

Acórdão: 23.021/21/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001311104-10
Impugnação: 40.010148579-79
Impugnante: Suprema Distribuidora de Alimentos Ltda
IE: 001098858.00-39
Proc. S. Passivo: João Henrique Galvão/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Constatou-se que a Autuada deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária, nas aquisições de mercadorias sujeitas ao referido regime (constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), provenientes de outras unidades da Federação, nos termos dos arts. 14 e 15, ambos do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (MR) simples, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, relativamente à mercadoria sujeita à ST/Interna ou em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, no caso de mercadoria sujeita à ST/Convênio/Protocolo.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/Substituição Tributária (ICMS/ST), no período de julho de 2014 a maio de 2019, na aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, sujeitas ao referido regime, constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Produtos Alimentícios), nos termos do art. 14 ou, conforme o caso, do art. 15, ambos do Anexo XV do RICMS/02.

Está sendo exigido o ICMS/ST e Multa de Revalidação (MR) simples, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, no caso de mercadoria sujeita à ST/Interna ou em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, para mercadoria sujeita à ST/Convênio/Protocolo.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído Impugnação às fls. 75/85, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 117/132.

A Assessoria do CCMG exara Despacho Interlocutório às fls. 137/138 e determina a Diligência de fls. 139, que resulta na manifestação da Autuada às fls. 145/147 e na manifestação da Fiscalização de fls. 621/627.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 630/650, opina pela procedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 654, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 660/662.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 664/667 e a Assessoria do CCMG ratifica seu entendimento anterior (fls. 670/672).

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/Substituição Tributária (ICMS/ST), no período de julho de 2014 a maio de 2019, na aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, sujeitas ao referido regime, constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Produtos Alimentícios), nos termos do art. 14 ou, conforme o caso, do art. 15, ambos do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (MR) simples, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, no caso de mercadoria sujeita à ST/Interna ou em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, para mercadoria sujeita à ST/Convênio/Protocolo.

De acordo com o Relatório Fiscal Analítico do Auto de Infração (fls. 11/13), as mercadorias, objeto da autuação, correspondem a produtos alimentícios constantes das posições 0203, 0206, 0207, 0209, 0210, 1501, 1601 e 1602 da NBM/SH, listados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, portanto, sujeitos à substituição tributária, conforme planilhas que compõem os Anexos I e II do Auto de Infração (CD de fls. 14).

No Anexo I, foi apurado o ICMS/ST devido nas operações de aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária Interna (ST/Interna), quando a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é do destinatário mineiro, nos termos do art. 14 do Anexo XV do RICMS/02:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria 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.

Efeitos a partir de 1º/01/2016 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Já, no Anexo II, foi apurado o ICMS/ST devido nas operações de aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária determinada em Protocolo de ICMS, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição (em virtude de Convênio/Protocolo), não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, passando o destinatário mineiro a ser também responsável pelo recolhimento do imposto devido na operação, nos termos do art. 22 da Lei nº 6.763/75 e art. 15 do Anexo XV do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituído, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19. Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

§ 20. A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria.

RICMS/02

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 1º/01/2016 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Os valores mensais apurados nos citados Anexos I e II do Auto de Infração foram levados à planilha de fls. 16/18, compondo o Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário (Anexo III do Auto de Infração), em que se encontra demonstrada a apuração da Multa de Revalidação (MR) simples (50% - cinquenta por cento do imposto devido), prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, quando a mercadoria é sujeita à ST/Interna, ou em dobro (100% - cem por cento do imposto devido), prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, quando a mercadoria é sujeita à ST/Convênio/Protocolo:

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:

(...)

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

A Impugnante argumenta que exerce a atividade industrial de corte, fracionamento, tempero e acondicionamento/recondicionamento de carnes para revenda, podendo, assim, ser entendida como industrialização por beneficiamento.

Informa que possui CNAE de indústria (fabricação de produtos de carne).

Alega que referida atividade e, ainda, o fato de não comercializar a mercadoria adquirida, resultaria na inaplicabilidade da substituição tributária.

Contudo, não cabe razão à Defesa, conforme se verá adiante.

A Fiscalização afirma que, de acordo com os documentos acostados aos autos, verifica-se que a Contribuinte exerce atividade de revenda de mercadorias adquiridas de terceiros e não de industrialização, como defende a Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que os produtos constantes dos Anexos I e II deste PTA são produtos acabados e prontos para consumo.

Portanto, as operações praticadas pela Autuada não se enquadram em nenhuma das hipóteses de inaplicabilidade da substituição tributária elencadas no art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Embora conste do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica da Autuada a atividade de “Fabricação de produtos de carne”, é sabido que a indicação do CNAE é ato declaratório feito pelo contribuinte e a sua caracterização como industrial está condicionada a efetiva prática das atividades descritas no art. 222, inciso II do RICMS/02.

Conforme verifica a Fiscalização, a Autuada jamais apresentou informações relativas ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque e, quando intimada a apresentá-lo (AIAF, fls. 02), não o fez.

Ressalta-se que este livro fiscal é obrigatório para estabelecimentos industriais ou a ele equiparados.

Ademais, nota-se que, no cadastro da Contribuinte, consta também as atividades relacionadas ao comércio atacadista (tela apresentada pela própria Impugnante, fls. 79).

No Relatório Fiscal Analítico do Auto de Infração, o Fisco salienta que “*as operações constantes dos Anexos I e II não se enquadram em nenhuma das hipóteses de Inaplicabilidade da Substituição Tributária previstas no art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, pois a empresa autuada não se caracteriza como industrial fabricante desses produtos além de comercializar as mesmas mercadorias adquiridas*”.

Às fls. 19/40 dos autos (Anexo IV do Auto de Infração), o Fisco traz, de forma exemplificativa, cópias de Danfes correspondentes a notas fiscais emitidas pela Contribuinte, para demonstrar que o produto vendido pela empresa é o mesmo produto por ela adquirido, sendo, portanto, a atividade desenvolvida pela Autuada, meramente de revenda.

A Fiscalização explica que a única distinção encontrada, nas notas fiscais, entre as mercadorias adquiridas e as mercadorias vendidas é o termo “TEMP” presente na descrição de muitas destas mercadorias.

Porém, a Fiscalização constata que essa nomenclatura não tem qualquer embasamento com a realidade fática das operações e seria utilizada na tentativa de indicar que o produto teria sido temperado pela Autuada.

