

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.772/24/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002898366-52
Impugnação: 40.010157360-08
Impugnante: Via Sudeste Açúcar Ltda
IE: 001574046.01-66
Proc. S. Passivo: Elcio Fonseca Reis/Outro(s)
Origem: DF/Contagem - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às saídas da mercadoria elencada no Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (açúcar cristal), industrializada conforme art. 222, inciso II, alínea “d”, do RICMS/02. Inobservância do disposto no art. 12, *caput*, da Parte 1 do Anexo XV do mesmo diploma regulamentar. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

BASE DE CÁLCULO – FALTA DE CONSIGNAÇÃO – INDUSTRIALIZAÇÃO – OPERAÇÃO PRÓPRIA. Constatado que a Autuada deixou de consignar a base de cálculo da operação própria nos documentos fiscais de saída de mercadoria industrializada, o que resultou em falta de recolhimento do ICMS relativo a tais operações. Infração caracterizada. Corretas a exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação, no período de 01/01/21 a 31/03/23, de falta de destaque, de retenção e de recolhimento do ICMS relativo à operação própria, bem como o devido a título de substituição tributária, incidente sobre as saídas internas de açúcar em embalagens de 1, 2 e 5 Kg, (um, dois e cinco quilogramas).

Na apuração do crédito tributário, foram deduzidos os valores recolhidos pela Impugnante, mediante Termo de Autodenúncia (Anexo IX), inerentes aos meses de abril e dezembro de 2021.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS operação própria e ao ICMS/ST apurados, acrescidos da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II e 56, § 2º da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII e § 2º, inciso I da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 1.732/1.770, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 1.889/1.909.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1.910/1.936, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 07/08/24, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 14/08/24. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. Elcio Fonseca Reis e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

Em sessão realizada em 14/08/24, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 21/08/24, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Relatora), Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida que, em preliminar, rejeitavam a arguição de nulidade do lançamento e indeferiam o pedido de perícia. No mérito, julgavam procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Elcio Fonseca Reis e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

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.

Das Preliminares

Da Arguição de Nulidade do Lançamento

A Impugnante alega que a Autodenúncia apresentada em momento anterior ao início da ação fiscal e em consonância com o entendimento do próprio estado de Minas Gerais, manifestado através da solução de Consulta de Contribuinte nº 041/2016, é válida e, portanto, torna nulo o Auto de Infração posterior, eis que foi devidamente apurado e recolhido o montante do imposto devido, considerando os créditos a que tem direito, nos termos da legislação vigente.

Acrescenta que, sem qualquer motivação válida, o Fisco desconsiderou a autodenúncia por ela realizada, lavrando o Auto de Infração, fato que reforçaria a nulidade do lançamento.

No entanto, ao contrário das alegações da Autuada, não há qualquer mácula no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Ressalte-se, nesse sentido, que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, em especial, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das

circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daquele relativo à penalidade aplicada, conforme pode ser constatado pelo Relatório Fiscal Complementar anexo ao ePTA.

Verifica-se que a infração imputada à Autuada foi a falta de destaque e recolhimento do ICMS relativo às suas operações próprias, assim como do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações de saídas internas de açúcar em embalagens de 1, 2 e 5 Kg (ST estabelecida nos itens 101.0 e 101.1 do capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02).

Como não houve o destaque do ICMS operação própria e do ICMS/ST nas notas fiscais de saídas emitidas pela Impugnante, o prazo para o recolhimento do imposto incidente nas operações em apreço encontrava-se vencido desde as datas de emissão dos mencionados documentos, a teor do disposto no art. 89 do RICMS/02, dispositivo expressamente citado no campo próprio do Auto de Infração.

RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

[...]

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

Como simples corolário do dispositivo acima, o art. 89-A do mesmo regulamento estabelece, claramente, a vedação à compensação de créditos de ICMS com os valores do tributo cujos prazos de recolhimento estejam vencidos.

RICMS/02

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Resta claro, portanto, que a Autuada, em seu Termo de Autodenúncia, não poderia ter compensado os créditos por entradas com os valores devidos relativos às notas fiscais de saídas de açúcar por ela emitidas sem o destaque do ICMS relativo às suas próprias operações e do ICMS/ST referente às operações subsequentes.

Assim, em consonância com o disposto no art. 211, inciso I do RPTA, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração, após a conferência da denúncia espontânea, exigindo as diferenças a recolher por ele apuradas, relativas aos valores não destacados e não retidos nos referidos documentos fiscais, com os seus acréscimos legais.

RPTA

Art. 211. Recebida a denúncia espontânea, o Fisco realizará:

I - a conferência do valor recolhido pelo sujeito passivo, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento, lavrando Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal;

Logo, contrariamente à afirmação da Impugnante, não houve desconsideração de sua autodenúncia, tanto é que nas observações nºs 04 e 05 do relatório supracitado, o Fisco informa que deduziu do crédito tributário os valores por ela recolhidos, referentes aos meses de abril e dezembro de 2021 (vide Anexo 1).

Importante destacar que o Fisco não nega o direito da Impugnante de se creditar do imposto destacado em seus documentos fiscais de entradas, relativo a aquisições de açúcar, material de embalagem e insumos de produção, inclusive do imposto retido em operações anteriores, mesmo porque, como bem destaca a Impugnante, tal direito está previsto na legislação e reconhecido na solução à Consulta de Contribuinte nº 041/2016.

Portanto, a Impugnante poderia ter apropriado extemporaneamente os créditos por entradas não escriturados na época própria, porém sem compensá-los com o imposto inerente aos documentos fiscais emitidos sem destaque do ICMS operação própria e sem a retenção do ICMS/ST devidos, por força dos dispositivos legais acima reproduzidos (art. 89 c/c art. 89-A do RICMS/02).

Esses créditos extemporâneos, após a sua devida regularização/escrituração, seriam mantidos em sua conta gráfica para fins de compensação com os débitos relativos às suas operações futuras (não abrangidas pela autuação/autodenúncia).

Isso posto, mostra-se equivocada a alegação da Impugnante de que, em sua Autodenúncia, o montante do imposto foi devidamente apurado e recolhido, pois os valores exigidos no Auto de Infração referem-se, exatamente, às diferenças entre os valores de ICMS/OP e ICMS/ST apurados pelo Fisco e as quantias apuradas e recolhidas pela Impugnante em sua Autodenúncia.

Lado outro, verifica-se que a Impugnante demonstra ter plena ciência das infrações que lhe foram imputadas, o que pode ser observado mediante simples leitura de sua peça defensiva.

Ademais, o direito ao contraditório está plenamente assegurado no presente processo, inexistindo, portanto, qualquer hipótese de cerceamento de defesa.

