

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.289/22/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002314322-49
Impugnação: 40.010153968-43
Impugnante: Curvelo Alimentos Ltda
IE: 209297902.00-81
Proc. S. Passivo: JANAINA DINIZ FERREIRA DE ANDRADE MARTINS
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária na entrada de produtos resultantes do abate de gado bovino e suíno, quando do seu retorno de industrialização. Infração caracterizada nos termos do disposto no art. 18, inciso II, § 3º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. Constatou-se a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária no momento da entrada em território mineiro de produtos alimentícios constantes das posições 0201, 0202, 0203, 0206, 0209, 0210 e 1501 da NCM/SH da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e no Protocolo ICMS nº 188/09. Infração caracterizada nos termos do disposto nos arts. 15 e 46, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – INTERNA - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária no momento da entrada em território mineiro de produtos alimentícios constantes das posições 0201, 0202, 0203, 0206, 0209, 0210 e 1501 da NCM/SH da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do disposto nos arts. 14 e 46, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento de ICMS/ST na entrada, em retorno de industrialização, de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino e suíno

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Item 84, subitem 84.0, CEST 17.084.00; item 87, subitem 87.1 CEST 17.087.01 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02). As infrações referem-se ao período de março de 2017 a agosto de 2021 e outubro de 2021 (*coluna “C” do Anexo XIII*).

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

2. Falta de recolhimento de ICMS/ST na entrada, em operações interestaduais, de produtos alimentícios das posições 0201, 0202, 0203, 0209, 0210 e 1501 da NCM/SH. Há mercadorias sujeitas à ST/Interna (prevista apenas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 – Anexo XI do AI) e outras mercadorias sujeitas à ST/Interestadual (decorrente do Protocolo ICMS nº 188/09 – Anexo XII do AI). As infrações referem-se ao período de março de 2017 outubro de 2021.

Os valores recolhidos em DAE no Código de Receita “0313-7 – ICMS ST RECOLHIDO ANTECIPADAMENTE” (Anexo X do AI) foram abatidos dos valores apurados, como se pode ver na coluna “D” do Demonstrativo do Crédito Tributário – DCT (Anexo XIII do AI).

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação do art. 56, inciso II (50% - ST/Interna) e § 2º, inciso II (100% - ST/Interestadual Protocolo), da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 53/79, acompanhada dos documentos de págs. 80/126 dos autos.

Afirma, em apertada síntese, o que segue:

- nulidade do Auto de Infração em razão da generalidade e superficialidade dos aspectos fáticos suscitados pela Fiscalização para sua lavratura, fundando-se em premissas equivocadas e conclusões ambíguas, sem descrição clara e precisa do fato que motivou o lançamento, em ofensa ao art. 89, inciso IV, do RPTA;

- durante quase todo período autuado, seu CNAE-F era 1013-09/01 (fabricação de produtos de carne), mas para desqualificar essa atividade, “...a autoridade fiscal indica uma pequena alteração ocorrida em 03/2020 (ou seja, apenas ao final do período autuado), quando houve alteração do CNAE da atividade principal da empresa” (fls. 56). Acrescenta que a Autuada não é um estabelecimento comercial, mas sim uma empresa com atividade principal de “...industrialização e processamento de carnes destinadas para consumo humano, inclusive com comercialização em larga escala (atacado) para consumidores de grande volume como hospitais, presídios e outros.” (págs. 61);

- a mera imagem do “Google Street View” demonstrando a existência de comércio varejista no local do estabelecimento, mesmo analisada em conjunto com as notas fiscais emitidas pelos fornecedores para acobertar operações com carcaças bovinas e suínas (Anexo VII do AI), não são suficientes para afastar a atividade industrial desempenhada no local;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- A Autuada é um estabelecimento industrial, razão pela qual não tem obrigação de recolher ICMS/ST na entrada, no seu estabelecimento (encomendante), dos produtos resultantes do abate de bovinos e suínos. Acrescenta que essa obrigação está restrita apenas a estabelecimentos **não-industriais**, que não tenham como atividade principal o comércio atacadista, nos termos do art. 18, inciso II, §§ 3º e 6º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, situação na qual não se enquadra;

- no caso das entradas interestaduais de produtos alimentícios posições 0201, 0202, 0203, 0206, 0209, 0210 e 1501 da NCM/SH, também não há obrigação de recolher ICMS/ST, pois, nos termos do art. 18, inciso IV, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a exigência de desse tributo no momento da entrada não alcança os casos em que a mercadoria for destinada a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização e este estabelecimento não comercializar a mesma mercadoria, exatamente como se dá em relação à Autuada;

- na condição de estabelecimento industrial, a Autuada faz jus ao regime de crédito presumido do art. 75, inciso IV, e § 2º, inciso III, do RICMS/02, com carga efetiva de 0,1% (um décimo por cento), tendo em vista que tal dispositivo reconhece a desossa como uma etapa do processamento industrial de carne;

- a Consulta de Contribuinte nº 058/2021 também reconhece que “...as atividades de desossa e separação em cortes e peças fazem parte do processamento da carne e, dessa forma, são consideradas industrialização na modalidade beneficiamento”. Acrescenta que, no entanto, “...a Fiscalização entendeu que somente poderia ser afastado o ICMS-ST na entrada das mercadorias caso o contribuinte não desempenhasse, paralelamente à produção industrial, atividade tipicamente comercial com os mesmos produtos vendidos” (págs. 68);