A Fiscalização acosta aos autos consultas de produtos temperados das marcas Aurora e Perdigão, com informações dos insumos usualmente utilizados na industrialização de carnes temperadas (Anexo VI do Auto de Infração, fls. 49/53).

Nesse sentido, tal pretensa industrialização não restou caracterizada, tendo em vista a inexistência de aquisição de insumos necessários para promover o tempero das mercadorias.

Além disso, da análise dos produtos comercializados pela Autuada e constantes em seu site da internet (Anexo V do Auto de Infração, fls. 45/48), constata-se que a descrição dos referidos produtos guarda perfeita correspondência com as mercadorias adquiridas e constantes dos Anexos I e II do presente Auto de Infração. Em nenhum desses produtos postos à venda pela Contribuinte, no site da empresa, é encontrado a expressão “TEMP” ou mesmo “temperado”.

A Impugnante argumenta que o Fisco concluiu pela ausência de industrialização por não ter encontrado a entrada de sal, desconsiderando que o corte, fracionamento, acondicionamento ou reacondicionamento também são modalidades de industrialização.

Afirma que não escriturou a aquisição de sal tendo em vista que o sal é muito barato e usado em quantidades mínimas, de modo que o crédito seria irrelevante, além de muitas vezes ser adquirido diretamente pelos funcionários da empresa, através de cupom fiscal, que não foram escriturados.

Neste ponto, vale trazer a seguinte análise do Fisco:

Ao se visualizar os produtos constantes dos Anexos I e II deste PTA podemos notar que são produtos acabados e prontos para consumo.

Pela análise de sua documentação fiscal não se verifica a realização de corte, fracionamento, acondicionamento ou reacondicionamento. Os tipos de produtos e a unidade comercializada são as mesmas das aquisições. A única distinção encontrada é o termo “TEMP” presente na descrição de muitas mercadorias vendidas. Porém, como veremos adiante, essa nomenclatura não tem qualquer embasamento com a realidade fática das operações.

Tomemos por exemplo os produtos “asa de frango” e “filezinho sassami”. Em ambos os casos são adquiridos por “Kg” e vendidos por essa mesma unidade de medida. Se tomarmos as notas fiscais exemplificativas constante no Anexo IV, fica claramente demonstrado que o produto que está sendo vendido é exatamente o mesmo que foi adquirido, inclusive com o mesmo peso e mesmo preço. São produtos não compatíveis com as atividades de corte e fracionamento e a mesma quantidade comercializada comprova que não ocorreu acondicionamento ou reacondicionamento.

Ademais, as aquisições de insumos para embalagem são pouco representativas, considerando o volume de alimentos transacionados, se restringindo a bobinas de sacos plásticos (do tipo encontrado em supermercados para ensacar frutas, legumes e hortaliças) e filme “stretch” (muito usado para firmar a carga a ser transportada, não sendo atividade considerada industrialização). Não foram nem mesmo

encontradas compras de caixas para embalagem e material para etiquetagem. Se observarmos as imagens constantes das fls. 104 e 105 podemos perceber que a caixa de papelão é a embalagem típica do produto. Fica assim descartada a hipótese de reacondicionamento por inexistir possibilidade dos produtos terem adquiridos novas embalagens de apresentação.

A única possibilidade de industrialização encontrada na documentação fiscal seria através da indicação presente em suas notas fiscais de saída com a expressão “TEMP” e, em alguns casos, a alteração da NCM, indicando que o produto adquirido teria sido preparado e acrescido de temperos antes de sua comercialização.

No entanto, tal possibilidade pode também ser descartada em razão de três (03) motivos.

O primeiro provém da análise dos produtos comercializados pelo autuado e constantes em seu site da internet. Encontra-se no Anexo V do Auto de Infração (fls. 45 a 48 do PTA) cópias das consultas dos produtos postos à venda pela impugnante. É de fácil visualização que a descrição dos mencionados produtos guarda perfeita correspondência com as mercadorias adquiridas e constantes dos Anexos I e II desta peça fiscal. Em nenhuma delas é encontrado a expressão “TEMP” ou mesmo “temperado”.

Demonstra-se, desta forma, que as mercadorias são comercializadas da mesma forma como foram adquiridas, não ocorrendo qualquer forma de industrialização.

O segundo motivo é que quase a totalidade dos produtos citados nesse Auto de Infração foram adquiridos congelados impossibilitando a aplicação de temperos que necessitariam ser absorvidos pelos alimentos.

Do total de 11.439.173,03 kg de produtos adquiridos (Anexo I) pelo menos 11.128.779,67 kg encontravam-se congelados, o que corresponde a 97,29% dessas aquisições. Tais valores foram obtidos com base nos códigos de NCM utilizados pelos fornecedores, tendo em vista que as NCM's iniciadas com 0202; 0203.2; 0206.4; 0207.12; 0207.14; 0207.25 e 0207.27 referem-se a produtos congelados. Além disso, temos outros produtos que não comportam receber temperos, tais como o “bacon” e a “banha”.

Ressaltamos que os produtos citados no Anexo II, também não são passíveis de receber temperos por já

serem temperados. É o caso de “linguiças”, “salsichas”, “empanados” e “apresentados”.

O terceiro motivo é a constatação da inexistência de aquisição dos insumos necessários para se temperar o volume de produtos que a autuado alega temperar conforme consta em sua documentação fiscal de saída como demonstramos abaixo.

Se tomarmos as saídas para o mesmo período das operações alvo deste Auto de Infração, ou seja, de 01/07/2014 a 31/05/2019, encontraremos um total de saídas com a expressão “TEMP” de 10.791.271,14 kg.

No Anexo VI do Auto de Infração colecionamos as informações de alguns produtos industrialmente temperados encontrados no mercado. É facilmente verificado na composição de seus ingredientes a menção ao “sódio” e outras especiarias tais como a salsa, o alho, cebolinha, páprica e etc.

Com relação ao sal encontramos apenas a compra de 4.000 kg de “sal moído Garça” (160 sacos de 25Kg) entre os dias 14/11/2018 e 28/12/2018. Não houve qualquer outra aquisição de sal no período fiscalizado. Quanto às demais especiarias não há qualquer aquisição. Essa quantidade de sal, nas próprias palavras da impugnante representa “quantidades ínfimas” e “irrelevante” (ver terceiro § da fl. 78 do PTA).