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

Do Requerimento de Prova Pericial

Com o intuito de demonstrar a regularidade dos créditos do ICMS/ST já incidente na entrada do açúcar em bag em seu estabelecimento, de forma a abater o valor devido do débito do ICMS/ST na saída dos produtos reembalados, bem como os créditos de ICMS/OP incidente nas aquisições de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem por ela utilizados na industrialização do açúcar, a Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às págs. 1.767/1.768.

No entanto, examinando os documentos e quesitos expostos pela Defesa, observa-se que o ponto central da perícia solicitada refere-se aos créditos destacados em suas notas fiscais de entradas, bem como do imposto retido nas operações antecedentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já afirmado, a Impugnante não só pode como poderia ter apropriado extemporaneamente os créditos por entradas não escriturados na época própria, à época de sua denúncia espontânea, porém sem compensá-los com o imposto inerente aos documentos fiscais emitidos sem destaque do ICMS operação própria e sem a retenção do ICMS/ST devidos, por força das disposições contidas no art. art. 89 c/c art. 89-A do RICMS/02.

Esses créditos extemporâneos, após a sua devida regularização/escrituração, seriam mantidos em sua conta gráfica para fins de compensação com os débitos relativos às suas operações futuras, vedada, no entanto, a sua compensação com o montante do imposto não destacado/vencido (ICMS/OP e ICMS/ST) relativo às operações abrangidas pela autuação/autodenúncia.

Assim, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante, revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

Indefere-se, dessa forma, a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA (Decreto nº 44.747/08).

RPTA

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:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Pelos mesmos argumentos, indefere-se a prova pericial requerida, por se referir à questão dos créditos questionados na perícia pleiteada.

Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação, no período de 01/01/21 a 31/03/23, de falta de destaque, de retenção e de recolhimento do ICMS relativo à operação própria, bem como o devido a título de substituição tributária, incidente sobre as saídas internas de açúcar em embalagens de 1, 2 e 5 Kg, (um, dois e cinco quilogramas).

A Impugnante adquire açúcar a granel de fornecedores sediados nesta e em outras unidades da Federação, acondicionado em bags de 1.000 kg (um mil quilogramas), 1.200 kg (um mil e duzentos quilogramas) ou 1.350 kg (um mil e trezentos e cinquenta quilogramas), segundo sua própria informação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O açúcar assim recebido, é reembalado em seu estabelecimento em embalagens de 1, 2 e 5 Kg (um, dois e cinco quilogramas), próprias para venda a consumidor final, atividade caracterizada como industrialização, na modalidade de acondicionamento/reacondicionamento, nos termos do art. 222, inciso II, alínea “d” do RICMS/02.

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:

(...)

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).

Assim, as aquisições em questão estão sujeitas à substituição tributária, com retenção do ICMS/ST a cargo dos remetentes (ou com ICMS/ST devido no momento das entradas do açúcar no estabelecimento, na ausência de Protocolo ou Convênio), conforme art. 117 do Anexo XV do RICMS/02 c/c item 101.2 do Capítulo 17 do mesmo Anexo.

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 117. A substituição tributária prevista para as operações subseqüentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 17.2 de que trata o capítulo 17 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, também, quando a mercadoria for destinada a estabelecimento que altere a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original.

(...)

17. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

17.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 188/09), Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Distrito Federal (Protocolo ICMS 30/13), Mato Grosso (Protocolo ICMS 188/09), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

17.2 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Pará (Protocolo 21/91).

* Relativamente aos açúcares que não sejam de cana, o âmbito de aplicação é 17.3 (interno)

Efeitos de 1º/12/2022 a 31/12/2022 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 48.534, de 21/11/2022:

“

17.2 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Espírito Santo, Mato Grosso do Sul e Pará (Protocolo 21/91).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
101.2	17.101.02	1701.1 1701.99.00	Açúcar cristal, em embalagens de conteúdo superior a 5 kg	17.1 17.2*	15
Efeitos de 1º/02/2017 a 30/11/2022					
101.2	17.101.02	1701.1 1701.99.00	Açúcar cristal, em embalagens de conteúdo superior a 5 kg	17.2*	15

Porém, para fins tributários, o açúcar cristal reacondicionado em embalagens de 1, 2 e 5 Kg é considerado um novo produto, possuindo, inclusive, Códigos Especificadores da Substituição Tributária (CEST) distintos, também sujeito à substituição tributária, em relação às operações subsequentes praticadas pelo estabelecimento industrial empacotador (Impugnante), nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02 c/c itens 101.0 e 101.1 do Capítulo 17 da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

RICMS/02 – Anexo XV

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

(...)

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
101.0	17.101.00	1701.1 1701.99.00	Açúcar cristal, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 2 kg, exceto as embalagens contendo envelopes individualizados (sachês) de conteúdo inferior ou igual a 10 g	17.1 17.2*	15
101.1	17.101.01	1701.1 1701.99.00	Açúcar cristal, em embalagens de conteúdo superior a 2 kg e inferior ou igual a 5 kg	17.1 17.2*	15

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/02/2017 a 30/11/2022

101.0	17.101.00	1701.1 1701.99.00	Açúcar cristal, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 2 kg, exceto as embalagens contendo envelopes individualizados (sachês) de conteúdo inferior ou igual a 10 g	17.2*	15
101.1	17.101.01	1701.1 1701.99.00	Açúcar cristal, em embalagens de conteúdo superior a 2 kg e inferior ou igual a 5 kg	17.2*	15

Portanto, por força da legislação, a Impugnante é contribuinte substituto tributário em relação às operações subsequentes por ela praticadas com o açúcar reembalado.

No entanto, no momento das saídas do açúcar reembalado, a Impugnante não destacou nas notas fiscais por ela emitidas o ICMS relativo às suas próprias operações e não efetuou a retenção do ICMS/ST devido, relativo às operações subsequentes.

Na tentativa de regularizar tal situação, a Impugnante formalizou Termo de Autodenúncia (Anexo IX), apurando valores a recolher somente em relação aos meses de abril e dezembro de 2021.

Porém, ao realizar a conferência da autodenúncia, excetuando-se mês de setembro de 2021, o Fisco constatou diferenças a recolher, tanto do ICMS relativo às operações próprias da Impugnante, quanto do ICMS devido por substituição tributária, em relação a todos os períodos analisados (01/01/21 a 31/03/23).

Assim, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração, para exigir as diferenças apuradas, com dedução dos valores recolhidos pela Impugnante, inerentes aos meses de abril e dezembro de 2021.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS operação própria e ao ICMS/ST apurados, acrescidos da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II e 56, § 2º da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII e § 2º, inciso I da mesma lei, conforme demonstrativo inserido no Anexo 1 do Auto de Infração.