- os açougues e frigoríficos não estão expressamente citados no § 6º do art. 222 do RICMS/02, invocado pelo Fisco no próprio texto da Consulta de Contribuinte nº 058/2021 para justificar pretensa exceção à hipótese de industrialização do inciso II do mesmo dispositivo. Afirma que não prospera o entendimento do Fisco de que esse rol é meramente exemplificativo e conclui que referido dispositivo não fundamenta o lançamento;

- no caso das entradas interestaduais de produtos alimentícios (Anexos XI, XII e XIII do AI), não foi observada a redução de base de cálculo de 61,11% para as saídas internas dessas mercadorias, prevista no Item 20, subalínea “a.1” c/c item 36 da Parte 1, ambos do Anexo IV do RICMS/02. Acrescenta que apesar de ser recolhido no momento da entrada das mercadorias, o ICMS/ST diz respeito às saídas internas posteriores que ainda ocorrerão, as quais estão sujeitas à redução de base de cálculo;

- ainda quanto às entradas interestaduais de produtos alimentícios, não há que se falar em ajuste da MVA de 15% para 23,41%, visto que em razão da redução de base de cálculo, a alíquota efetiva da operação é de 7% (sete por cento), portanto, inferior à alíquota interestadual. Exemplifica o cálculo que entende correto por meio do “Doc. 04”, anexo à Impugnação;

- as multas de revalidação cominadas são desproporcionais, dada a boa-fé e a ausência de condutas da Autuada consideradas gravosas ou destinadas a obstaculizar o procedimento de fiscalização.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 130/151, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 152/176, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

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.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Defesa alega nulidade do Auto de Infração em razão da generalidade e superficialidade dos aspectos fáticos suscitados pela Fiscalização para sua lavratura, fundando-se em premissas equivocadas e conclusões ambíguas, sem descrição clara e precisa do fato que motivou o lançamento, em ofensa ao art. 89, inciso IV, do RPTA.

No entanto, razão não lhe assiste.

As infrações cometidas pela Autuada e os valores exigidos a título de ICMS/ST e respectivas multas de revalidação estão descritos de forma muito clara no Auto de Infração (págs. 01/02) e no Relatório Fiscal anexo à autuação (págs. 10/15), inclusive com a citação dos dispositivos legais e regulamentares nos quais se baseiam a acusação fiscal e o próprio lançamento tributário.

As provas que sustentaram o entendimento do Fisco (notas fiscais e cupons fiscais emitidos, imagens internas e externas do estabelecimento, respostas às intimações, dentre outros) estão incluídas nos Anexos I a VII e XIV a XVI do Auto de Infração (relação detalhada dos Anexos do AI às págs. 14/15 dos autos).

Os elementos utilizados na apuração do crédito tributário, tais como as notas fiscais das operações autuadas, os recolhimentos de ICMS/ST realizados pela Autuada, as MVAs e reduções de base de cálculo aplicadas, assim como os cálculos do crédito tributário em si podem ser vistos nos Anexos VIII a XIV ao Auto de Infração.

A atividade administrativa de lançamento é um procedimento vinculado e obrigatório, por meio do qual a autoridades administrativa fiscal verifica a ocorrência

do fato gerador da obrigação, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e propõe a aplicação da penalidade cabível, nos termos do 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)

Como se viu, no caso em tela, todos esses procedimentos foram rigorosamente observados, com clareza e precisão quanto a todos os elementos exigidos pelo art. 142 do CTN, de forma que, ao contrário do que alega a Defesa, houve estrita observância aos requisitos de validade do Auto de Infração previstos no art. 89 do RPTA, mormente ao seu inciso IV:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação.

(...)

(Destacou-se)

Assim, pelo exposto, não restou configurada a alegada nulidade da autuação, uma vez que a situação descrita no lançamento condiz com a realidade fática efetivamente ocorrida, tendo sido descritos de forma clara e precisa as condutas infracionais da Autuada, como inclusão nos autos de adequado embasamento legal, devendo ser afastados os argumentos da Defesa.

Os demais argumentos apresentados em sede de preliminar têm natureza nitidamente meritória e como tal serão tratados no tópico seguinte desse acórdão.

DO MÉRITO

Como dito, a autuação versa a constatação, no período compreendido entre março de 2017 e outubro de 2021, de falta de recolhimento de ICMS/ST na entrada, em retorno de industrialização, de produtos resultantes do abate de gado bovino e suíno e, ainda, de falta de retenção e/ou de recolhimento de ICMS/ST na entrada, em operações interestaduais, de produtos alimentícios constantes das posições 0201, 0202, 0203, 0203, 0209, 0210 e 1501 da NCM/SH, sujeitos a ST/Interna e, em alguns casos, à ST/Interestadual (produtos incluídos no Protocolo ICMS nº 188/09).

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação do art. 56, inciso II (50%) e § 2º, inciso II (100%), da Lei nº 6.763/75.

De início, importante analisar o arcabouço legal e regulamentar relativo ao ICMS/ST exigido na autuação.

A obrigação do encomendante estabelecimento não industrial de apurar e recolher o ICMS/ST no momento da entrada, em retorno de industrialização, dos produtos resultantes do abate de bovinos e suínos objeto da autuação, está previsto no § 3º do art. 18, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que é uma exceção à regra geral da inaplicabilidade da ST em retorno de industrialização, capitulada no inciso II desse mesmo art. 18. Observe-se:

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

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

(...)

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

(...)

§ 3º Na hipótese do inciso II do caput, em se tratando de **encomendante estabelecimento não-industrial**, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da **entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante**, salvo na hipótese prevista no § 6º.

(...)