Poderíamos fazer a seguinte estimativa sobre a quantidade de sal necessária para que fosse possível a industrialização da quantidade de carne que a impugnante alega ter temperado:

Considerando que o sal é composto de aproximadamente 40% de sódio e 60% do cloro e considerando a informação contida na fl. 51 do PTA de que a proporção de sódio no “filé de peito temperado” corresponde a 452mg para cada 100g do alimento, para obter a quantidade de sal aplicaríamos a seguinte regra de três:

452mg de sódio está para 40% do sal assim como “X” está para 100%

$452\text{mg} \times 100\% = \text{“X”} \times 40\%$

$\text{“X”} = 1.130\text{mg} = 1,13\text{g}$

O resultado encontrado é de 1,13g de sal para a industrialização dos mesmos 100g de alimento.

Através dessa proporção estabelecemos uma relação de 1,13% de sal necessários para se processar um alimento temperado. Mesmo que consideremos tão

somente 1% (de forma bastante conservadora) ainda sim teríamos a necessidade de aquisição de mais de 100 toneladas de sal para que fosse viabilizado uma industrialização que temperasse as mais de 10 mil toneladas de carne comercializada pela autuada no período.

Denota-se, pelos números acima apresentados, o total descabimento desse tipo industrialização ter ocorrido.

Nitidamente estamos diante de uma tentativa de burlar o fisco e evitar uma maior carga tributária tendo em vista que o produto transacionado pela impugnante recebe o benefício da redução da base de cálculo de 61,11% (em sua grande maioria) somente quando esse é industrializado em MG nos termos do item 19, alínea “a” do Anexo IV do RICMS/02.

Mesmo que o autuado tivesse realizado algum tipo de corte, fracionamento ou reacondicionamento, isso teria ocorrido de forma marginal. Esse beneficiamento, caso tenha acontecido, teria ocorrido paralelamente à comercialização do mesmo produto em operação de revenda.

Tomemos como exemplo a aquisição do produto “coxa e sobrecoxa”. Seria admissível que esse produto, em certas situações, pudesse ser desmembrado para que se vendesse de forma separada a “coxa” e a “sobrecoxa”. Entretanto, a impugnante também adquiriu esse produto de forma separada, ou seja, somente “coxa” e somente “sobrecoxa”, vendendo-os da mesma forma que foram adquiridos.

O disposto no art. 18, inciso IV da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 é bastante claro ao condicionar sua aplicação à não comercialização da mesma mercadoria pelo estabelecimento.

Portanto, todas essas informações deixam clara a conclusão de que a Contribuinte exerce a atividade de revenda de mercadorias adquiridas de terceiros.

Ademais, quanto à discussão de ter havido ou não acondicionamento ou reacondicionamento, traz-se à colação o entendimento constante em várias respostas de Consultas de Contribuintes, exarada pela SUTRI/SEF/MG, no sentido que na hipótese do estabelecimento promover a industrialização da mercadoria, recebida com o recolhimento do ICMS por substituição tributária, caso esse o produto resultante estiver classificado na mesma NBM/SH e no mesmo subitem da Parte 2, Anexo XV do RICMS/02 da mercadoria submetida à industrialização, prevalece a tributação anteriormente efetuada e não será devida nova retenção. Ou seja, ainda que restasse comprovado a atividade de acondicionamento/reacondicionamento, ela não altera o momento definido pela legislação para o recolhimento do ICMS/ST.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 140/2012

(...)

RESPOSTA:

(...)

3, 4 e 6 - Conforme esclarecido na resposta anterior, a entrada das mercadorias no estabelecimento da Consulente deverá ocorrer com imposto já retido a título de substituição tributária.

Caso a Consulente promova a revenda das mercadorias, sem submetê-las a processo de industrialização, não há que se falar em nova retenção de imposto a título de substituição tributária, considerando-se definitiva a tributação anteriormente efetuada.

Na hipótese em que promover a industrialização da mercadoria, se o produto resultante estiver classificado na mesma NBM/SH e no mesmo subitem da Parte 2, Anexo XV do RICMS/02 da mercadoria submetida à industrialização, também prevalece a tributação anteriormente efetuada e não será devida nova retenção.

Porém, na hipótese em que o produto resultante estiver classificado em outra NBM/SH ou em outro subitem, deverá ser efetuada a retenção, a título de substituição tributária, relativa a este produto resultante. Nesse caso, poderá a Consulente pedir a restituição do valor do imposto retido por substituição tributária por ocasião da aquisição da mercadoria empregada na industrialização, observado o disposto no art. 92 e seguintes do RICMS/02, bem como as disposições contidas nos arts. 28 a 36 do RPTA, aprovado pelo Decreto no 44.747/08, no que couber.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 09 de Julho de 2012 (Grifos acrescidos).

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 041/2016

(...)

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. (Grifou-se)

Ainda que se admitisse algum tipo de industrialização, o que, certamente, seria de pouca representatividade e de forma concomitante à comercialização do mesmo produto em operação de revenda, não se pode avocar a hipótese de inaplicabilidade da ST prevista no inciso IV do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, cuja aplicação é claramente condicionada à não comercialização da mesma mercadoria pelo estabelecimento:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;

Efeitos a partir de 1º/01/2018 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 45, ambos do Dec. nº 47.314, de 28/12/2017.

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

(...)

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, **desde que este estabelecimento não comercialize a mesma mercadoria;**

(destacou-se)

Conforme perfeitamente demonstrado pelo Fisco, a Autuada exerce a atividade comercial e, portanto, não atende à condição imposta pelo dispositivo acima mencionado.

Na hipótese prevista no inciso IV supratranscrito, tem-se que a previsão de inaplicabilidade da substituição tributária, neste caso, refere-se à situação em que sequer haveria operação subsequente com a mercadoria em questão, haja vista a sua submissão a “processo de industrialização”, por parte do estabelecimento industrial destinatário.

De todo modo, também aqui não se afigura admissível que haja uma confusão entre as figuras do substituto e do substituído, ou, dito de outro modo, entre estoques já gravados pela substituição tributária e estoques ainda não tributados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta perspectiva, há que se considerar que o dispositivo em tela se refere aos estabelecimentos que desenvolvam exclusivamente atividade industrial e não aos casos em que o contribuinte desenvolve simultaneamente atividade meramente comercial.

Da mesma forma não há como prevalecer a alegação da Impugnante de que somente a partir de 01/01/18 a inaplicabilidade da ST teria ficado condicionada ao fato de o destinatário não comercializar a mesma mercadoria adquirida.