Lei nº 6.763/75

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

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

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.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, inicialmente, reconhece que infringiu a legislação tributária, confira-se:

Impugnação – Parte Introdutória

“... O que se nota, portanto, é que a partir das alterações promovidas pelo Decreto nº 46.931/2015, o recondicionamento do açúcar em embalagens menores implica na mudança do enquadramento do produto e, por consequência, inaugura uma nova cadeia de apuração do imposto, sendo obrigatório o recolhimento do ICMS sobre operação própria – regime de apuração ordinário – bem como a retenção do ICMS/ST, por ocasião da saída do produto resultante da industrialização.

Pois bem. Voltando-se ao caso concreto, tem-se que a Impugnante, com base no entendimento anterior às modificações introduzidas pelo Decreto nº 46.931/2015, não vinha promovendo o destaque e recolhimento do ICMS/ST e do ICMS/OP em suas operações de saída, uma vez que o seu entendimento era no sentido de que, já tendo ocorrido a retenção e o recolhimento do ICMS pelos seus fornecedores, não

haveria nova tributação na saída subsequente dos seus produtos, ainda que reembalados em embalagens menores ...” (Grifou-se).

A Impugnante ressalta, porém, que após a constatação das irregularidades, apresentou Autodenúncia com o levantamento dos valores apurados relativos ao período de janeiro de 2021 a março de 2023, bem como o recolhimento do saldo devedor (DOC. 04), complementando que, na oportunidade, esclareceu que, para o cálculo do tributo devido, apropriou-se, sob forma de crédito, do ICMS/ST que incidiu nas operações anteriores (entradas), nos termos da lei (vide Anexo 9).

Informa que no cálculo utilizado pela Autodenúncia para apuração do imposto levou em consideração o valor das saídas das mercadorias, bem como a totalidade dos créditos do ICMS/ST destacado e recolhido por seus fornecedores, bem como ICMS/OP, sendo que todos os valores apurados estão devidamente lançados nas notas fiscais de aquisição de açúcar realizadas de usinas mineiras, de atacadistas localizados em outras unidades da Federação e comprovantes de recolhimento do ICMS/ST, bem como notas fiscais de aquisição de insumos e materiais de embalagem (DOC. 03).

Destaca que, todavia, sem qualquer motivação válida, o Fisco desconsiderou a autodenúncia realizada, lavrando o presente Auto de Infração, acrescentando que a ausência de motivação por parte do Fisco para inadmitir os créditos por ela utilizados na sua autodenúncia é causa de nulidade do lançamento.

Pondera que o creditamento do ICMS/ST incidente na aquisição do açúcar por ela adquirido em bags, para fins de apuração do ICMS/ST devido na saída dos produtos reembalados é medida de direito e possui expressa previsão no § 8º do art. 66 do RICMS/02.

Transcreve excertos da Consulta de Contribuinte nº 041/2016 e afirma que a própria SEF/MG possui entendimento expresso no sentido de que, para fins de apuração do ICMS/ST devido na saída subsequente do açúcar industrializado em embalagens menores, de 1kg, 2kg e 5kg, como é o seu caso, é permitido o crédito do ICMS/ST recolhido pelos seus fornecedores, na qualidade de substitutos tributários, sob pena de configuração de claro *bis in idem* e enriquecimento ilícito por parte do Fisco.

Acentua que apresentou a sua denúncia espontânea em clara boa-fé, especificamente baseada na confiança de que o entendimento manifestado pelo Estado, através da solução de consulta, era o correto, até mesmo porque o §8º do art. 66 do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores, garante o creditamento.

Tece um longo arrazoado sobre o princípio da proteção da confiança, alegando que sempre atuou na mais estrita boa-fé ao apresentar a sua denúncia espontânea, antes do início de qualquer procedimento de fiscalização, apontando os débitos do ICMS/ST não recolhidos no momento da saída subsequente do açúcar reembalado em embalagens menores e, creditando-se do ICMS/ST já incidente na aquisição do produto, em claro atendimento à legislação do imposto e ao entendimento da Receita Estadual, manifestado na solução da consulta supracitada.

Reafirma, porém, que a Autodenúncia apresentada não foi aceita pelo Fisco, que lavrou o Auto de Infração desconsiderando a totalidade dos créditos relativos ao ICMS/ST destacado e recolhido pelos fornecedores na entrada dos produtos em seu estabelecimento.

Pontua que, da leitura do Auto de Infração, é possível inferir que o cálculo utilizado pelo Fisco para apuração do tributo levou em consideração tão-somente o valor das saídas das mercadorias e das entradas relativas aos créditos de devolução, desconsiderando a lógica da não cumulatividade do ICMS ao autorizar apenas a utilização dos créditos de devolução das mercadorias.

Aduz que, considerando sistemática da não cumulatividade advinda de norma constitucional que condiciona a validade e legitimidade do imposto, princípio positivado na legislação mineira que se manifesta tanto em relação à parcela do tributo pago ou retido por substituição, como na parcela das operações próprias, consoante se depreende pelas regras do art. 66, inciso V e § 8º do RICMS/02 c/c art. 28 da Lei nº 6.763/75, a autuação só seria válida na hipótese em que houvesse diferença a maior entre os débitos resultantes das operações de saída e os créditos referentes às operações de entrada, questão que foi simplesmente ignorada no Auto de Infração (AI).

Nessa linha, segundo a Impugnante, para que fosse possível o lançamento dos valores indicados como devidos a título de ICMS/ST e ICMS/OP caberia ao Fisco diligenciar a partir das notas fiscais constantes no SPED de suas operações de entradas, nos seguintes termos:

Impugnação

“1) Em relação a parcela do imposto devido por substituição tributária:

- Promover o levantamento dos valores de ICMS-ST que incidiu nas operações anteriores, seja a parcela retida antecipadamente das operações de compra de açúcar realizadas dentro do Estado, bem como os valores pagos antecipadamente em relação as operações interestaduais, recolhido em GNREs e DAEs, além dos valores destacados nos documentos fiscais de entrada das operações internas para fins de realizar a apropriação dos créditos nos exatos termos que explicita o 66, inciso V e § 8º, do RICMS/02, considerando que a partir do fracionamento em unidades menores a novo ciclo operacional de modo que as mercadorias adquiridas sobre as quais incidiu o ICMS-ST não foram comercializadas; e

- Considerando que diante do novo ciclo operacional as saídas também sofrem incidência do ICMS da operação própria, esse valor também deve ser abatido no cálculo do ICMS-ST: $ICMS\ ST = (base\ de\ cálculo\ do\ ICMS/ST * aliq\ uota\ interna) - débito\ de\ ICMS\ próprio$, uma vez que a base de cálculo da parcela do imposto por substituição é calculada com o acréscimo do valor da operação própria, sob pena de bitributação.

2) Em relação a parcela do Imposto nas operações próprias:

- Promover o levantamento do imposto pago na aquisição de a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, para fins de apurar o respectivo crédito afim de modo a demonstrar, se existente, a diferença a maior entre os débitos e os créditos escriturais referentes ao período de apuração.”

