

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.215/26/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004400277-11
Impugnação: 40.010160104-77
Impugnante: Daniela Lúcia Laurindo de Almeida
IE: 003357449.00-54
Coobrigada: Daniela Lúcia Laurindo de Almeida
CPF: 124.195.276-07
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Constatada a falta de recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária, quando da entrada no estabelecimento autuado, de produtos resultantes do abate de gado bovino e bubalino, listados no item 84, subitem 84.0, CEST. 17.084.00, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02 e Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23, recebidos em retorno de processo de industrialização. Infração caracterizada nos termos do art. 18, inciso II e § 3º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 18, inciso II e § 1º, inciso I da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

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

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, a título de Substituição Tributária (ICMS/ST), no período de 01/10/20 a 31/03/25, incidente na entrada de produtos, resultantes do abate de gado bovino em operação interestadual, recebidos em retorno de processo de industrialização, nos termos do art. 18, inciso II e § 3º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 18, inciso II e § 1º, inciso I da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

termos dos arts. 966 e 967 do Código Civil de 2002 (CC/02), art. 789 do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15), art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN c/c art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 por atos de infração à legislação tributária (falta de recolhimento do ICMS no momento da entrada em seu estabelecimento de mercadoria sujeita à Substituição Tributária – ST).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por sua representante legal, Impugnação às págs. 21 e págs. 33/34 (respectivamente), com os seguintes argumentos, em síntese:

- informa que possui como atividade econômica o CNAE nº 4722-9/01 – “Comercio Varejista de carnes – açougues”,
- aponta que na operação com gado para abate, não há incidência de ICMS/ST, conforme dispõe o art. 18, inciso II e § 1º, inciso I do Anexo VII do RICMS/23;
- afirma, também, não ter conseguido acesso o acesso à planilha por meio da planilha de controle dos documentos fiscais e que não tem somente o abate de bovinos, mas efetua compra e venda;
- assevera que há uma interpretação de não obrigatoriedade no destaque de ICMS/ST nas entradas de retorno de industrialização para a operação autuada nos termos do RICMS/02: art. 18 e inciso II, Anexo XV, da substituição Tributária na Parte I do capítulo IV, seção II das hipóteses de Inaplicabilidade da Substituição Tributária;
- aduz que como o açougue é o último da cadeia varejista, o ICMS é recolhido normalmente sem incidência do ICMS/ST, nas operações com carne bovina, e que, por se tratar do último elo da cadeia (comércio varejista), não é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST, realizando apenas as operações de venda ao consumidor final;
- cita para corroborar seu entendimento os arts. 71 e 72 (hipótese de não incidência), arts. 458 a 462 (operações de abate por encomenda), Anexo IX, todos do RICMS/23, aprovado pelo Decreto nº 48.589/23, Anexo XV do RICMS/02 (substituição tributária que não alcançaria a carne retornada) e o Convênio ICMS nº 100/97, que daria suporte à não incidência em abates por encomenda;
- alega que ao comprar o boi, o açougue manda abater e recebe a carne, não havendo ICMS/ST e que o ICMS devido será o normal (próprio) nas vendas de carne ao consumidor final.

Pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 24/32 e págs. 35/43, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, a título de Substituição Tributária (ICMS/ST), no período de 01/10/20 a 31/03/25, incidente na entrada de produtos, resultantes do abate de gado bovino em operação interestadual, recebidos em retorno de processo de industrialização, nos termos do art. 18, inciso II e § 3º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 18, inciso II e § 1º, inciso I da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23.

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

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

Esclareça-se, por oportuno, que o Fisco apurou mediante registros referentes a recolhimentos do ICMS por substituição tributária – ICMS/ST, disponíveis no Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual - SIARE e no Sistema Informatizado de Controle da Arrecadação e Fiscalização - SICAF, ambos da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG, e análise de notas fiscais eletrônicas, emitidas por estabelecimento industrial localizado no estado de Minas Gerais e destinadas à Autuada, que essa, na condição de encomendante do processo de industrialização, deixou de recolher o ICMS/ST, no momento da entrada, em seu estabelecimento de produtos resultantes de abate de gados bovinos.

Essas mercadorias foram recebidas pela Autuada em retorno de processo de industrialização, nos termos do art. 18, inciso II e § 3º, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e art. 18, inciso II, § 1º, inciso I, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23.