O § 2º, inciso II do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV com vigência até 22/05/17, citado pela Impugnante, deve ser interpretado em conformidade com o dispositivo a que está atrelado, ou seja, ao inciso IV do mesmo artigo. Tendo em vista que este se refere tão somente às operações para estabelecimento exclusivamente industrial, o mesmo se estende ao seu § 2º.

A mencionada nova redação dada ao inciso IV do citado art. 18 apenas explicitou a correta interpretação que já vinha sendo utilizada há muito tempo, como verifica-se da resposta à Consulta de Contribuintes nº 203/2011, ao tratar do disposto no inciso IV do art. 18, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02. Examine-se:

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ESTABELECIMENTO DEDICADO À ATIVIDADE INDUSTRIAL E COMERCIAL – APLICABILIDADE-
Aplica-se o regime da substituição tributária nas operações com mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuinte, situado neste Estado, que exerce, no mesmo estabelecimento, atividades de industrialização e comercialização. Caso a mercadoria adquirida venha a ser utilizada em processo industrial, poderá o adquirente apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com o produto, nos termos do disposto no inciso V e no § 8º, ambos do art. 66 do mesmo Regulamento.

(...)

Ressalte-se que, para a aplicação desse dispositivo, faz-se necessário que a operação seja destinada a industrial, assim entendido o contribuinte que exerça atividades descritas como industrialização, de que trata o inciso II do art. 222 do RICMS/02, e desde que o estabelecimento em questão não desempenhe, em paralelo com a produção industrial, atividade tipicamente comercial com os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária. (Grifou-se).

Veja-se que essa Consulta de Contribuintes foi respondida em 2011, ou seja, muito anterior aos fatos geradores contidos no presente PTA e, ainda, à alteração da legislação citada pela Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Este mesmo entendimento é encontrado em diversas decisões deste Egrégio Conselho de Contribuintes. Veja-se, a título de exemplo, parte do Acórdão nº 5.218/19/CE:

- EM QUARTO LUGAR, CABE LEMBRAR QUE O COMANDO CONTIDO NO § 2º, INCISO II DO ART. 18, PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 ALUDE, ESPECIFICAMENTE, TAL COMO O PRÓPRIO TEXTO DO INCISO IV, A “ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL”, EXPRESSÃO ESSA QUE NÃO SE CONFUNDE COM A SITUAÇÃO NA QUAL A ATIVIDADE TÍPICAMENTE COMERCIAL TAMBÉM É DESENVOLVIDA PELO CONTRIBUINTE.

EM OUTRAS PALAVRAS, QUANDO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DESTE ESTADO, E MAIS ESPECIFICAMENTE O ANEXO XV DO RICMS/02, NÃO BUSCA DISTINGUIR A NATUREZA DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA, VALE-SE DE EXPRESSÕES GENÉRICAS TAIS COMO “ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO” OU “ESTABELECIMENTO DO ADQUIRENTE” OU “MESMO ESTABELECIMENTO DE CONTRIBUINTE DESTE ESTADO”.

POR OUTRO LADO, NOS CASOS EM QUE TAL DISTINÇÃO É RELEVANTE UTILIZA EXPRESSÕES MAIS ESPECÍFICAS, COMO “ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL” OU “ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE”, OU AINDA “ESTABELECIMENTO VAREJISTA”, “ESTABELECIMENTO COMERCIAL” E “ESTABELECIMENTO IMPORTADOR”. NÃO SE JUSTIFICARIA, PORTANTO, QUE, NESTE CASO ESPECÍFICO, DIFERENTEMENTE DA TÉCNICA ADOTADA NO RESTANTE DO REGULAMENTO DO ICMS, AO VALER-SE DA EXPRESSÃO “ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL”, O LEGISLADOR ESTEJA SE REFERINDO, INDISTINTAMENTE, A ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS, COMERCIAIS, OU MESMO INDUSTRIAIS E COMERCIAIS. (GRIFOU-SE)

Nota-se, assim, que o comando contido no § 2º, inciso II, art. 18, da Parte 1, do Anexo XV, alude especificamente, tal como o próprio texto do inciso IV, a “estabelecimento industrial”, expressão esta que não se confunde com a situação na qual a atividade tipicamente comercial também é desenvolvida pelo contribuinte.

A Impugnante, ao se definir como industrial, cita o art. 222, inciso II, alínea “b” do RICMS/02 e menciona a Consulta de Contribuintes nº 223/2015.

No que tange a esse dispositivo legal, o Fisco apresenta importantes comentários, a seguir reproduzidos:

Como já tratado anteriormente, não encontramos elementos que indiquem que a autuada promova de fato qualquer forma de industrialização, ainda que na

forma de beneficiamento. E mesmo que ocorra, é de forma marginal e concomitante à atividade comercial com idêntico produto adquirido. Desta forma, o tratamento tributário seria sempre igual, ou seja, o recolhimento do ICMS/ST pelas entradas das mercadorias.

Ademais, caso houvesse realmente a destinação de parcela dos produtos adquiridos para beneficiamento, poderia apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria, inclusive relativo ao ICMS/ST, nos termos do § 8º do art. 66 do 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.

Há, pois, uma sistemática estabelecida pela legislação tributária que deve ser observada de forma que a atividade da empresa possa ser facilmente verificada e que lhe permita o creditamento do imposto caso ocorra nova saída tributada.

O que não pode ser admitido é a coexistência de estoque da mesma mercadoria ora gravada com ICMS/ST e ora não. Por esse motivo, a legislação tributária determina o recolhimento do ICMS/ST em todas as entradas quando o destinatário exerce ao mesmo tempo atividade industrial e comercial.