Informa que, em relação a parcela do ICMS/OP, o Auto de Infração (AI) reconhece uma parcela diminuta de créditos relacionados a vendas canceladas, mas de maneira incompreensível deixa de reconhecer os créditos dos insumos, o que demonstra uma contradição inconciliável no critério utilizado na autuação.

Argumenta que a exigência do valor integral do ICMS sobre operações próprias sem o devido reconhecimento dos créditos referentes às operações de entradas constitui uma contradição lógica significativa dentro do sistema tributário, especialmente no que tange ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Reitera que, quanto ao ICMS/ST, é previsto de forma específica que é de seu direito a apropriação dos créditos do ICMS recolhido a título de substituição tributária na aquisição do açúcar, quando tal mercadoria não é destinada à comercialização na forma em que foi adquirida, já que o acondicionamento do açúcar se configura como processo de industrialização, como visto, nos exatos termos do já citado §8º do art. 66 do RICMS/02.

Cita o Acórdão nº 22.973/21/2ª e afirma que, em tal decisão, o E. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG julgou procedente a defesa do contribuinte para garantir o direito ao crédito do ICMS/ST incidente quando da aquisição do açúcar para fins de abatimento do débito do ICMS/ST devido na saída dos produtos industrializados em embalagens menores.

Salienta que a Autodenúncia rejeitada pelo Fisco considerou a totalidade dos créditos, quer do ICMS/ST incidente na operação anterior, quer dos demais créditos de ICMS próprio que devem ser utilizados como abatimento do cálculo do ICMS/ST devido na nova saída dos produtos por ela reembalados.

Argumenta que o fato de tais créditos não terem sido por ela escriturados nos registros da Escrituração Fiscal Digital não tem o condão de impedir a sua utilização, visto que a totalidade dos créditos pode ser comprovada através da planilha anexada à sua defesa, devidamente alimentada pela totalidade das notas fiscais de aquisição de açúcar e demais insumos utilizados na industrialização (reembalagem) do açúcar.

Acrescenta que os créditos acima somente não foram escriturados nos registros da EFD porque entendia que sobre suas operações só haveria a incidência do ICMS/ST antecipado, já recolhido na entrada pelos seus fornecedores, de modo que, pela natureza do regime de substituição tributária, a aquisição de mercadorias sob tal

regime não gera ao adquirente o direito de crédito do imposto destacado nas notas fiscais de compra.

Sustenta que o direito ao crédito depende apenas da existência de operação de compra e venda mercantil sujeita a incidência do imposto, na medida em que o contribuinte, ao adquirir determinado produto, encontra no preço deste produto o valor integral do ICMS que lhe é cobrado na sua integralidade, surgindo para o contribuinte/adquirente da mercadoria direito ao crédito integral do ICMS devido na operação de compra e venda, sendo a mesma lógica aplicável ao ICMS/ST destacado na nota fiscal de aquisição, mesmo porque a autuação não indica qualquer indício de dúvida com relação à realidade das operações realizadas.

A seu ver, a questão seria facilmente verificada pela Autoridade Fiscal a partir da auditoria das notas fiscais lançadas pelo contribuinte em sua escrituração, bem como através de prova pericial, isto é, apesar dos créditos não terem sido escriturados, as notas foram todas lançadas no sistema, de modo que tal checagem dependeria tão-somente da análise de tais documentos, disponíveis ao Fisco, porém, no seu entendimento, o Fisco se limitou a rejeitar a Autodenúncia, a autuar a Impugnante com base nos valores lançados em sua escrituração, desconsiderando os registros das notas fiscais que estão devidamente lançadas.

Nesse sentido, a Impugnante menciona o Acórdão nº 15.050/02/2ª, afirmando que nessa decisão restou expresso a possibilidade de demonstração do crédito de ICMS, por parte do contribuinte, mediante a anexação das notas fiscais correspondentes às aquisições.

Assim, na sua visão, ainda que o Auto de Infração em análise não seja declarado nulo, ele não se sustenta no mérito, uma vez que ao calcular o montante do ICMS/ST e ICMS/OP que seria por ela devido no momento da saída dos produtos, o Fisco desconsiderou os créditos relativos ao ICMS/ST recolhido na entrada, bem como a totalidade dos créditos decorrentes das operações anteriores da cadeia produtiva, deixando de abater tais créditos no cálculo final do imposto a recolher, em afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto, assim como à regra do § 8º do art. 66 do RICMS/02.

Conclui, nesses termos, que o imposto exigido deverá ser novamente apurado, considerando-se o aproveitamento dos créditos permitidos pela legislação.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que a alegada nulidade do Auto de Infração já foi rechaçada no tópico relativo às preliminares, sendo desnecessários, pois, maiores comentários sobre essa questão.

Feita essa observação, cabe lembrar que as aquisições de açúcar a granel efetuadas pela Impugnante estão sujeitas à substituição tributária, com retenção do ICMS/ST a cargo dos remetentes (ou com ICMS/ST devido no momento das entradas do açúcar no estabelecimento, na ausência de Protocolo ou Convênio), conforme art. 117 do Anexo XV do RICMS/02 c/c item 101.2 do Capítulo 17 do mesmo Anexo.

Como já afirmado, para fins tributários, o açúcar cristal reacondicionado em embalagens de 1, 2 e 5 Kg, como é o caso dos autos, é considerado um novo produto, possuindo, inclusive, Códigos Especificadores da Substituição Tributária (CEST) distintos, também sujeito à substituição tributária, em relação às operações subsequentes praticadas pelo estabelecimento industrial empacotador (Impugnante), nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02 c/c itens 101.0 e 101.1 do Capítulo 17 da Parte 2 do mesmo Anexo XV, normas essas não observadas pela Impugnante.

Contudo, como não há operação subsequente com a mesma mercadoria originalmente adquirida (açúcar a granel) com a retenção do ICMS/ST, o art. 66, § 8º do RICMS/02 autoriza a anulação dos efeitos da substituição tributária anterior, mediante apropriação, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações anteriores (ICMS/OP e ICMS/ST anteriormente retido).

RICMS/02

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

[...]

§ 8º O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária ou que tenha recolhido o imposto sob o referido título em virtude da entrada da mercadoria em território mineiro ou no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento e não destiná-la à comercialização, poderá apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria.

Esclareça-se que os créditos relativos à anulação dos efeitos da substituição tributária anterior não se distinguem, isto é, a apropriação é feita somando-se o ICMS/OP e o ICMS/ST, cujo montante passa a integrar a conta corrente fiscal do contribuinte (ICMS por entradas – normal), sendo compensados, exclusivamente, com os débitos de ICMS relativo às operações próprias futuras.