Conforme consta no Relatório Fiscal Complementar (págs. 11), a incidência de ICMS/ST está prevista no item 84.0, Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) 17.084.00 da Parte 2, Anexo XV do RICMS/02 e na Parte 2, Anexo VII do RICMS/23.

A Autuada alega que há uma interpretação de não obrigatoriedade no destaque de ICMS/ST nas entradas de retorno de industrialização, conforme dispõe o art. 18, inciso II do Anexo XV do RICMS/02, citando como fundamentação legal para as suas afirmações os arts. 71 e 72 (hipótese de não incidência), arts. 458 a 462 (operações de abate por encomenda), Anexo IX, todos do RICMS/23, Anexo XV do RICMS/02 (substituição tributária que não alcançaria a carne retornada) e o Convênio ICMS nº 100/97, que daria suporte à não incidência em abatimentos por encomenda.

Nesse sentido argumenta, basicamente, que não se enquadra na hipótese de substituição tributária, tendo em vista ser um açougue e, como tal, ser o último da cadeia varejista, não havendo incidência do ICMS/ST.

No entanto, razão não lhe assiste.

Destaca-se que o fato de a Autuada estar classificada com a atividade econômica principal CNAE 4722-9/01 – “Comércio varejista de carne bovina, suína e derivados”, indica que não realiza abatimentos ou industrializa carnes em seu

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento, não sendo estabelecimento industrial, situação em que não se aplicaria a substituição tributária, não alterando em nada essa constatação, a afirmação de que não conseguiu o acesso por meio da planilha de controle dos documentos fiscais, uma vez que a empresa não possui somente o abate de bovinos, pois compra para revenda.

Na verdade, a Autuada adquiriu gado bovino vivo e remeteu para industrialização de terceiros (abate), recebendo em retorno de industrialização o produto na forma de carcaça, como pode ser verificado pela análise das Notas Fiscais Eletrônicas – NF-es, CFOP nº 5925, conforme planilha *Excel* de págs. 13 (Anexo 1 do e-PTA).

Pertinente registrar que o art. 18, inciso II e § 3º, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, com efeitos até 30/06/23 e o art. 18, inciso II e § 1º, inciso I, Parte 1, do Anexo VII do RICMS/23, com efeitos a partir de 01/07/23, disciplinam expressamente que o ICMS incidente sobre as operações subsequentes seja recolhido no momento em que a mercadoria, retornando da industrialização, entre no estabelecimento da Requerente, que é o encomendante da industrialização. Veja-se a legislação mencionada.

Anexo XV – RICMS/02

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

(...).

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

(...).

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

(...)

(Grifou-se)

Anexo VII – RICMS/23

Art. 18 - A substituição tributária de que trata este capítulo 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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Para os efeitos do disposto no inciso II do caput:

I - tratando-se 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;

(...)

(Grifou-se)

Nesse sentido, razão não assiste à Impugnante quanto ao argumento de que no momento da compra do boi, manda abater e recebe a carne, não há incidência de ICMS/ST e que o ICMS devido será o normal (próprio) nas vendas de carne ao consumidor final.

Nesse sentido, a Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG, unidade competente para orientar os contribuintes acerca de dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária, manifestou o seu entendimento, conforme se depreende de resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 189/020, a seguir transcrita:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 189/20.

(...)

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - AÇOUGUE VAREJISTA - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - CRÉDITO PRESUMIDO -

Na hipótese prevista no § 3º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, a apuração do imposto a título de substituição tributária é efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante, não se aplicando, portanto, o crédito presumido previsto no inciso IV do art. 75 do RICMS/02 aos estabelecimentos varejistas, uma vez que o referido crédito presumido é aplicável nas saídas.

(...)

(Grifou-se)

Pertinente destacar que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, já se manifestou acerca da matéria, com aprovação por unanimidade do lançamento fiscal, conforme ementas dos Acórdãos nºs 23.517/23/2ª e 24.482/23/3ª, 24.651/24/1ª, a seguir transcritas:

ACÓRDÃO Nº 23.517/23/2ª

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL - CORRETA A ELEIÇÃO. O TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL RESPONDE ILIMITADAMENTE PELOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUÍDOS, NOS TERMOS DO ART. 21, INCISO XII DA LEI Nº 6.763/75 C/C ARTS. 966 E 967 DO