A Consulta Contribuintes nº 223/2015 citada pela autuada em sua impugnação é mais uma norma complementar a deixar claro a necessidade de recolher o ICMS/ST no momento da entrada das mercadorias:

4 - Conforme já manifestado por esta Diretoria em ocasiões anteriores, como no âmbito das Consultas de Contribuintes nos 076/2014, 140/2014, 205/2014, 103/2015 e 137/2015, para aplicação da hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária prevista no

inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, faz-se necessário que a operação seja destinada a industrial, assim entendido o contribuinte que exerça como atividade principal alguma das modalidades descritas como industrialização no inciso II do art. 222 do RICMS/2002, e desde que o estabelecimento em questão não desempenhe, em paralelo com a produção industrial, atividade tipicamente comercial com os mesmos produtos que emprega como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Dessa maneira, se além de industrializar as mercadorias que receber, a Consulente também as comercialize no mesmo estado em que as recebeu, caberá à Consulente a responsabilidade pela apuração e pelo recolhimento do ICMS/ST devido a este Estado no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, nos termos do art. 14 da Parte 1 c/c subitem 43.2.48 da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

Registra-se que, em relação aos argumentos que embasam o lançamento e cálculos de estimativas quanto à quantidade de sal necessária para que fosse possível a industrialização da quantidade de carne que a Impugnante alega ter temperado, apresentados pelo Fisco, em sede de manifestação fiscal, a Assessoria desta Casa determinou a diligência de fls. 139, para que fosse concedida vista dos autos ao Sujeito Passivo por 30 (trinta) dias, consoante art. 120, § 1º, do RPTA/08. Contra tais argumentos, a Impugnante não se manifesta.

A Impugnante apresenta algumas notas fiscais na tentativa de demonstrar a realização da industrialização nas mercadorias adquiridas.

Importa transcrever parte da análise do Fisco em relação às notas fiscais apresentadas:

Começamos com a nota fiscal 526.700, de 18/12/2015 cuja cópia pode ser encontrada na fl. 21 do PTA. Ao se verificar as informações contidas no Livro Registro de Entrada, através do arquivo SPED do contribuinte, identificamos que essas mercadorias deram entrada no dia 24/12/2018.

É importante frisar que a data da entrada coincide com a data que a impugnante afirma ter vendido os produtos já industrializados.

De fato, encontramos também no dia 24/12/2018 a NFE nº 32.703 (ver fl. 22 do PTA) constando a mesma quantidade (peso), valor unitário e valor total da nota fiscal de entrada acima mencionada. Não há menção a fracionamentos ou mudanças de embalagem.

Embora haja a alteração da descrição do produto que passa a contar com a expressão "TEMP", mudança no

código da NCM e o uso do CFOP 5401, podemos concluir facilmente se tratar do mesmo produto adquirido como demonstramos abaixo.

Inicialmente vale lembrar a impossibilidade de ter ocorrido a industrialização com adição de temperos pelos motivos elencados anteriormente nesta manifestação fiscal. Acrescenta-se a esses motivos a inviabilidade temporal de se proceder essa industrialização em tempo tão exíguo. A nota fiscal de venda foi emitida às 08 horas e 52 minutos na mesma data da entrada. Além disso, nada foi acrescido em seu peso ou em seu valor.

Basta observar as imagens do estabelecimento autuado colecionadas pela impugnante às fls. 92 a 105 para se perceber a precariedade de equipamentos e instalações para a tarefa de industrializar quase 28 toneladas em tão curto prazo de tempo.

Desta forma, não merecem fé as informações contidas nessa nota fiscal de saída e também em todas aquelas que simulam a industrialização por adição de tempero.

Ressaltamos o veículo que o contribuinte diz utilizar na entrega de sua mercadoria. Vê-se na NFE de venda nº 32.703 a indicação da placa “HBZ-0058” que, em consulta ao DETRAN, trata-se de veículo com capacidade máxima de carga de 4,67 toneladas conforme se pode ver abaixo:

(...)

Denota-se que não poderia ter realizado o transporte de quase 28 toneladas de mercadorias utilizando-se desse veículo. O mais provável é ter ocorrido apenas uma troca de notas fiscais e a entrega ter-se efetivado com o mesmo caminhão proveniente do fornecedor do Rio Grande do Sul.

Outra operação que chama a atenção é a venda praticada através da NFE nº 65.779 de 09/11/2018 (ver. fl. 40 do PTA). Esta operação tem como correspondente a NFE de entrada nº 362.020 de 05/11/2018 (ver fl. 39 do PTA). Se observarmos as duas notas fiscais é de fácil percepção se trata da mesma mercadoria (embora com a expressão “TEMP” na de saída), preço e quantidade assim como no exemplo anteriormente analisado.

A curiosidade dessa operação encontra-se no fato da autuada ter registrado em seu Livro Registro de Entrada (conforme SPED) a data de entrada da NFE de aquisição como 12/11/2018. Essa data é posterior à data de emissão da NFE de venda, que foi o dia

09/11/2018, comprovando a total impossibilidade ter ocorrido qualquer industrialização.

Diante de tantas inconsistências nas notas fiscais de saída emitidas pela autuada, além da ausência de insumos necessários para se processar as mercadorias adquiridas, não havia qualquer necessidade de realização de diligência no estabelecimento do contribuinte.

A impugnante busca inverter o ônus da prova, mas não apresenta elementos ou argumentos com o condão de refutar as acusações fiscais presentes no Auto de Infração em questão.

As notas fiscais de entrada e saída constantes do Anexo IV do Auto de Infração têm o objetivo de comprovar a prática da atividade de revenda sem qualquer tipo de industrialização. São exemplificativas, mas incontestáveis por trazer operações “casadas”, ou seja, mesmos valores e quantidades não sendo possível ter ocorrido a industrialização.

Outrossim, como o próprio impugnante afirma ao tratar da NFE 526.700 e sua correspondente saída: “a operação acima exemplificada se repete em todas as notas fiscais autuadas” (sic). Portanto, essa operação e as demais do Anexo IV desnudam o “modus operandi” do contribuinte.

Pelo exposto, considerando que não há qualquer previsão legal para a inaplicabilidade da ST nas operações relativas às aquisições dos produtos, objeto da autuação (constantes dos Anexos I e II do Auto de Infração), verifica-se que se encontram corretas as exigências de ICMS/ST, devido na entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária, provenientes de outras unidades da Federação, constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, bem como da correspondente multa de revalidação.

A Defesa alega, por fim, que, caso haja exigência do crédito tributário nos moldes defendido pelo Fisco, “há de ser deduzido do lançamento o imposto recolhido pela Impugnante por ocasião da saída das mercadorias de seu estabelecimento, nos exatos termos do art. 150, §§ 1º, 2º e 3º do CTN”.

Afirma que, ao dar saída nas mercadorias, “além do débito do ICMS referente à operação própria, a Impugnante destacou também o valor do ICMS relativo à substituição tributária”.

Apresenta jurisprudências deste E. Conselho que entende corroborarem o seu entendimento.