Assim, em seus demonstrativos juntados aos autos, a Impugnante erra ao deduzir do ICMS/ST apurado pelo Fisco valores de ICMS/ST anteriormente retidos, apurando quantias negativas a título de ST (muito menos deduzir valores negativos de positivos inerentes a períodos diversos), conforme exemplos abaixo, relativos ao período de abril a dezembro de 2021, cujos dados forma extraídos do “Doc. 09” anexado à Impugnação (planilha reproduzida parcialmente):

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CRÉDITOS DE ICMS/OP REFERENTES A NOTAS FISCAIS DE ENTRADA	ICMS/OP A RECOLHER PAGO DO PERÍODO	ICMS/OP A RECOLHER CONFORME PLANILHA DO FISCO	VALOR DEVIDO DE ICMS OP APÓS UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS ACUMULADOS DO CONTRIBUINTE	CRÉDITOS SALDO ICMS/ST DESTACADOS EM SUAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA	ICMS/ST A RECOLHER PLANILHA DO FISCO	VALOR DEVIDO DE ICMS ST APÓS UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS CONTRIBUINTE
28.394,70	-	83.191,36	54.796,66	4.259,21	11.603,20	7.343,99
653.713,86	-	470.175,25	183.538,61	98.061,81	70.526,29	27.535,52
488.862,03	-	533.233,14	44.371,11	72.931,72	79.984,98	7.053,26
885.355,05	-	678.160,00	207.195,05	132.803,16	101.723,99	31.079,17
102.978,56	-	27.194,87	75.783,69	15.446,74	4.079,23	11.367,51
68.524,95	-	-	68.524,95	10.278,77	-	10.278,77
34.923,70	-	433.130,35	398.206,65	5.238,55	64.969,55	59.731,00
331.602,59	-	596.008,02	264.405,43	49.740,39	89.401,20	39.660,81
345.543,28	-	460.922,42	115.379,14	51.833,35	58.816,22	6.982,87
		3.282.015,41	342.116,68	440.593,71	481.104,66	40.510,95

Ressalte-se que, de acordo com o disposto no art. 20 do Anexo XV do RICMS/02, o valor a recolher a título de substituição tributária corresponde à diferença dos débitos do ICMS/ST e o imposto devido pela operação própria do contribuinte, norma fielmente observada pelo Fisco, conforme demonstrado no Anexo I do Auto de Infração.

RICMS/02 – Anexo XV

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente.

Eventual confronto de valores de ICMS/ST seria cabível, por exemplo, se o contribuinte legalmente eleito como substituto tributário (Impugnante, no presente caso) efetuasse a retenção do imposto, porém de forma diversa da estabelecida na legislação, hipótese em que o Fisco faria a sua apuração e deduziria os valores destacados/retidos nas notas fiscais de saídas emitidas pelo contribuinte, não sendo este o caso dos autos.

Além disso, do quadro supra, verifica-se que, a Impugnante apura valores maiores e em períodos distintos daqueles apontados em sua denúncia espontânea, que se restringiu aos meses de abril e dezembro de 2021, o que demonstra a inconsistência das quantias denunciadas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OCORRÊNCIA	
22 – O contribuinte acima qualificado, mediante este termo, vem informar a ocorrência de infração à legislação tributária com descrição detalhada dos fatos e circunstâncias denunciadas e indicação dos respectivos períodos e valores oferecidos à tributação, referente a cada infringência praticada, conforme dispõe o art. 87 do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/2008.	
Contribuinte informa que durante o período de 01/01/2021 a 31/03/2023 vendeu mercadorias como se fosse estabelecimento comercial sendo que, é considerado industrial pelo fato de fazer empacotamento, deixando assim de destacar ICMS Operação Própria e ICMS Substituição Tributária nas notas fiscais de saídas. Conforme § 8º do art. 66 do RICMS/2002, contribuinte apropriou-se sob forma de crédito do valor do imposto que incidiu nas operações anteriores (entradas). Com isso, foi feito levantamento (apuração de débito e crédito) e identificou que nos períodos descritos abaixo, o contribuinte deixou de recolher ICMS ST (CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 041/2016), vide apuração em anexo.	
Período	Valor
Abr / 2021	R\$ 875,50
Dez / 2021	R\$ 10.322,15

Retornando à questão do crédito referente à anulação dos efeitos da substituição tributária anterior, cabe destacar que o direito à sua apropriação, como não poderia deixar de ser, é reconhecido pela solução externada pela SUTRI/SEF/MG em resposta à Consulta de Contribuinte nº 041/2016, citada pela Impugnante, que retrata muito bem aspectos gerais inerentes à matéria em apreço, *in verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 041/2016

Exposição:

“... Consulta:

- 1 - O empacotamento em embalagens menores de açúcar de cana caracteriza o processo de industrialização para fins de aplicação do ICMS/ST?
- 2 - Caso positivo o item anterior, estaria a Consulente obrigada a recolher o ICMS devido a título de substituição tributária nas saídas destes produtos?

Resposta:

A princípio, cabe esclarecer que o regime de substituição tributária sofreu modificações importantes introduzidas pelo Decreto nº 46.931/2015 no Anexo XV do RICMS/2002, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Uma das alterações foi a mudança na Parte 2 do Anexo XV, agora dividida em capítulos, que relacionam as mercadorias passíveis de sujeição à substituição tributária.

Para identificação das mercadorias efetivamente submetidas a este regime em âmbito interno e interestadual, deverão ser observados os códigos apostos na coluna denominada ‘Âmbito de Aplicação’.

Para mais informações sobre as alterações, vide a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/2016.

O regime de substituição tributária disciplinado no Anexo XV do RICMS/2002 aplica-se em relação ao produto incluído em um dos códigos da NBM/SH

relacionados na Parte 2 do referido Anexo, desde que integre a respectiva descrição.

Logo, estando o produto classificado no código da NBM/SH citado em item da referida Parte 2 e, cumulativamente, enquadrando-se na descrição contida neste mesmo item, aplica-se o referido regime, ressalvadas as hipóteses de inaplicabilidade da substituição tributária previstas na legislação.

Feitos estes esclarecimentos, passa-se a responder os questionamentos propostos.

1 e 2 - Cabe salientar que as operações com o produto açúcar estão sujeitas à substituição tributária do imposto, na forma indicada nos itens 99 a 105.2 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, consideradas as modificações introduzidas pelo Decreto nº 46.931/2015.

Importa esclarecer que a industrialização, assim considerada qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, possui diversas modalidades, conforme inciso II do art. 222 do RICMS/2002. A definição prevista na legislação estadual corresponde ao conceito de industrialização contido no art. 4º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI - Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados), de competência federal.

Neste sentido, o empacotamento do açúcar de cana está enquadrado no conceito de industrialização por acondicionamento ou reacondicionamento, definido na alínea 'd' do inciso II do citado art. 222, o qual se refere à modalidade de industrialização que importa 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.