CÓDIGO CIVIL E ART. 789 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. LEGÍTIMA A SUA INCLUSÃO NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, QUANDO DA ENTRADA NO ESTABELECIMENTO AUTUADO, DE PRODUTOS RESULTANTES DO ABATE DE GADO BOVINO E BUBALINO, LISTADOS NO ITEM 84, SUBITEM 84.0, CEST. 17.084.00, PARTE 2, ANEXO XV DO RICMS/02, RECEBIDOS EM RETORNO DE PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 18, INCISO II C/C § 3º DA PARTE 1 ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACORDÃO Nº 24.482/23/3ª

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST NO MOMENTO DA ENTRADA DE PRODUTOS RESULTANTES DO ABATE DE GADO BOVINO, QUANDO DO SEU RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NO ESTABELECIMENTO DO AUTUADO, AUTOR DA ENCOMENDA, EM DESACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 18, INCISO II E § 3º DA PARTE 1 DO ANEXO XV, DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO Nº 24.651/24/1ª

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - INTERNA. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST, NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS CONSTANTES DAS POSIÇÕES 0201, 0202 E 0207 DA NBM/SH, RELACIONADOS NA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02, RESULTANTES DO ABATE DE GADO BOVINO E SUÍNO, RECEBIDOS EM RETORNO DE PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 18, INCISO II C/C § 3º, PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO EM DECORRÊNCIA DE LIMINAR DEFERIDA NOS AUTOS DO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5041075-48.2023.8.13.0079. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME

(...)

(GRIFOU-SE).

Diante disso, não há como prosperar o argumento da Impugnante de que como o açougue é o último da cadeia varejista, o ICMS deve ser recolhido normalmente sem incidência do ICMS/ST nas operações com carne bovina, e que, por se tratar do último elo da cadeia (comércio varejista), não é responsável pelo recolhimento do ICM/ST.

Ademais, depreende-se que as operações em discussão no Auto de Infração, em exame, se enquadram perfeitamente no referido dispositivo legal, nesse sentido, tendo sido demonstrado que a empresa Autuada não se enquadra em nenhuma das hipóteses de inaplicabilidade da substituição tributária previstas no art. 18, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, com efeitos até 30/06/23, e do art. 18, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23, com efeitos a partir de 01/07/23, sendo corretas as exigências fiscais, uma vez que devido o ICMS por substituição tributária (ICMS/ST), quando da entrada, em estabelecimento não industrial (retorno de processo de industrialização), de produtos resultantes do abate de gados bovinos, constantes do item 84, subitem 84.0, CEST 17.084.00 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23, com efeitos a partir de 01/07/23.

Assim, como as operações de industrialização efetuadas pela Impugnante foram realizadas por meio das “remessas para industrialização por encomenda”, com o CFOP 5901 (remessa para industrialização por encomenda), fora do estabelecimento, não há como definir que o estabelecimento da Autuada é de natureza industrial.

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

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

Quanto à eleição da titular da empresa para o polo passivo da obrigação tributária, é importante ressaltar que, no que pertine ao empresário individual, sua responsabilidade é ilimitada, isto é, todo o patrimônio da pessoa física assegura os débitos contraídos em sua atuação empresarial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É que o registro do empresário individual não dá origem a uma pessoa jurídica distinta de sua pessoa física, muito embora, para fins tributários, tenha também que providenciar sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.

Como não há personificação jurídica sobressalente, também não há diferenciação patrimonial entre o conjunto de bens destinado para o exercício da empresa e os demais bens particulares.

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência:

(...)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO CÓDIGO CIVIL) NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL. (TRF/4ª REGIÃO – AGRAVO DE INSTRUMENTO 0013203-60.2012.404.0000 – 2ª TURMA DO TRF – DES. LUIZ CARLOS CERVI – JULGADO EM 19.02.2013).

(...)

(GRIFOU-SE).

Portanto, não há distinção entre a pessoa natural e a firma por ele constituída. Assim, nos casos de exigências fiscais em que figura como sujeito passivo um contribuinte “empresário” (individual), o titular do estabelecimento - pessoa física - responde com todos os seus bens patrimoniais tanto pelos débitos do CNPJ, quanto pelos do CPF, haja vista que os patrimônios se confundem, fazendo de uma só pessoa o sujeito de direitos e obrigações.

Nessa linha, a capitulação legal encontra-se devidamente registrada no Auto de Infração. Veja-se:

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

Lei nº 10.406/02

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

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

(...)

Lei nº 13.105/15

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

(...)

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

Assim caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Mellissa Freitas Ribeiro (Revisora) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 10 de março de 2026.

Frederico Augusto Lins Peixoto
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

CCMG

CS/P