse sentido, sua principal alegação consiste em sustentar que não faz modificação em mercadoria, e sim a transformação, recebendo meias carcaças e as transformando em uma grande variedade de produtos, e que o § 2º do art. 18 da Parte 1

do Anexo XV do RICMS/02 firma o entendimento que a substituição tributária é aplicada somente a estabelecimentos comerciais que recebem as mercadorias prontas para comercialização. Nesse diapasão, entende que sua operação não se enquadra no inciso II do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV, e sim no inciso IV do mesmo artigo do RICMS/02.

Contudo, referidas alegações da Impugnante não procedem.

Oportuno acentuar, que não obstante as carnes de bovinos e bubalinos, resultantes do abate dos animais, sejam adquiridas como meias carcaças, e que a desossa das meias carcaças não seja para atender à especificação individual do consumidor final, e que o Sujeito Passivo produza vários produtos, sejam cortes básicos, produção de hambúrgueres por meio do blend de tipos de carnes ou carnes temperadas para churrasco, essas atividades realizadas no estabelecimento não constituem industrialização, à luz do disposto no art. 222, § 6º, inciso I, alínea “a”, do RICMS/02, fato este bem lançado na manifestação fiscal constante dos autos. Examine-se:

RICMS/02

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:

(...)

§ 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;"

Verifica-se que segundo entendimento da Impugnante, o art. 222, § 6º do RICMS/02, supra transcrito, é taxativo, uma vez que em nenhum momento foi citado o “açougue” no rol dos estabelecimentos do inciso I do citado artigo, como estabelecimento comercial, sendo o mesmo considerado um estabelecimento industrial.

No entanto, não assiste razão à Impugnante.

Observe-se que apesar de a redação do inciso I do art. 222 do RICMS/02 não mencionar expressamente um tipo de estabelecimento como “açougue”, por

exemplo, 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 que pratica a venda direta ao consumidor, como descrito na alínea “a” do art. 222 do RICMS/02.

Destaca-se que a própria Impugnante reconhece que precisa transformar significativamente os produtos que retornam do frigorífico, antes de promover sua venda ao consumidor final.

Ocorre que não seria a simples diferença entre o produto que retorna dos frigoríficos, relativamente às partes do animal inteiras e em quantidades maiores, tais como a meia carcaça bovina, ainda na forma bruta, sem as condições para serem vendidas ao consumidor final e sem o suposto beneficiamento realizado pelo Sujeito Passivo, que caracterizariam a atividade de industrialização pretensamente realizada pela Impugnante.

Sendo assim, não procede o argumento da Defesa de que a atividade realizada posteriormente ao recebimento das “meias carcaças” é sempre industrial, pois transforma significativamente os produtos que adquire, antes de promover sua venda, sendo considerada uma nova operação de industrialização.

Portanto o mencionado no disposto no art. 18, inciso IV, Anexo XV, RICMS/02, não se enquadra ao caso em exame, como pretendido pela Autuada.

Verifica-se que o Sujeito Passivo está classificado como “Comércio varejista de carne bovina, suína e derivados” em seu CNAE 4722-9/01, não podendo ser considerado um estabelecimento industrial, como afirmado na impugnação.

Neste sentido, exige-se que sejam atendidas as condições cumulativas estabelecidas no art. 222 do RICMS/02, o que não foi observado pela Impugnante, inclusive o requisito previsto na alínea “b” do art. 222, § 6º, inciso I, do RICMS/02 – qual seja, o não recolhimento do IPI – uma vez que os produtos estariam sujeitos à alíquota zero daquele imposto, não havendo recolhimento do Imposto sobre Produtos Importados.

Note-se que o art. 222 do RICMS/02, em seu inciso II c/c § 3º, assim define industrial fabricante:

RICMS/02.

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 a 3º deste artigo, tais como:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

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);

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento);

(...)

§ 3º. Considera-se industrial fabricante aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas nas alíneas "a" e "c" do inciso II do caput deste artigo. (Grifou-se).

Assim, pela análise do dispositivo retrocitado conclui-se que se a industrialização abrange as atividades descritas nas alíneas "a" e "e" do inciso II do art. 222 do RICMS/02, apenas as atividades das alíneas "a" e "c" caracterizam a condição de industrial fabricante.

Não restam dúvidas que de acordo com o art. 222, § 3º do RICMS/02, para que o estabelecimento seja considerado como industrial, as operações de industrialização (transformação/montagem), sejam realizadas em seu próprio estabelecimento.

Destaca-se que, de acordo com a legislação vigente, a simples transformação efetuada pelo Sujeito Passivo de meias carcaças em uma grande variedade de produtos para serem comercializados em seu estabelecimento não caracteriza a atividade de industrialização, como argumenta a Impugnante.