Afirma que o pedido em questão não gerará qualquer prejuízo ao estado de Minas Gerais uma vez que, em razão do destaque do ICMS/ST em suas operações de saídas, o valor do ICMS próprio não poderá ser creditado pelos destinatários

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, a Assessoria do CCMG exara o despacho interlocutório de fls. 137/138, solicitando ao Sujeito Passivo que apresente “*todos os documentos que comprovam os recolhimentos do ICMS/ST relativos às operações subsequentes com as mercadorias autuadas no presente Auto de Infração*”.

A Autuada comparece aos autos às fls. 145/146, juntando os documentos de fls. 147/619.

Os documentos anexados pela Impugnante são referentes a cópias das guias e comprovantes de recolhimentos relativos ao ICMS/OP e ICMS/ST, além de cópias dos Demonstrativos de Apuração do ICMS (DAPIs), todos relativos ao período autuado.

Ao final, a Impugnante requer que seja deduzido do lançamento o total recolhido a título de ICMS/ST e de ICMS/OP no período.

A Fiscalização analisa toda a documentação apresentada e conclui, corretamente, nos seguintes termos:

Os documentos juntados pela impugnante não atendem ao que foi solicitado pela Assessoria do CC/MG pois não demonstram qual é o montante de recolhimentos realizados nas saídas que se referem às mercadorias autuadas.

Apenas comprovam que o contribuinte recolheu os valores declarados em seus DAPI's, mas não estabelecem qual a relação desses recolhimentos com as mercadorias constantes dos Anexos I e II do Auto de Infração que tiveram o ICMS/ST apurado e exigido pelas entradas.

Vale salientar que a apuração constante da presente peça fiscal foi restrita às mercadorias constantes das posições 0203, 0206, 0207, 0209, 0210, 1501, 1601 e 1602 da NBM/SH, sujeitas à ST, e provenientes de outra UF sem a devida retenção do tributo. Portanto, não faz sentido o abatimento generalizado pretendido pela impugnante da totalidade do ICMS próprio e do ICMS/ST apurados e recolhidos por todas as saídas promovidas durante o período autuado.

Basta observar as cópias dos DAPI's constantes do “DOC. 03” para se perceber que a empresa promove outras operações de entrada além daquelas relacionadas na peça fiscal. O contribuinte adquire mercadorias em operações internas, além de transacionar com outros tipos de mercadorias que não constam relacionadas nos Anexos I e II do Auto de Infração.

Sendo assim, nos valores recolhidos de ICMS próprio e ICMS ST destacados nas operações de saídas encontram-se produtos alheios à peça fiscal que não

podem ser considerados como passíveis de abatimento. A título exemplificativo podemos citar produtos como os “peixes”, “camarões”, “óleos em balde” entre muitos outros.

Desta forma, não é admissível a pretensão da impugnante em abater a totalidade do que foi recolhido nas saídas no período de 07/2014 a 05/2019 (R\$ 1.119.018,37) sem que seja demonstrado o valor do tributo específico para cada mercadoria constante dos Anexos I e II do Auto de Infração e sua relação entre a quantidade que foi adquirida com a quantidade que permaneceu em estoque ou que foi comercializada em cada período.

Um dificultador quanto à verificação da ocorrência de recolhimento indevido nas saídas em comparação ao devido nas entradas é o fato da empresa utilizar códigos de produtos e descrição diversos para os registros de entrada e de saída nos SPED's apresentados. Deste modo, qualquer análise de recolhimento indevido passa pela correção dos arquivos SPED's, e/ou pela demonstração precisa da correlação entre as mercadorias adquiridas e aquelas vendidas.

Mesmo após a resposta dada pela impugnante ao Despacho Interlocutório, os elementos constantes nesse PTA são insuficientes para se apurar a existência de tributo recolhido indevidamente na saída relacionado ao ICMS/ST exigido para as mercadorias constantes do Auto de Infração em questão.

(...)

Ademais, considerando que os valores dos tributos nas operações de saída foram cobrados dos destinatários, é imprescindível que o correto tributo tivesse sido recolhido na entrada a fim de se caracterizar uma duplicidade de recolhimento a ensejar uma possível repetição de indébito. É justamente o recolhimento da ST nas entradas que se está exigindo nesse PTA.

Notadamente, é fácil perceber que a análise de uma possível restituição de tributo para as operações de saída desse contribuinte, envolve diversos elementos a serem levantados e analisados, carecendo do devido processo próprio estabelecido pela legislação e de iniciativa do contribuinte.

Nesse sentido, não merecem, portanto, ser acolhidas tais argumentações da Defesa, pelos seguintes motivos:

- primeiramente, conforme bem frisado pela Fiscalização, a verificação fiscal realizada se restringiu à apuração do ICMS/ST nas **operações de entrada** de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias sujeitas à substituição tributária, provenientes de outras unidades da Federação, em que a Contribuinte deixou de promover o recolhimento do imposto, nos termos dos arts. 14 e 15 do Anexo XV do RICMS/02;

- de acordo com tais dispositivos, o momento do recolhimento do imposto é o da entrada da mercadoria em território mineiro, onde o DAE ou GNRE quitado, deveria acompanhar a mercadoria no seu transporte, conforme dispõe o art. 46, inciso II e § 6º, do Anexo XV do RICMS/02;

- assim, se, de fato, a Contribuinte recolheu indevidamente o ICMS/ST em operações de saída, pode solicitar a restituição do imposto, nos termos previstos na legislação de regência da matéria, momento em que poderá **demonstrar** a ocorrência de tais *recolhimentos*;

- além do mais, *ad argumentandum tantum*, os documentos anexados pela Impugnante são referentes a cópias das guias e comprovantes de recolhimentos relativos ao ICMS/OP e ICMS/ST, além de cópias dos Demonstrativos de Apuração do ICMS (DAPIs), todos relativos ao período autuado, que não demonstram qual o montante de recolhimentos realizados nas saídas, relativamente às mercadorias autuadas, considerando que, conforme ressalta a Fiscalização, nos valores recolhidos a título de ICMS próprio e ICMS ST, destacados nas operações de saídas, encontram-se produtos alheios à peça fiscal, como “peixes”, “camarões”, “óleos em balde”, dentre muitos outros e que a empresa utiliza códigos de produtos, bem como descrição diversa para os registros de entrada e de saída nos SPEDs apresentados, portanto, qualquer análise de recolhimento indevido, deverá passar pela correção dos arquivos SPED e/ou pela demonstração precisa da correlação entre as mercadorias adquiridas e aquelas vendidas.