Ocorre que, mesmo a Consulente exercendo a atividade industrial de empacotamento de açúcar de cana, as destinações deste produto para seu estabelecimento devem ocorrer com o recolhimento do ICMS/ST, consoante ao disposto no art. 117 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, uma vez que a substituição tributária prevista para as operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 17.2 (interno e nas seguintes unidades da Federação: Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Rio de Janeiro e São Paulo - Protocolo

21/91) de que trata o Capítulo 17 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, também, quando o açúcar for destinado a estabelecimento que altere a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original.

Em relação às operações de saída promovidas pela Consulente, é importante destacar que, se do processo de industrialização (no caso, acondicionamento ou reacondicionamento) resultar mercadoria classificada na mesma NBM/SH e no mesmo item e Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002 da mercadoria submetida à industrialização, prevalece a tributação anteriormente efetuada e não será devida nova retenção de ICMS/ST.

Logo, se o açúcar comercializado pela Consulente, acondicionado em embalagens menores, estiver classificado na mesma NBM/SH em que foi adquirido e no mesmo item e Código Especificador da Substituição Tributária (CEST), a operação de saída não estará sujeita a nova substituição tributária. Nesse sentido, vide Consultas de Contribuintes nos 087/2014, 157/2012, 140/2012 e 015/2009.

Porém, se o produto resultante estiver classificado em outra NBM/SH ou em outro item e CEST, deverá ser efetuada a retenção, a título de substituição tributária, relativa a este produto resultante.

Nessa situação, a Consulente poderá apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações anteriores, incluído o ICMS recolhido a título de substituição tributária, nos termos previstos no § 8º do art. 66 do RICMS/2002, visto que tais mercadorias não foram destinadas à comercialização na forma em que foram adquiridas.

Importante mencionar que na redação do Anexo XV do RICMS/2002 vigente até 31/12/2015, o peso do produto não era determinante para o enquadramento do açúcar nos itens da Parte 2 do referido Anexo, de modo que o acondicionamento/reacondicionamento em embalagens menores não implicava a mudança do enquadramento do produto de um para outro item e, por consequência, não implicava a obrigatoriedade de retenção do ICMS/ST por ocasião da saída do produto resultante da industrialização.

Vale destacar que se tratando de operações internas com o produto açúcar deve ser observada, ainda, a redução de base de cálculo prevista na alínea 'e' do subitem 19.1 do item 19 da Parte 1 c/c item 27 da

Parte 6, ambas do Anexo IV deste Regulamento ...”
(Grifou-se).

Portanto, a Impugnante poderia ter apropriado, à época própria, ou extemporaneamente, nos termos previstos no art. 67, § 2º do RICMS/02, os créditos a que tinha e tem direito, mesmo após a ação fiscal, pois o Fisco em momento algum lhe negou este direito e jamais a acusou de ter agido de má-fé.

RICMS/02

Art. 67. Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

[...]

§ 2º O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante:

I - escrituração do seu valor nos registros próprios da Escrituração Fiscal Digital - EFD, inclusive naquele correspondente à observação de lançamento fiscal;

§ 3º O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento.

§ 4º Para o efeito de aplicação deste artigo, os débitos e os créditos devem ser apurados em cada estabelecimento do sujeito passivo, ressalvadas as hipóteses de inscrição única.

§ 5º O prazo a que se refere o § 3º, nas hipóteses do § 7º do art. 20 da Parte 1 do Anexo V, será contado a partir da emissão da nota fiscal emitida pelo contribuinte por ocasião da imobilização.

Tal direito, entretanto, não assegura à Impugnante a compensação dos créditos relativos às operações anteriores com os débitos vencidos oriundos da falta de destaque do ICMS relativo às suas próprias operações incidente sobre as operações por ela efetuadas com o açúcar com embalagens de 1, 2, ou 5 Kg.

Como não houve o destaque do ICMS operação própria e do ICMS/ST nas notas fiscais de saídas emitidas pela Impugnante, o prazo para o recolhimento do imposto incidente nas operações praticadas pela Autuada encontrava-se vencido desde as datas de emissão dos respectivos documentos fiscais, a teor do disposto no art. 89 do RICMS/02.

RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

Por sua vez, o art. 89-A do mesmo regulamento estabelece, claramente, a vedação à compensação de créditos de ICMS com os valores do tributo cujos prazos de recolhimento estejam vencidos.

RICMS/02

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Portanto, como já salientado, a Autuada, em seu Termo de Autodenúncia, não poderia ter compensado os créditos por entradas com os valores devidos relativos às notas fiscais de saídas de açúcar por ela emitidas sem o destaque do ICMS relativo às suas operações próprias, muito menos com o ICMS/ST devido.

Esses créditos extemporâneos seriam mantidos em sua conta gráfica para fins de compensação com os débitos relativos às suas operações futuras (não abrangidas pela autuação/autodenúncia), inexistindo, portanto, qualquer ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Inexiste, também, qualquer hipótese de *bis in idem*, como alegado pela Impugnante, pois, além de se tratar de mercadorias com CESTs distintos, os efeitos da ST anterior são anulados mediante creditamento dos valores a ela relativos (ICMS/OP e ICMS/ST).

Assim, em consonância com o disposto no art. 211, inciso I do RPTA, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração, após a conferência da denúncia espontânea, exigindo as diferenças a recolher por ele apuradas, relativas aos valores não destacados e não retidos nos referidos documentos fiscais, com os seus acréscimos legais.

RPTA

Art. 211. Recebida a denúncia espontânea, o Fisco realizará:

I - a conferência do valor recolhido pelo sujeito passivo, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento, lavrando Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal;

Reitere-se que os valores exigidos a título de ICMS operação própria foram devidamente deduzidos pelo Fisco, para fins de apuração do ICMS/ST devido, nos termos estabelecido no art. 20 do Anexo XV do RICMS/02, anteriormente reproduzido.

Contrariamente à afirmação da Impugnante, não houve descon sideração de sua autodenúncia, tanto é que nas observações nºs 04 e 05 do relatório acima, o Fisco informa que deduziu do crédito tributário os valores por ela recolhidos, referentes aos meses de abril e dezembro de 2021 (vide Anexo 1).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação ao Acórdão nº 22.973/21/2ª, citado pela Impugnante para respaldar o seu entendimento, cabe destacar que tal decisão foi reformada pelo Acórdão nº 5.557/22/CE, conforme infratranscrito:

ACÓRDÃO Nº 5.557/22/CE

(REFORMA DO ACÓRDÃO Nº 22.973/21/2ª)

RELATÓRIO:

“... A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST, NO PERÍODO DE 01/11/16 A 31/12/19, DEVIDO PELA AUTUADA, SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA NAS SAÍDAS DE MERCADORIA (AÇÚCAR CRISTAL) ADQUIRIDA A GRANEL E INDUSTRIALIZADA NO ESTABELECIMENTO, EM INOBSERVÂNCIA ÀS DETERMINAÇÕES DO ART. 12, CAPUT, DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02.