Assim, como todas as operações de industrialização efetuadas pela Impugnante foram realizadas por meio das "remessas para industrialização por encomenda", com o CFOP 5901, fora do estabelecimento, por meio de contratos firmados por ela com empresas como a Frigorífico Nossa Senhora da Saúde Ltda., I.E. 518.050405.00-57, e a empresa Frigorífico Vale do Paraíso Ltda, I.E. 647.438747.00-77, não há como definir que o estabelecimento da Autuada é de natureza industrial.

Infere-se ainda, da análise dos CFOP utilizados nas notas fiscais eletrônicas de saídas emitidas pelo Sujeito Passivo, que não há nenhuma operação com os códigos 5101 (venda de produção do estabelecimento) e 5401 (venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na condição de contribuinte substituto), que seriam classificações típicas para as vendas de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento.

As notas fiscais eletrônicas –(NF-e) de saída emitidas são de operações realizadas com os seguintes CFOPs:

- 5102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;
- 5123 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente;
- 5.901 - remessa para industrialização por encomenda.

Portanto, a partir da avaliação das suas notas fiscais eletrônicas de saídas a Impugnante, ao contrário do alegado, também demonstra não possuir a sua atuação como estabelecimento industrial.

Argumenta ainda a Defesa que caso a Fiscalização não concorde com as alegações de impugnação do Auto de Infração (AI) em sua totalidade, que seja feito o encontro de contas de ICMS, devido em cada competência, com a exclusão da multa de revalidação e aplicação da multa de mora, e que o crédito tributário seja reformulado, conforme disposição expressa no inciso II do art. 120 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

Contudo, por não haver previsão legal para que ocorra, há a impossibilidade de se proceder com o encontro de contas de ICMS de valores recolhidos de ICMS (operações próprias) na sistemática do regime de tributação do Simples Nacional com os valores cobrados de ICMS/ST no Auto de Infração, haja vista que o imposto devido a título de substituição tributária (ICMS/ST) para os contribuintes optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional devem ser recolhidos fora da sistemática do regime simplificado, nos termos do art. 13, inciso VII c/c alínea “a” do inciso XIII do § 1º do mesmo dispositivo da Lei Complementar (LC) nº 123, de 14/12/06, que institui o regime tributário Simples Nacional. Confira-se:

LC nº 123/06

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiá; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação;" . (Grifou-se).

Ressalta-se ainda, caso as declarações no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D) tenham sido realizadas equivocadamente, há o instrumento legal próprio para a discussão de

recolhimentos de tributos feitos indevidamente, em operações alheias a esse Auto de Infração, que é o processo de repetição de indébito.

A Impugnante também não concorda com a aplicação da multa, pois entende que recolheu o ICMS devido nas vendas, por meio do Simples Nacional.

Porém o que se depreende dos autos é que a Impugnante interpretou de forma incorreta a legislação, alterando a forma de apuração de seu imposto, inclusive para um formato menos oneroso, cometendo uma infração tributária.

Alega a Autuada que não se eximiu de recolher o ICMS, incluso no recolhimento do Simples Nacional, no entanto, a infração tributária é objetiva não se exigindo para sua configuração a existência de dolo ou culpa do infrator. Nesse sentido dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional - CTN:

CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."

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

Lei nº 6.763/75

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. (Grifou-se).

A multa de revalidação tem caráter genuinamente sancionatório, punitivo, em face do contribuinte que deixa de pagar, a tempo e modo, o tributo devido, no caso, o ICMS/ST, não se levando em consideração qual o motivo que levou à inadimplência, mas, tão somente, o fato de não ter havido o pagamento.

Objetiva, em tese, coibir a inadimplência, e tem por escopo garantir a inteireza da ordem jurídica tributária.

Portanto, não cabe a sua exclusão, como pretende a Autuada, pois assim a multa perderia seu caráter punitivo e acabaria por traduzir estímulo à inobservância das normas tributárias.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento, não cabendo que seja dado provimento à Impugnação Administrativa, que requer que o Auto de Infração seja anulado integralmente e que caso não seja admitida a pretensa anulação, que seja feito o encontro de contas de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS, com a exclusão da multa de revalidação e aplicação da multa de mora, e que o crédito tributário seja reformulado, conforme disposição expressa no inciso II do art. 120 do RPTA.

Portanto, corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Por fim, quanto à inclusão da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, a capitulação legal encontra-se devidamente registrada no Auto de Infração. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não recolhimento do tributo por estes.

(...)

Lei nº 10.406/02

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

(...)

Lei nº 13.105/15

Art. 789. O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei.

Portanto, correta a inclusão da titular da empresa individual no polo passivo da presente obrigação tributária.

Dessa forma, considerando que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e a Impugnante não apresentou nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 19 de julho de 2023.

Antônio César Ribeiro
Relator

André Barros de Moura
Presidente

CSP