(Destacou-se)

A apuração do ICMS/ST relativo a essas operações de retorno de industrialização está detalhada no Anexo VIII do AI, denominado “Cálculo ICMS-ST”.

Por outro lado, no caso das operações de aquisição interestadual de produtos alimentícios constantes das posições 0201, 0202, 0203, 0203, 0209, 0210 e 1501 da NCM/SH há duas situações diferentes, com bases legais também distintas: mercadorias sujeitas à ST/Interna (sem atribuição de responsabilidade ao remetente) e mercadorias sujeitas à ST/Interestadual, decorrente do Protocolo ICMS nº 188/09 (com atribuição de responsabilidade ao remetente).

No caso das mercadorias sujeitas à ST/Interna, sem protocolo/convênio que atribua responsabilidade ao remetente situado em outro estado (incluídas no Anexo XI do AI), o dever do estabelecimento mineiro não industrial de apurar e recolher o ICMS/ST no momento da entrada das mercadorias está previsto no art. 14, *caput*, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

RICMS/02 – Parte 1 do Anexo XV

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.**

(...)

(Destacou-se)

Por outro lado, quando se tratar de mercadorias sujeitas à ST/Interestadual em que a Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 188/09 atribui a responsabilidade pela retenção do ICMS/ST ao remetente situado em outro estado, caso essa retenção não seja realizada, caberá ao estabelecimento destinatário mineiro realizar o recolhimento desse imposto, nos termos do art. 15, *caput*, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, exatamente como se deu no presente caso em relação às operações incluídas no Anexo XII do AI. Observe-se as normas relacionadas:

PROTOCOLO ICMS Nº 188/09

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos alimentícios.

P R O T O C O L O

Nova redação dada ao “caput” da cláusula primeira pelo Prot. ICMS 13/18, produzindo efeitos a partir do dia 01.04.18.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas aos Estados de Alagoas, Amapá, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, **fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes.**

Redação anterior, dada pelo Prot. ICMS 51/16, efeitos até 31.03.18.

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas aos Estados de Alagoas, Amapá, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Santa Catarina, **fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes**

(...)

IX - PRODUTOS À BASE DE CARNE e PEIXE

ITEM	NCM/SH	DESCRIÇÃO
1	1601.00.00	Enchidos (embutidos) e produtos semelhantes, de carne, miudezas ou sangue
2	16.02	Outras preparações e conservas de carne, miudezas ou de sangue

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se)

O art. 46, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 estabelece o momento em que deve ser recolhido esse ICMS/ST:

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

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;

(...)

(Destacou-se)

Assim, a celeuma do presente Auto de Infração gira em torno de se determinar se a Autuada é ou não um estabelecimento industrial, como alega, tendo em vista que o ICMS/ST devido na entrada das mercadorias objeto da presente da autuação, seja em retorno de industrialização por encomenda ou em aquisição interestadual de produtos alimentícios, somente é devido pelas empresas **não industriais**.

A Defesa alega que durante quase todo período autuado, seu CNAE-F era 1013-09/01 (fabricação de produtos de carne), mas que para desqualificar essa atividade, “...a autoridade fiscal indica uma pequena alteração ocorrida em 03/2020 (ou seja, apenas ao final do período autuado), quando houve alteração do CNAE da atividade principal da empresa.” (págs. 56).

Afirma que a Autuada não é um estabelecimento comercial, mas sim uma empresa com atividade principal de “...industrialização e processamento de carnes destinadas para consumo humano, inclusive com comercialização em larga escala (atacado) para consumidores de grande volume como hospitais, presídios e outros.” (págs. 61).

Conclui que a mera imagem do “Google Street View” demonstrando a existência de comércio varejista no local do estabelecimento, mesmo em conjunto com as notas fiscais emitidas pelos fornecedores para acobertar operações com carcaças bovinas e suínas (Anexo VII do AI) não se mostra suficiente para afastar a atividade industrial desempenhada no local.

Entretanto, razão não lhe assiste.

De início, importante destacar que aquilo que Autuada denomina como “pequena alteração” do Código Nacional de Atividade Econômica e Fiscal (CNAE-F) ocorrida em março de 2020, é na verdade a correção de um erro no CNAE-F que vinha sendo utilizado pelo estabelecimento, pois não houve qualquer alteração na atividade desempenhada pela empresa até aquele momento capaz de justificar a alteração do CNAE-F de uma atividade industrial para uma atividade comercial varejista, como se deu.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entre 06/09/13 e 07/03/20 constou do cadastro junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) que a atividade principal da Autuada seria de “fabricação de produtos de carne” (CNAE-F 1013-9/01), sendo sabido que a indicação do CNAE-F é ato declaratório, realizado pelo próprio contribuinte quando solicita a concessão de uma inscrição estadual, de forma que a veracidade da informação prestada é de sua inteira responsabilidade.

Além disso, a caracterização de um estabelecimento como industrial não decorre do simples ato do Contribuinte de se declarar como tal, mas sim da efetiva prática das atividades descritas no art. 222, inciso II, 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:

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

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

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

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

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

(...)

Em 08/03/20 a Autuada solicitou a alteração do seu CNAE-F cadastrado, de 1013-9/01 (fabricação de produtos de carne) para 4722-9/01 (comércio varejista de carne bovina, suína e derivados), que, como demonstram os elementos dos autos, é a atividade que sempre foi exercida em seu estabelecimento.