A MERCADORIA É ADQUIRIDA A GRANEL OU EM EMBALAGENS PARA TRANSPORTE (BAGS) E POSTERIORMENTE FRACIONADA E REEMBALADA EM UNIDADES DE 1, 2 E 5 KG NO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA, CARACTERIZANDO O PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO PREVISTO NO ART. 222, INCISO II, ALÍNEA “D”, DO RICMS/02 (REACONDICIONAMENTO).

[...]

A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, EM DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO Nº 22.973/21/2ª, DECIDIU, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REJEITAR A ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. NO MÉRITO, PELO VOTO DE QUALIDADE, JULGOU PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO PARA EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AO ABATIMENTO, EM PERÍODOS POSTERIORES, DO SALDO CREDOR DE ICMS/ST VERIFICADO NAS COMPETÊNCIAS JUNHO E SETEMBRO DE 2017, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CCMG. VENCIDAS, EM PARTE, AS CONSELHEIRAS CINDY ANDRADE MORAIS (RELATORA) E IVANA MARIA DE ALMEIDA, QUE O JULGAVAM PROCEDENTE. DESIGNADO RELATOR O CONSELHEIRO CARLOS ALBERTO MOREIRA ALVES (REVISOR). CONFORME ART. 163, § 2º DO RPTA, ESTA DECISÃO É SUJEITA A RECURSO DE REVISÃO, INTERPOSTO DE OFÍCIO PELA CÂMARA, RESSALVADO O DISPOSTO NO § 4º DO MESMO ARTIGO ...” (GRIFOU-SE).

DECISÃO:

“... RESSALTA-SE QUE OS FUNDAMENTOS EXPOSTOS NO VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA CINDY ANDRADE MORAIS FORAM UTILIZADOS PELA CÂMARA PARA SUSTENTAR SUA DECISÃO E, POR ESSA RAZÃO, PASSAM A COMPOR O PRESENTE ACÓRDÃO, COM ADEQUAÇÕES DE ESTILO E ACRÉSCIMOS NECESSÁRIOS.

O CERNE DA DISCORDÂNCIA DIZ RESPEITO AO FATO, CONTIDO NA DECISÃO VENCEDORA E ANTERIORMENTE DESCRITO, DE QUE O EXCESSO DE CRÉDITOS DA COMPETÊNCIA JUNHO DE 2017, DEVERIA TER SIDO ABATIDO DAS EXIGÊNCIAS DE JULHO DE 2017, AO PASSO QUE O EXCESSO DE CRÉDITOS DE SETEMBRO DE

2017, DEVERIA TER SIDO ABATIDO DAS COMPETÊNCIAS OUTUBRO A DEZEMBRO DE 2017, POIS O DIREITO AO CRÉDITO PELAS ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO PODE SER NEGADO AO CONTRIBUINTE, CONCLUINDO, PORTANTO, QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVE SER REFORMULADO, PARA ABATER DAS COMPETÊNCIAS POSTERIORES, O SALDO CREDOR DE ICMS/ST VERIFICADO NAS COMPETÊNCIAS JUNHO DE 2017 E SETEMBRO DE 2017, COM OS RESPECTIVOS REFLEXOS NA MULTA DE REVALIDAÇÃO CORRESPONDENTE.

TODAVIA, TAL ENTENDIMENTO NÃO DEVE PREVALECER, DIANTE DAS QUESTÕES ABAIXO EXTERNADAS.

PRIMEIRAMENTE, NOTE-SE QUE A FISCALIZAÇÃO, APÓS CALCULAR O VALOR DE ICMS/ST DEVIDO PELAS SAÍDAS, ABATEU O ICMS DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADA, BEM COMO O RECOLHIDO NAS OPERAÇÕES ANTERIORES POR MEIO DE GNRE E DAE.

NESSE ASPECTO A FISCALIZAÇÃO PODERIA TER EXIGIDO, INTEGRALMENTE, O VALOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA SAÍDA DAS MERCADORIAS E AO CONTRIBUINTE CABERIA O DIREITO DE SE CREDITAR DO VALOR DO IMPOSTO QUE INCIDIU NAS OPERAÇÕES DE ENTRADA COM A MERCADORIA, NOS TERMOS DO § 8º DO ART. 66 DO RICMS/02, QUE PRESCREVE:

[...]

RESSALTE-SE, AINDA, AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 89-A DO RICMS/02, QUE VEDA, EXPRESSAMENTE, A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS COM O IMPOSTO VENCIDO, QUE É O CASO DOS AUTOS, NOS SEGUINTE TERMOS:

[...]

IMPORTANTE DESTACAR, TAMBÉM, QUE NÃO EXISTE MAIS NA LEGISLAÇÃO MINEIRA, A PREVISÃO DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA DO CONTRIBUINTE, OU SEJA, O ABATIMENTO DO DÉBITO APURADO PELO FISCO, PELO CRÉDITO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO, HAJA VISTA QUE O § 2º DO ART. 195 DO RICMS/02, QUE CONTINHA TAL PREVISÃO, PRODUZIU EFEITOS ATÉ 31/01/15.

DESTA FORMA, A ALEGAÇÃO DA DEFESA DE QUE NÃO HOUVE ABATIMENTO DOS VALORES DE ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E DO ICMS/ST RECOLHIDO NAS OPERAÇÕES ANTERIORES POR MEIO DE GNRES E DAES, QUE SE REFERE ÀS COMPETÊNCIAS MENSAIS DE JUNHO E SETEMBRO DE 2017, NÃO MERECE SER ACOLHIDA, UMA VEZ QUE AOS REFERIDOS MONTANTES, CONFORME LEGISLAÇÃO VIGENTE, CABE A APROPRIAÇÃO, SOB A FORMA DE CRÉDITO, PELO CONTRIBUINTE E NÃO DEVEM SER ABATIDOS DO MONTANTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO FISCO.

ASSIM, CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS/ST E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA EXIGIDAS.” (GRIFOU-SE)

Quanto ao Acórdão nº 15.050/02/2ª, no qual restou expresso a possibilidade de demonstração do crédito de ICMS, por parte do contribuinte, mediante a anexação das notas fiscais correspondentes às aquisições, tal entendimento não destoia dos argumentos acima expostos, pois, como já afirmado, o Fisco não nega o direito à apropriação dos créditos reclamados pela Impugnante.

Assim, cabe à Impugnante efetuar a sua apropriação extemporânea, nos termos estabelecidos no art. 67, § 2º do RICMS/02, mantendo em seu poder para apresentação ao Fisco, se for o caso, as notas fiscais, demonstrativos e demais documentos que comprovem a legitimidade dos créditos em questão.