Portanto, de acordo com tais dispositivos legais acima mencionados, o momento do recolhimento do imposto é o da entrada da mercadoria em território mineiro, e o DAE ou a GNRE, quitados, deveriam acompanhar a mercadoria no seu transporte, conforme dispõe o art. 46, inciso II e § 6º, do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

(...)

II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro, nas hipóteses dos arts. 14, 15, 75 e 110-A desta Parte;

(...)

§ 6º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, o pagamento será efetuado utilizando-se Documento de Arrecadação Estadual (DAE) emitido via internet ou GNRE, devendo, conforme o caso, uma cópia do DAE ou a 3ª via da GNRE acompanhar a mercadoria em seu transporte.

A Fiscalização destaca que todas as operações de entrada, constantes dos Anexos I e II do Auto de Infração, não apresentavam os respectivos recolhimentos de imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra também que, na apuração do ICMS/ST devido, foram considerados, como abatimento, os créditos corretamente destacados nas notas fiscais de entrada, respeitando, assim, o princípio da não cumulatividade.

Quanto aos Acórdãos citados pela Defesa, constata-se que estes estão adstritos aos elementos e provas contidos nos respectivos processos e que determinaram a formação de convicção dos Conselheiros àquele caso concreto.

De outra sorte, no presente Auto de Infração, não há provas e/ou elementos que possibilitem o pretendido abatimento.

Assim, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada, restaram devidamente comprovadas e, não tendo ela apresentado qualquer prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para deduzir do lançamento o imposto recolhido por ocasião das saídas das mercadorias do estabelecimento, nos termos do art. 150 do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Henrique Galvão e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos e Paulo Levy Nassif.

Sala das Sessões, 01 de dezembro de 2021.

**Cindy Andrade Moraes
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Revisor**

P

Acórdão: 23.021/21/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001311104-10
Impugnação: 40.010148579-79
Impugnante: Suprema Distribuidora de Alimentos Ltda
IE: 001098858.00-39
Proc. S. Passivo: João Henrique Galvão/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência reside especificamente no que tange à dedução do imposto recolhido pela Impugnante por ocasião das saídas das mercadorias do estabelecimento.

Neste sentido dispõe o art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

E esta é a hipótese dos autos. Conforme registra o voto vencedor, a Defesa alega que, caso haja exigência do crédito tributário nos moldes defendido pelo Fisco,

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“há de ser deduzido do lançamento o imposto recolhido pela Impugnante por ocasião da saída das mercadorias de seu estabelecimento, nos exatos termos do art. 150, §§ 1º, 2º e 3º do CTN”.

Que ao dar saída nas mercadorias, *“além do débito do ICMS referente à operação própria, a Impugnante destacou também o valor do ICMS relativo à substituição tributária”.*

Tal situação, de forma acertada foi definida quando do julgamento realizado por este egrégio Conselho de Contribuintes conforme Acórdão nº 5.219/19/CE.

Ainda, deve-se efetuar a compensação dos valores de ICMS devidos na entrada dos produtos autuados com o ICMS efetivamente pago nas saídas desses produtos, no sistema débito e crédito, nos termos do disposto no art. 150, § 3º, do CTN.

Nesse sentido, já decidiu este Conselho. Examine-se:

ACÓRDÃO: 20.394/12/3ª

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, IMPERIOSO CONSTATAR QUE É FATO INCONTROVERSO QUE A IMPUGNANTE PRATICOU O FATO GERADOR DO ICMS/ST, DEVIDO A ESTE ESTADO, RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES.

CONTUDO, DIANTE DAS INFORMAÇÕES CONSTANTES DOS AUTOS E CONSIDERANDO QUE A IMPUGNANTE, A DESPEITO DA INOBSERVÂNCIA DO REGIME DO ICMS/ST, SE DEBITOU DE VALORES A TÍTULO DE ICMS NO MOMENTO DA SAÍDA DO PRODUTO, FICA EVIDENTE QUE A COMPENSAÇÃO NO PRESENTE CASO (NO SENTIDO DE DEDUÇÃO, SUBTRAÇÃO, DIMINUIÇÃO) IMPÕE-SE, É OBRIGATÓRIA. PORTANTO, NÃO CONSTITUI FACULDADE OU LIBERALIDADE DA CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG.

ASSIM, IMPÕE-SE A DEDUÇÃO DE PAGAMENTO JÁ EFETUADO. É A DICÇÃO DOS §§ 1º, 2º E 3º DO ART. 150 DO CTN, OS QUAIS DISPÕEM:

ART. 150. O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUE OCORRE QUANTO AOS TRIBUTOS CUJA LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, OPERA-SE PELO ATO EM QUE A REFERIDA AUTORIDADE, TOMANDO CONHECIMENTO DA ATIVIDADE ASSIM EXERCIDA PELO OBRIGADO, EXPRESSAMENTE A HOMOLOGA.

§ 1º O PAGAMENTO ANTECIPADO PELO OBRIGADO NOS TERMOS DESTE ARTIGO EXTINGUE O CRÉDITO, SOB CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA DA ULTERIOR HOMOLOGAÇÃO AO LANÇAMENTO.

§ 2º NÃO INFLUEM SOBRE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA QUAISQUER ATOS ANTERIORES À HOMOLOGAÇÃO, PRATICADOS PELO SUJEITO PASSIVO OU POR TERCEIRO, VISANDO À EXTINÇÃO TOTAL OU PARCIAL DO CRÉDITO.

§ 3º OS ATOS A QUE SE REFERE O PARÁGRAFO ANTERIOR SERÃO, PORÉM, CONSIDERADOS NA APURAÇÃO DO SALDO PORVENTURA DEVIDO E, SENDO O CASO, NA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE, OU SUA GRADUAÇÃO.

NESTE MESMO SENTIDO APONTA O RICMS/02, CONFORME SE DEPREENDE DE SEU ART. 195, § 2º, II:

ART. 195 - COM O OBJETIVO DE APURAR A EXATIDÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO PROMOVIDO PELO CONTRIBUINTE, SERÁ EFETUADA VERIFICAÇÃO FISCAL, RELATIVA A CADA EXERCÍCIO, QUE ABRANGERÁ AS OPERAÇÕES OU AS PRESTAÇÕES NELE REALIZADAS.

(...)