Na verdade, o estabelecimento da Autuada é um açougue, situado em uma rua movimentada no centro de Montes Claros (como tantos outros em regiões centrais de grandes cidades), identificado pelo nome fantasia de “MEGA CARNES”, como se pode ver tanto na imagem do Anexo VI do AI, referente a junho de 2019 (anterior à

modificação do CNAE-F, ocorrida em março de 2020), quanto na imagem atual do local, referente a junho de 2022, consultada pela Assessoria do CCMG no mesmo “Google Street View”. Em suma, as duas imagens demonstram que o estabelecimento da Autuada era e continua sendo um açougue voltado para vendas a consumidores finais, apenas com uma “atualização” na sua aparência.

Além disso, como bem salienta o Fisco, observando-se o perfil das notas fiscais de entrada e saída de mercadorias antes e após a mudança do CNAE-F (Anexos I a IV e Anexos VII a XII), verifica-se que as características dos produtos de carne adquiridos junto aos fornecedores e comercializados pelo Contribuinte, antes e após a data da alteração da atividade econômica, não sofreram quaisquer modificações relevantes, capazes de indicar uma alteração efetiva nas atividades empresariais desenvolvidas.

Isso demonstra que tal modificação da atividade principal no CNAE-F foi solicitada apenas para correção de erro no cadastro junto à SEF/MG, já que um açougue não é um estabelecimento industrial, mas sim um estabelecimento comercial e, como tal deve ser identificado junto ao Fisco.

Destaque-se, ainda, que conforme demonstram os documentos do Anexo XVI (“Consulta de contagem de tipos de registro do SPED Transmitidos”), a Autuada jamais apresentou informações relativas ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque - LRCPE (arquivos do “Bloco K” da EFD), o qual é **obrigatório** para estabelecimentos industriais ou a ele equiparados.

De fato, a Autuada não apresentou esse livro porque não o escritura. E o motivo é simples e até óbvio: como não realiza atividade industrial, mas sim comercializa seus produtos para consumidores finais (ainda que pessoas jurídicas), ela não se enquadra nas hipóteses de obrigatoriedade de escrituração do LRCPE, hoje representado pelo “Bloco K” da EFD.

Quanto ao maquinário utilizado no estabelecimento, que também é citado pela Defesa como forma de comprovar que as atividades realizadas no estabelecimento seriam preponderantemente de industrialização, nota-se pelas fotografias apresentadas na resposta ao Auto de Início de Ação Fiscal (Anexo V) que se resumem aos seguintes itens:

- “Câmara Fria”, utilizada para resfriamento ou congelamento dos alimentos;
- “Trilhos” para pendurar e movimentar as carcaças e carnes;
- “Máquina Serra Fita”, utilizada cortar carne com ossos em partes menores que facilitem a exposição e venda;
- “Moedor de Carnes”, utilizar para triturar (moer) carne;
- “Mesa de Corte” e “Facas”, utilizados na realização de cortes manuais; e
- “Embaladora” de carnes.

Essas estruturas e máquinas podem ser encontradas em qualquer açougue ou mercado que comercialize carnes, mesmo que de pequeno porte, pois são essenciais para se trabalhar com venda de carnes a consumidores finais.

Dessa forma, pelo conjunto de provas dos autos, resta claro que o estabelecimento da Autuada é de natureza comercial e não industrial.

Ainda quanto ao tema, ao insistir que exerce a atividade industrial do art. 222, inciso II, alínea “b”, do RICMS/02 (beneficiamento), a Defesa alega que a Consulta de Contribuinte nº 058/2021 também reconhece que “...as atividades de desossa e separação em cortes e peças fazem parte do processamento da carne e, dessa forma, são consideradas industrialização na modalidade beneficiamento”.

Acrescenta que, no entanto, “...a Fiscalização entendeu que somente poderia ser afastado o ICMS-ST na entrada das mercadorias caso o contribuinte não desempenhasse, paralelamente à produção industrial, atividade tipicamente comercial com os mesmos produtos vendidos” (págs. 68).

Aduz que os açougues e frigoríficos não estão expressamente citados no § 6º do art. 222 do RICMS/02, invocado pelo Fisco no próprio texto da Consulta de Contribuinte nº 058/2021 para justificar pretensa exceção à hipótese de industrialização do inciso II do mesmo dispositivo.

Conclui que não prospera o entendimento do Fisco de que esse rol do § 6º é meramente exemplificativo, de forma que ele não fundamenta o lançamento.

Todavia, conforme já esclarecido, tratando-se a Impugnante de um estabelecimento comercial (açougue) e tendo sido constatado que realiza a venda das carnes a consumidores finais, pessoas físicas e jurídicas, a hipótese é de aplicação da exceção contida no inciso I do § 6º do art. 222 do RICMS/02, segundo a qual não se considera industrialização a produção ou o preparo de produtos alimentares em estabelecimento comerciais, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor e não tenha havido recolhimento do IPI sobre eles:

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:

(...)

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

(...)

§ 6º Na hipótese do inciso II do caput:

I - **não se considera industrialização a produção ou o preparo de produtos alimentares** na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

residência do preparador ou em estabelecimentos comerciais, tais como hipermercado, supermercado, restaurante, bar, sorveteria, confeitaria e padaria, desde que, cumulativamente:

a) os produtos se destinem a venda direta a consumidor;

b) não tenha havido recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, sobre os produtos referidos neste parágrafo;

(...)

(Destacou-se)

A Consulta Contribuintes nº 058/2021, citada pela Defesa, apesar de não ter sido formulada pela Autuada, traz de forma explícita a interpretação que a SEF/MG entende como mais adequada em relação ao alcance do inciso I do § 6º, supra, deixando claro que os tipos de estabelecimentos incluídos no dispositivo são uma lista exemplificativa, como denota o termo “tais como” (que é sinônimo de “por exemplo”).