A título de complementação, seguem infratranscritas as considerações do Fisco sobre a matéria em apreço, cujas contrarrazões são integralmente ratificadas por essa Câmara de Julgamento do CCMG:

Manifestação Fiscal

“... A autuação versa sobre a falta de destaque e recolhimento de ICMS sobre operação própria e ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações de saídas internas de açúcar em embalagens de 1, 2 e 5 quilos relacionados nos itens 101.0 e 101.1 do capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, como sujeitos ao regime de substituição tributária.

Importa trazer aos autos a legislação de regência da matéria.

[...]

Entretanto, a despeito da legislação exposta, o Sujeito Passivo acobertou a saída do açúcar cristal industrializado com documentos fiscais sem qualquer retenção de ICMS/OP ou de ICMS/ST relativo às operações subsequentes, o que resultou na falta de recolhimento do imposto, situação que exigiu ação da Fiscalização, mediante emissão do presente Auto de Infração, cobrar os valores devidos, acrescidos das respectivas multas e juros.

Isto posto, a Impugnante tenta de forma equivocada invalidar o trabalho fiscal, esteando seu recurso em argumentos sobre o direito à utilização dos créditos relativos a operações de entrada para abatimento do imposto a recolher na saída da mercadoria.

Cumpram ratificar que, o direito aos referidos créditos de ICMS/OP e ICMS/ST da entrada (insumos, produtos intermediários e embalagens) é garantido na legislação tributária mineira pelas regras do inciso V e do parágrafo 8º, do art. 66, do RICMS/02:

[...]

Entretanto, importa destacar que para a utilização dos créditos supra devem ser observados todos os dispositivos da legislação tributária vigente que disponham sobre os procedimentos e prazos para o crédito do imposto. Créditos estes, que se referem a notas fiscais de entrada (aquisição) de mercadorias do período de 01/01/2021 a 31/03/2023.

Destarte, no que diz respeito à alegada utilização dos créditos de entrada no Auto de Infração, vale enfatizar que a obrigatoriedade de se realizar o procedimento de verificação fiscal analítica (também chamado de recomposição da conta gráfica do ICMS) no momento do lançamento de ofício foi suprimida da legislação tributária de Minas Gerais a partir de 1º/02/15, por força dos art. 2º do Decreto nº 46.698/14, que alterou a redação do art. 194, inciso V, do RICMS/02 para excluir a previsão desse procedimento:

[...]

Para mais, o art. /c art. 89-A veda a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido.

Diante disso, engana-se a Recorrente, ao sustentar que o Auto de Infração não deve prosperar, uma vez que ao calcular o montante do ICMS/ST que seria devido pela Impugnante no momento da saída dos produtos por ela industrializados, a Fiscalização desconsiderou os créditos relativos ao ICMS/ST destacado e recolhido pelo fornecedor no momento da entrada dos produtos no estabelecimento da Impugnante, conforme autoriza o § 8º do art. 66 do RICMS/2002, deixando de abater tais créditos no cálculo final do imposto a recolher, em clara ofensa ao princípio da não cumulatividade, e ao calcular o montante do ICMS/OP que seria devido pela Impugnante no momento da saída dos produtos, a Fiscalização também desconsiderou a totalidade dos créditos decorrentes das operações anteriores da cadeia produtiva (insumos, produtos intermediários e materiais de embalagem) utilizados pela Impugnante no seu processo produtivo.

Sem razão, as proposições da Defesa que:

- A exigência do valor integral do ICMS sobre operações próprias sem o devido reconhecimento dos créditos referentes às operações de entradas constitui uma contradição lógica significativa dentro do sistema tributário, especialmente no que tange ao Princípio da Não Cumulatividade do ICMS.
- Ao desconsiderar os créditos das entradas, o Fisco estaria efetivamente cobrando imposto sobre um valor

que inclui tributos anteriormente recolhidos, contrariando diretamente o Princípio da Não Cumulatividade.

Insta repetir que, a autuação versa sobre a falta de destaque e recolhimento de ICMS/OP e ICMS/ST, incidente nas operações de saídas internas de açúcar em embalagens de 1, 2 e 5 quilos - relacionados nos itens 101.0 e 101.1 do capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, como sujeitos ao regime de substituição tributária.

Noutro giro, com relação à alegada utilização dos supracitados créditos de entrada na Autodenúncia da Impugnante, vale mostrar o art. 89-A do RICMS/02 que veda a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido:

[...]

Mostre-se, também, o art. 89 do RICMS/02:

[...]

Ainda, nessa seara, denote-se que, para a utilização dos créditos de ICMS/ST, a resposta à Consulta de Contribuinte 152/2023 torna claro que o valor do ICMS/ST destacado na nota fiscal deve ser informado como ICMS normal: - Como informar aquisição de mercadoria com destaque de ICMS/ST na nota fiscal? Em regra, ICMS/ST não é creditado. Caso tenha direito à apropriação do crédito, o valor do ICMS/ST destacado na nota fiscal deverá ser informado, observado o tratamento legal, como ICMS normal (exemplo: indústria que adquire matéria-prima tributada com ST) (...).”

Oportuno evidenciar que, para a utilização de créditos extemporâneos, o art. 67 do RICMS/02 estabelece que o crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante escrituração do seu valor nos registros próprios da EFD:

[...]

Conforme já exposto, para a utilização dos créditos de entrada de mercadorias (insumos, produtos intermediários e embalagens) devem ser observados todos os dispositivos da legislação tributária vigente que disponham sobre os procedimentos e prazos para o crédito do imposto. Frise-se os arts. 66 e seguintes do RICMS/02, o art. 89-A do mesmo diploma legal, e as Consultas de Contribuinte 041/2016 e 152/2023.

Urge repisar que, a autuação versa sobre a falta de destaque e recolhimento de ICMS sobre operação própria e ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações de saídas internas de açúcar em embalagens de 1, 2 e 5 quilos relacionados nos itens 101.0 e 101.1 do capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, como sujeitos ao regime de substituição tributária.

Desta forma, não se vislumbra qualquer erro na apuração realizada pela Fiscalização do imposto devido pela Recorrente estando corretos os valores das exações apuradas.

Quanto às demais assertivas trazidas pela Defesa, reitere-se que o trabalho fiscal exibiu todos os elementos necessários para compor o processo com verdade material, determinando com segurança a natureza da infração, a capitulação legal do fato, o infrator, a penalidade e a memória descritiva do ocorrido.

O lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade e, por outro lado, os argumentos trazidos pela Impugnante, não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.” (Grifou-se).

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS operação própria e ICMS/ST apurados, acrescidos da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II e 56, § 2º da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII e § 2º, inciso I da mesma lei.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 14/08/24. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 21 de agosto de 2024.

Juliana de Mesquita Penha
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente

CS/D

23.772/24/2ª