§ 2º - RELATIVAMENTE A CADA PERÍODO, OBSERVADAS AS NORMAS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO, SERÃO DISCRIMINADOS NA VERIFICAÇÃO FISCAL O DÉBITO E O VALOR A SER ABATIDO SOB A FORMA DE CRÉDITO, DECORRENTES DAS OPERAÇÕES OU DAS PRESTAÇÕES REALIZADAS OU UTILIZADAS PELO CONTRIBUINTE, OBSERVANDO-SE QUE:

(...)

II - O VALOR A SER ABATIDO SOB A FORMA DE CRÉDITO SERÁ REPRESENTADO PELAS DEDUÇÕES ADMITIDAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO, AINDA QUE POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO (AI), OU DOCUMENTO EQUIVALENTE, E PELO ESTORNO DE DÉBITO INDEVIDAMENTE ESCRITURADO A MAIOR;

A MELHOR DOUTRINA NÃO DIVERGE. NESTA ESTEIRA, OS ENSINAMENTOS CLÁSSICOS DE ALIOMAR BALEEIRO, SACHA CALMON NAVARRO COELHO (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 10ª ED.), MISABEL DERZI (COMENTÁRIOS AO CTN DA FORENSE, 3ª ED.), RICARDO LOBO TORRES (CURSO DE DIREITO FINANCEIRO, RENOVAR 15ª ED), LUCIANO AMARO, DENTRE OUTROS.

ALIOMAR BALEEIRO, AO ANALISAR OS §§ 1º A 3º DO ART. 150 DO CTN, EM CONCLUSÃO, ENSINA: "MAS, OS PAGAMENTOS, PARCIAIS OU NÃO, SERÃO COMPUTADOS, PARA DEDUÇÃO NO SALDO APURADO NO LANÇAMENTO SUPLEMENTAR, INCLUSIVE SE MULTA FOR APLICADA. TAIS PAGAMENTOS PODERÃO

INFLUIR TAMBÉM NA GRADUAÇÃO DA PENALIDADE, NATURALMENTE ABRANDANDO-A. SE NÃO FOSSEM CONSIDERADOS ESSES ATOS, - ALIÁS PAGAMENTOS, HAVERIA LOCUPLETAMENTO INDÉBITO DO FISCO (DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 9ª ED., PÁG. 522).”

LUCIANO AMARO, COMENTANDO OS §§ 1º A 3º DO ART. 150 DO CTN É DIDÁTICO EM SUA CONCLUSÃO: “ASSIM, OS “ATOS” (DE PAGAMENTOS OU A ESTE EQUIVALENTES) A QUE SE REFERE O PARÁGRAFO TRANSCRITO “INFLUEM”, SIM, SOBRE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. MESMO QUE A AUTORIDADE RECUSE A HOMOLOGAÇÃO E LANCE DE OFÍCIO (ART. 149, V), O PAGAMENTO “ANTECIPADO” TEM EFEITOS. ATENTE-SE PARA O QUE DISPÕE O § 3º DO ART. 150: “OS ATOS A QUE SE REFERE O PARÁGRAFO ANTERIOR SERÃO, PORÉM, CONSIDERADOS NA APURAÇÃO DO SALDO PORVENTURA DEVIDO E, SENDO O CASO, NA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE, OU SUA GRADUAÇÃO”. DESSA FORMA, SE O SUJEITO PASSIVO DEVIA 1.000 E PAGOU 800, DEVE A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA RECUSAR A HOMOLOGAÇÃO E LANÇAR DE OFÍCIO PARA DETERMINAR O MONTANTE CORRETO DO TRIBUTO (1.000); PORÉM, SÓ LHE CABE EXIGIR A DIFERENÇA, QUE DEVE, TAMBÉM, SER CONSIDERADA PARA EFEITO DE IMPOSIÇÃO OU GRADUAÇÃO DE PENALIDADES. (DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 15ª ED. PÁG. 367).

PORTANTO, REGISTRADO O DEVER DE SUBMISSÃO DO CC/MG À DISCIPLINA LEGAL, NÃO SE PODE OLVIDAR QUE O DISPOSTO NO ART. 150, §§ 1º A 3º DO CTN E NO ART. 195 DO RICMS/02 DETERMINA QUE SEJA CONSIDERADO O IMPOSTO PAGO NA OPERAÇÃO PRÓPRIA, QUANDO A IMPUGNANTE DELE SE DEBITOU NO MOMENTO DA SAÍDA DO PRODUTO.

ASSIM, DEVE-SE DEDUZIR O ICMS RECOLHIDO PELA IMPUGNANTE NA SISTEMÁTICA DO DÉBITO E CRÉDITO, ATINENTE AOS PRODUTOS EM RELAÇÃO AOS QUAIS EXIGE-SE O ICMS/ST, COM AS EXIGÊNCIAS DO ITEM 1 DO AI.

(...)

Conforme dispõe o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, conclui-se por óbvio que ônus de apurar o crédito tributário e apontá-lo de forma clara, precisa e objetiva se impõe exclusivamente à Fiscalização.

A este propósito, manifesta-se claramente a Fiscalização reconhecendo a necessidade de dedução de algum montante do crédito tributário lançado.

Afirma assim que:

“abater a totalidade do que foi recolhido nas saídas no período de 07/2014 a 05/2019 (R\$ 1.119.018,37) sem que seja demonstrado o valor do tributo específico para cada mercadoria constante dos Anexos I e II do Auto de Infração e sua relação entre a quantidade que foi adquirida com a quantidade que permaneceu em estoque ou que foi comercializada em cada período.”

Vale ainda destacar que não nos encontramos diante de situação que possa ser compreendida como eventual recomposição da conta gráfica, haja vistas que não se cogita qualquer composição do débito a partir de valores desvinculados da operação, mas sim diante de situação em que se reclama minimamente a apuração do tributo com base nas premissas legais imputáveis e observância daquela operação.

Portanto mesmo que remanesça eventual dúvida quanto à parcela dedutível, se a Fiscalização não se desincumbiu do ônus a ela imposto quando da apuração do crédito tributário, por medida de justiça devem ser deduzidos integralmente os valores recolhidos.

Desta forma, voto por julgar parcialmente procedente o lançamento para dele deduzir o imposto recolhido por ocasião das saídas das mercadorias do estabelecimento, nos termos do art. 150 do CTN.

Sala das Sessões, 01 de dezembro de 2021.

Carlos Alberto Moreira Alves
Conselheiro