Assim, como a lista do inciso I é meramente exemplificativa, abrangendo quaisquer estabelecimentos comerciais que preparam alimentos no próprio estabelecimento (como os açougues), não há que se falar em industrialização, cabendo à Autuada recolher o ICMS/ST no momento da entrada da mercadoria. Observe-se os trechos mais relevantes da citada consulta:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 058/2021

A CONSULENTE APURA O ICMS PELA SISTEMÁTICA DE DÉBITO E CRÉDITO E TEM COMO **ATIVIDADE PRINCIPAL INFORMADA NO CADASTRO ESTADUAL O COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - SUPERMERCADOS (CNAE 4711-3/02).**

INFORMA QUE, NO EXERCÍCIO REGULAR DE SUAS ATIVIDADES, **ADQUIRE CARCAÇAS DE BOI**, ASSIM ENTENDIDO "O ANIMAL ABATIDO, SANGRADO, ESFOLADO, EVISCERADO, DESPROVIDO DE CABEÇA (SEPARADA ENTRE OS OSSOS OCCIPITAL E ATLAS), PATAS (SECCIONADAS À ALTURA DAS ARTICULAÇÕES CARPO-METACARPIANA E TARSOMETATARSIANA), RABADA, ÓRGÃOS GENITAIS EXTERNOS, GORDURA PERIRRENAL E INGUINAL, FERIDA DE SANGRIA, MEDULA ESPINHAL, DIAFRAGMA E SEUS PILARES", JUNTO A FORNECEDORES CUJA NOTA FISCAL É EMITIDA COM O **CFOP 5.401 "VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO EM OPERAÇÃO COM PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO"**, RELACIONADOS AOS SEGUINTE ITENS: (I) TRASEIRO DE VACA PARA COSTELA E (II) DIANTEIRO DE VACA.

ESCLARECE QUE NO MOMENTO DO RECEBIMENTO É REALIZADA A PESAGEM PARA VALIDAÇÃO COM A NOTA FISCAL E REALIZADA A ENTRADA NO SISTEMA OPERACIONAL COM O CFOP 1.403 "COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO EM OPERAÇÃO COM MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO

TRIBUTÁRIA”. POSTERIORMENTE, É REALIZADA A DESOSSA, SEPARAÇÃO EM CORTES, LIMPEZA E IDENTIFICAÇÃO DO QUILO DE CADA PEÇA.

ENTENDE QUE SEU PROCESSO INDUSTRIAL TORNA EVIDENTE QUE O ABATE DO BOI NÃO INTEGRA A INDUSTRIALIZAÇÃO DO SEU PRODUTO, UMA VEZ QUE O ABATE É UMA OPERAÇÃO PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTE, QUE SE INICIA COM A ENTRADA DO ANIMAL VIVO E SE ENCERRA COM A SAÍDA DA CARÇAÇA E, PORTANTO, **HÁ UMA NOVA OPERAÇÃO, A DE INDUSTRIALIZAÇÃO DA CARÇAÇA, QUE É INTEGRALMENTE REALIZADA EM SEU ESTABELECIMENTO, SENDO QUE A INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRODUTO PRODUZIDO PELA CONSULENTE (CARNE DESOSSADA), DO INÍCIO AO FIM, OCORRE DENTRO DO ESTADO DE MINAS GERAIS.**

(...)

RESPOSTA:

PRELIMINARMENTE, ESCLAREÇA-SE QUE, EM PRINCÍPIO, AS ATIVIDADES DESCRITAS PELA CONSULENTE, REALIZADAS EM SEU PRÓPRIO ESTABELECIMENTO, FAZEM PARTE DO PROCESSAMENTO DA CARNE E, EM ASSIM SENDO, VERIFICA-SE QUE, NOS TERMOS DO INCISO II DO ART. 222 DO RICMS/2002, A DESOSSA E A SEPARAÇÃO EM CORTES E PEÇAS SÃO CONSIDERADAS INDUSTRIALIZAÇÃO NA MODALIDADE BENEFICIAMENTO. NESSE SENTIDO, VIDE CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 223/2015.

NO ENTANTO, TRATANDO-SE A CONSULENTE DE **ESTABELECIMENTO COMERCIAL** CLASSIFICADO NA CNAE 4711-3/02 (SUPERMERCADO), SUPÕE-SE QUE REALIZA A **VENDA DAS CARNES A CONSUMIDOR FINAL, O QUE ATRAI A APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO INCISO I DO § 6º DO ART. 222 DO RICMS/2002, SEGUNDO O QUAL NÃO SE CONSIDERA INDUSTRIALIZAÇÃO A PRODUÇÃO OU O PREPARO DE PRODUTOS ALIMENTARES EM ESTABELECIMENTO COMERCIAIS COMO SUPERMERCADO, DENTRE OUTROS, DESDE QUE OS PRODUTOS SE DESTINEM A VENDA DIRETA A CONSUMIDOR E NÃO TENHA HAVIDO RECOLHIMENTO DO IPI SOBRE OS PRODUTOS.**

(...)

(DESTACOU-SE)

Portanto, sem razão a Defesa.

Em seguida, partindo ainda da equivocada premissa de que seria um estabelecimento industrial, a Autuada afirma que não tem obrigação de recolher ICMS/ST na entrada, no seu estabelecimento (encomendante), dos produtos resultantes do abate de bovinos e suínos.

Aduz que essa obrigação está restrita apenas a estabelecimentos não industriais que não tenham como atividade principal o comércio atacadista, nos termos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do art. 18, inciso II, § § 3º e 6º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, situação na qual não se enquadra.

Acrescenta que no caso das entradas interestaduais de produtos alimentícios das posições 0201, 0202, 0203, 0203, 0209, 0210 e 1501 da NCM/SH, também não há obrigação de recolher ICMS/ST, pois, nos termos do art. 18, inciso IV, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a exigência de desse tributo no momento da entrada não alcança os casos em que a mercadoria for destinada a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização e este estabelecimento não comercializar a mesma mercadoria, exatamente como se dá em relação a ela.

No entanto, como se viu, o estabelecimento da Autuada é um açougue, que comercializa carnes e semelhantes com destino a consumidores finais (pessoas físicas e jurídicas), razão pela qual não há dúvidas de que deve recolher o ICMS/ST nas citadas operações.

Além de ser um estabelecimento não industrial, importante ressaltar que a atividade principal da Autuada cadastrada junto à SEF/MG nunca foi de atacadista (CNAE-F 4634-6/01, 4634-6/02 ou 4634-6/99).

Por essa razão, não lhe é aplicável a norma do § 6º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a qual autoriza que, nos estabelecimentos atacadistas que especifica, a apuração e o recolhimento do ICMS/ST referente às mercadorias enquadradas na NCM/SH nos códigos 02.01, 02.02, 02.03, 02.04, 02.05.00.00, 02.06, 02.07, 02.09, 02.10, 0504.00, 15.01, 15.02, 1601.00.00 e 16.02 seja postergada, do momento da entrada em retorno de industrialização, para o momento da saída da mercadoria do estabelecimento encomendante:

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

(Destacou-se)

Como se vê, o § 6º é uma exceção às previsões do § 3º, relativas à incidência de ICMS/ST no momento da entrada em retorno de industrialização. Tal dispositivo exige, como requisito para sua aplicação, a existência de atividade principal **cadastrada** previamente em uma das três CNAE-F de comércio atacadista ali listadas (4634-6/01, 4634-6/02 ou 4634-6/9).

Dito de outro forma, não basta que a atividade principal exercida seja, de fato, o comércio atacadista. É necessário que o Contribuinte esteja **cadastrado** na SEF/MG como atacadista, o que nunca foi o caso da Autuada, que durante o período fiscalizado esteve cadastrada sob a CNAE-F “1013-9/01 – Fabricação de produtos de carne” e, a partir de março de 2020, com a CNAE-F “4722-9/01 – Comércio varejista de carnes - açougues”.

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

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

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

Se a Impugnante fosse estabelecimento industrial, todas as operações seriam submetidas à ST no momento das suas saídas. Da mesma forma, se tivesse como atividade principal cadastrada uma das três CNAE de atacadista mencionadas, todas as operações seriam submetidas à ST nas suas saídas.

Mas, não sendo nenhum dos dois casos, todas as mercadorias em retorno de industrialização são submetidas à ST no momento das entradas, exatamente como se deu no presente lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaque-se que a Autuada também não se enquadra na hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária prevista no inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, como aduz, visto que seu estabelecimento é de natureza comercial:

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

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)

Vale ressaltar que a inaplicabilidade da substituição tributária, prevista no inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 só ocorrerá quando a operação for 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/02, e desde que o contribuinte 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.

No entanto, como bem destaca o Fisco, ainda que se cogitasse a hipótese de a Autuada ser um estabelecimento industrial, o confronto entre os documentos fiscais de aquisição e de venda demonstram que a Autuada também comercializa os mesmos produtos que adquire (diversos tipos de carnes já particionadas), de forma que não preencheria o requisito da parte final do inciso IV em análise (“...*desde que este estabelecimento não comercialize a mesma mercadoria.*”).

Saliente-se que a própria Impugnante tem ciência e reconhece indiretamente que o ICMS/ST relativo a suas operações deve ser recolhido no momento da entrada dessas mercadorias.

Isso porque durante todo o período fiscalizado, recebeu 1.061 NF-es de entrada de mercadorias **com o ICMS/ST retido pelos fornecedores** (operações com CFOPs 5401, 5403, 5405 e 5409 do Anexo I do AI), sem que nunca tenha feito qualquer questionamento acerca deste fato ou apontado algum equívoco nesses procedimentos capazes de levantar a hipótese de que pudessem ser indevidos.

Interessante notar que, embora a Impugnante alegue que o ICMS/ST incidente sobre as mercadorias autuadas deve ser recolhido no momento das saídas das mercadorias, não é dessa forma que ela procedia nas suas operações.

Da análise da planilha de NF-e de emissão própria do Anexo II do AI, excluindo-se as operações de devoluções de mercadorias (CFOPs 1411/5202/5411/6201), de compras de mercadorias (CFOPs 1101/1102), de remessas

para industrialização (CFOP 5901), de baixa de estoque (CFOP 5927) e de lançamentos efetuados em decorrência de emissão de documento fiscal relativo a operação ou prestação também registrada em equipamento Emissor de Cupom Fiscal (CFOP 5929), verifica-se que nos anos de 2016 e 2017, **100%** das saídas de produtos foram realizadas com o **CFOP 5405** (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído).

No ano de 2018, **99,96%** das saídas ocorreram com o **CFOP 5405**.

Em 2019, **99,89%** das saídas ocorreram com os **CFOPs 5405 ou 5409** (“transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, para outro estabelecimento da mesma empresa, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento”).

Em 2020, **97,96%** das saídas foram realizadas com os **CFOPs 5405 ou 5409**, enquanto em 2021, **95,93%** das saídas ocorreram com os **CFOPs 5405 ou 5409**.

Ao emitir as NF-es com os CFOPs 5405 e 5409, a Autuada dá saída nas mercadorias (vende ou transfere) sem o destaque e recolhimento do ICMS, reconhecendo que é um contribuinte **substituído**, que pratica operações nas quais o ICMS/ST teria sido retido/recolhido em momento anterior (mesmo estando ciente que, pelo menos em relação às operações autuadas, isso não ocorreu).

Além disso, a Autuada realizou um grande número de vendas de produtos de carne bovina e suína para pessoas físicas, emitindo nessas operações cupons fiscais sem qualquer destaque/recolhimento de imposto (com informação de alíquota “0” de ICMS), como se pode ver no Anexo III do AI.

Tal procedimento reforça o entendimento de que ela sempre compreendeu e reconheceu que comercializava mercadorias sujeitas à substituição tributária no momento da sua entrada no estabelecimento, para as quais não haveria novo destaque de ICMS no momento da saída.

Portanto, embora a Impugnante alegue que durante o período fiscalizado, dada a sua condição de industrial ou comércio atacadista, o ICMS/ST sobre as operações praticadas e descritas no presente Auto de Infração deveria ter sido apurado e recolhido no momento da saída das mercadorias (e não da sua entrada), fato é que **ela não fazia esse destaque e recolhimento do imposto nas saídas**.

Ao contrário, emitia regularmente documentos fiscais sem destaque do ICMS, fazendo neles constar informações no sentido de que o ICMS teria sido recolhido anteriormente por substituição tributária, mesmo sem efetivamente ter realizado tal recolhimento, demonstrando plena ciência da sua obrigação descumprida.

Assim, conclui-se que a argumentação da Autuada é no sentido de que deixou de apurar e recolher o ICMS/ST no momento da entrada, por entender que deveria fazê-lo na saída. Mas também deixou de apurar e recolher o ICMS/ST no momento da saída, por entender que era um contribuinte substituído, que recebia as mercadorias com o imposto já recolhido. Em outras palavras, uma reprovável

“interpretação circular”, na qual o momento de apurar e recolher o ICMS/ST seria, de fato, “nunca”.

Por todo o exposto, depreende-se que a Autuada não se enquadra em nenhuma das hipóteses de inaplicabilidade da substituição tributária previstas no art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, inexistindo dúvidas quanto à incidência de ICMS/ST no momento da entrada das mercadorias no seu estabelecimento, seja no retorno de industrialização por encomenda, seja na aquisição interestadual de produtos alimentícios das posições 0201, 0202, 0203, 0203, 0209, 0210 e 1501 da NCM/SH, exatamente como entendeu o Fisco.

Em seguida, a Defesa afirma que na condição de estabelecimento industrial, a Autuada faz jus ao regime de crédito presumido do art. 75, inciso IV, e § 2º, inciso III, do RICMS/02, com carga efetiva de 0,1% (um décimo por cento), tendo em vista que tal dispositivo reconhece a desossa como uma etapa do processamento industrial de carne.

Vale ressaltar que o mencionado art. 75, inciso IV e § 2º, inciso III, do RICMS/02 trata de crédito presumido do ICMS nas **saídas** de mercadorias, porém o presente lançamento trata apenas da exigência de ICMS/ST no momento das **entradas** das mercadorias, não tendo nenhuma relação com o dispositivo legal citado, a seguir transcrito:

RICMS/02

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

IV - ao **estabelecimento que promover a saída** de peixes, inclusive alevinos, **o processamento de pescado ou o abate ou o processamento de aves, de gado bovino**, equídeo, bufalino, caprino, ovino ou **suíno**, até o dia 31 de dezembro de 2032, observado o disposto no § 2º, de forma que a carga tributária resulte nos seguintes percentuais:

a) 0,1% (um décimo por cento), na saída interna de carne ou de outros produtos comestíveis resultantes do abate dos animais ou de seu processamento, em estado natural, ainda que resfriados ou congelados, bem como maturados, salgados, secos, defumados ou temperados, destinados à alimentação humana;

b) 0,1 % (um décimo por cento), na saída interna de produto industrializado comestível cuja matéria prima seja resultante do abate dos animais, desde que destinado à alimentação humana;

(...)

§ 2º Na hipótese do **inciso IV do caput** deste artigo:

(...)

III - **aplica-se quando:**

a) o abate for realizado no Estado, em abatedouro do contribuinte ou de terceiros; ou

b) não sendo o abate realizado no Estado, a desossa ou qualquer outra etapa do processamento for realizada no Estado pelo próprio contribuinte e a mercadoria for destinada a pessoa jurídica;

(...)

(Destacou-se)

Vê-se que a Impugnante, na condição de responsável pelo recolhimento do ICMS/ST na entrada da mercadoria em retorno da industrialização, pretende utilizar-se, no cálculo do imposto, do crédito presumido previsto no art. 75, inciso IV, § 2º, inciso III, do RICMS/02, resultando em uma carga tributária de 0,1% (um décimo por cento) sobre as operações substituídas.

O crédito presumido é uma técnica de tributação que substitui todos os créditos passíveis de apropriação em razão da entrada de mercadorias ou bens, por um determinado percentual sobre o imposto debitado por ocasião das **saídas** de mercadorias ou prestação de serviço.

Durante o período autuado, a apuração do ICMS/ST a ser recolhido pela Impugnante se dava no momento da **entrada** da mercadoria em seu estabelecimento, referindo-se tanto às operações próprias quanto às operações subsequentes de saída que ainda ocorreriam.

Desse modo, não restando imposto a ser debitado na saída, uma vez que a tributação definitiva já ocorreu no momento da entrada das mercadorias, não há que se falar em aplicação, no período em análise, do crédito presumido do art. 75, inciso IV, do RICMS/02, mostrando-se correta a exigência do ICMS/ST não recolhido, acompanhada das respectivas multas e acréscimos, na forma realizada pelo Fisco.

A Defesa alega que no caso das entradas interestaduais de produtos alimentícios (Anexos XI, XII e XIII do AI), não foi observada a redução de base de cálculo de 61,11% para as saídas internas dessas mercadorias, prevista no Item 20, subalínea “a.1” c/c item 36 da Parte 1, ambos do Anexo IV do RICMS/02.

Acrescenta que apesar de ser recolhido no momento da entrada das mercadorias, o ICMS/ST diz respeito às saídas internas posteriores que ainda ocorrerão, as quais estão sujeitas à redução de base de cálculo.

Ainda com relação às mesmas entradas interestaduais de produtos alimentícios, aduz que não há que se falar em ajuste da MVA de 15% para 23,41%, visto que em razão da redução de base de cálculo, a alíquota efetiva da operação é de 7% (sete por cento), portanto, inferior à alíquota interestadual. Exemplifica o cálculo que entende correto por meio do “Doc. 04”, anexo à Impugnação.

No entanto, mais uma vez não lhe assiste razão.

A citada redução da base de cálculo de 61,11% está prevista no item 20 (item 19 até 27/12/19) da Parte 1 c/c item 6 da Parte 6, ambos do Anexo IV do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02. Tais dispositivos preveem o benefício da redução de base de cálculo na hipótese de **saída interna** de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino ou suíno, em estado natural, resfriados ou congelados, **desde que produzidos no Estado**, correspondente à aplicação de multiplicador opcional de 0,07 (redução de 61,11% na base de cálculo do imposto).

Tal redução foi aplicada em relação às entradas em retorno de industrialização (Anexo VIII do AI), pois nesse caso são operações internas, nas quais as mercadorias foram produzidas no estado de Minas Gerais, como exige a legislação para a concessão do benefício. Além disso, como tais operações são internas, ao apurar a BC/ST não houve ajuste de MVA, tendo sido utilizado no cálculo o percentual de 15% previsto na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (itens 84 e 87.1 do Capítulo 17).

No entanto, no caso das operações de aquisição interestadual de produtos alimentícios, objeto do questionamento da Defesa, as mercadorias não foram produzidas em Minas Gerais, mas sim em outros estados, de onde foram adquiridas pela Autuada, situação suficiente para afastar a aplicação da redução de base de cálculo em comento.

Saliente-se que a redução de base de cálculo é considerada uma isenção parcial do imposto, nos termos do inciso XV do art. 222 do RICMS/02, razão pela qual deve ser interpretada de forma literal, nos termos do art. 111, inciso II, do CTN:

RICMS/02

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

XV - considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

(...)

Além disso, por serem tais operações interestaduais, ao apurar o ICMS/ST o Fisco corretamente observou as determinações do art. 19, § 5º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, ajustando a MVA de 15% para 23,41% em razão da diferença entre a alíquota interna (18%) e a interestadual (12%):

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

(...)

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo,

quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) o percentual de carga tributária efetiva, assim considerado o valor do coeficiente obtido pela multiplicação do valor da base de cálculo tributável pelo percentual correspondente à alíquota da mercadoria na operação e pela subsequente razão pelo valor da operação, caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo.

(...)

Destaque-se que o "multiplicador opcional de 0,07" utilizado para se chegar de forma facilitada ao valor do ICMS nas operações com redução de base cálculo não pode ser confundido com uma "alíquota de 7%", como ocorre na Peça de Defesa.

Por isso, em uma redução de base de cálculo de 61,11%, como se dá no presente caso, os 38,89% de base de cálculo remanescentes serão tributadas pela alíquota incidente sobre a mercadoria, que no caso é de 18%, nos termos do art. 42, inciso I, alínea "e" do RICMS/02 (o que equivale, **apenas numericamente**, a multiplicar a BC sem redução por 0,07):

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

(...)

Assim, sem razão a Defesa em seus questionamentos.

Por fim, a Defesa alega que as multas de revalidação cominadas são desproporcionais, dada a boa-fé e a ausência de condutas da Autuada consideradas gravosas ou destinadas a obstaculizar o procedimento de fiscalização.

As Multas de Revalidação exigidas estão previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

§ 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 penalidade de 50% (inciso II) foi exigida no retorno de industrialização e nas entradas interestaduais de mercadorias sujeitas a ST/Interna (em razão de falta de recolhimento do ICMS/ST).

Lado outro, a exação de 100% (§ 2º, inciso II) foi exigida nas entradas interestaduais de mercadorias sujeitas a ST/Interestadual, decorrente do Protocolo ICMS nº 188/09 (em razão da falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST).

Como se vê, ambas as exigências estão plenamente fundamentadas na legislação de regência do imposto, não havendo que se falar em desproporcionalidade em relação a penalidades exigidas nos estritos termos da lei.

Cumprе registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e do art. 110, inciso I, do RPTA, *in verbis*:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Assim, corretas as penalidades exigidas.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 13 de dezembro de 2022.

Jesunias Leão Ribeiro
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

W/P