

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.945/15/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000215548-87  
Impugnação: 40.010136671-65  
Impugnante: GFR Distribuidora de Carnes Ltda - ME  
IE: 367122844.00-19  
Proc. S. Passivo: Ayrton José Cabral/Outro(s)  
Origem: DFT/Juiz de Fora

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.** Constatou-se, mediante análise de documentos fiscais de entrada, recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária na entrada de produtos resultantes do abate de gado bovino e suíno, quando do seu retorno de industrialização, em razão de indevida utilização do crédito presumido previsto no art. 75, inciso IV do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do disposto no art. 18, inciso II e § 3º 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 I da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.** Constatou-se, pela análise do livro Registro de Saídas, falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas de produtos resultantes do abate de gado bovino e suíno, contrariando o disposto no art. 18, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST.** Constatou-se que a Autuada deixou de consignar em notas fiscais de saída, a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE DO ICMS DA OPERAÇÃO PRÓPRIA.** Constatou-se que a Autuada deixou de consignar em notas fiscais de saída, a base de cálculo do ICMS devido pela operação própria. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75. Entretanto, exclui-se tal penalidade, por força do disposto no art. 211 do RICMS/02.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor e falta de recolhimento de ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), no período de 01/05/10 a 31/12/13, nas entradas e saídas dos produtos resultantes do abate de bovinos e suínos, o qual se deu em estabelecimentos contratados pela Autuada.

No período de 01/05/10 a 05/07/13, o recolhimento a menor decorre de indevida aplicação do crédito presumido do art. 75, inciso IV e § 2º do RICMS/02, que resultou em uma carga tributária efetiva de ICMS/ST de 0,1% (um décimo por cento), recolhida quando da entrada das mercadorias em retorno de industrialização, nos termos do art. 18, inciso II, § 3º do Anexo XV do RICMS/02.

Já entre 06/07/13 a 31/12/13, além da ausência de recolhimento de ICMS/ST sobre as mesmas mercadorias, houve também falta de consignação da base de cálculo do tributo nos documentos fiscais de saída. Nesse período, em razão da publicação do Decreto nº 46.271/13, a apuração do ICMS/ST deixou de se dar na entrada do retorno da industrialização e passou a ocorrer quando da saída de tais mercadorias do estabelecimento.

Trata, ainda, o presente lançamento, da constatação de emissão irregular de documento fiscal, visto que a Autuada deixou de consignar em notas fiscais de saída as bases de cálculo do ICMS/ST e do ICMS relativo à operação própria.

Exigências, em todo o período autuado, de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Além disso, no período de 06/07/13 a 31/12/13, aplicou-se duas vezes a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da citada lei, uma em razão da falta de consignação no documento fiscal de saída da base de cálculo do ICMS operação própria (ICMS/OP) e a outra, pela falta de consignação, no mesmo documento, da base de cálculo do ICMS/ST.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 667/678, acompanhada dos documentos de fls. 679/702.

Afirma, em apertada síntese, que:

- sua atividade principal é o comércio atacadista de carnes bovinas, suínas, derivados, sendo que suas operações mercantis estão registradas, atendendo à disciplina vigente à época do período fiscalizado e obedecendo à codificação constante do Anexo V do RICMS/02 (fls. 689/692), nos termos das planilhas de fls. 681/688;

- a Consulta de Contribuintes nº 219/2010, ao interpretar o alcance dos arts. 63 da Parte 1 do Anexo XV e 75, inciso IV da Parte Geral, no que tange aos subitens 43.1.46 e 43.1.47 da Parte 2 do Anexo XV, todos do RICMS/02, concluiu que o estabelecimento encomendante (do abate de bovinos e suínos), quando optante pela sistemática do crédito presumido, deve aplicar a alíquota de 0,1% (um décimo por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cento) sobre a base de cálculo reduzida para encontrar o ICMS/ST a recolher, nos termos do disposto no citado art. 75, inciso IV;

- tal consulta foi reformulada em 08/04/13, mais de 30 (trinta) meses depois de sua publicação, causando uma verdadeira “anarquia” nos procedimentos executados e elevação da ordem de 12.000% (doze mil por cento) na carga tributária incidente na operação, ao retirar o direito ao crédito presumido no cálculo do ICMS/ST.

- o recurso contra a reformulação não obteve êxito e a Associação dos Frigoríficos de Minas Gerais, Espírito Santo e Distrito Federal (AFRIG) notificou seus associados da mudança em 19/02/14, conforme Circular AFRIG nº 011/2014, de fls. 693/695;

- o Diretor da DOLT/SUTRI informou que o estabelecimento industrial que promoveu abate de gado em frigorífico de terceiro no período de 25/09/10 a 01/07/13 não está sujeito ao recolhimento de qualquer parcela a título de ICMS/ST;

- as Consultas de Contribuintes nºs 062/2010 e 019/2011 também foram reformuladas, dando origem ao AI/PTA nº 16.000373977-09, ao qual não teve acesso, razão pela qual requer sua inclusão nos autos para que se manifeste sobre as razões que lhe fundamentaram;

- o Auto de Infração encontra-se eivado de vícios em razão de não obediência ao regramento do Decreto nº 45.332/10, vigente à época dos fatos geradores que deram origem às obrigações reclamadas no AI/PTA nº 16.000373977-09;

- o art. 45 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08, garante a inexigibilidade do tributo e das penalidades enquanto prevalecer o entendimento consubstanciado na resposta dada a uma consulta de contribuinte;

- em consonância com o art. 47 do RPTA, o Decreto nº 45.332/10 foi revogado pelo Decreto nº 46.271, de 05 de julho de 2013, cujos efeitos se deram apenas a partir de 01/09/13, nos termos de seu art. 6º;

- por todo o exposto, não está sujeita ao recolhimento de qualquer parcela a título de ICMS/ST;

- quanto à Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, criada pela Lei nº 19.978/11, trata-se de penalidade que contraria o art. 146 da CF/88, ferindo ainda outros princípios legais e constitucionais garantidores do devido processo legal;

- diante dos conflitos de entendimentos demonstrados, o Auto de Infração não goza de certeza e liquidez, a qual deve embasar os créditos tributários, cujo título executivo judicial (Certidão de Dívida Ativa) é a base de um processo judicial de cobrança do crédito tributário, após a tramitação do processo administrativo;

- as já levantadas dúvidas acerca da interpretação da legislação tributária devem ser resolvidas em favor da Contribuinte, atraindo a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), com exclusão do crédito tributário;

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 696 dos autos.

### **Da Manifestação Fiscal e do Aditamento à Impugnação**

Inicialmente, a Fiscalização inclui nos autos a cópia das Consultas de Contribuintes nºs 219/2010 e 08/2012 e também das Consultas Internas nºs 062/2010 e 019/2011 (fls. 708/721), reabrindo o prazo para manifestação pelo período de 5 (cinco) dias, nos termos do art. 140 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

A Impugnante, novamente por meio de seu procurador, retorna aos autos às fls. 724 requerendo que seja concedida a oportunidade de tréplica, logo após o pronunciamento da Fiscalização, em razão do recebimento, no prazo da manifestação fiscal, de três ofícios para entrega dos livros Razão de 2010/2013.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 726/738, refuta integralmente as alegações da Defesa e pede a procedência do lançamento.

No entanto, deixa de analisar o supracitado pedido de tréplica (fls. 724), razão pela qual a Assessoria do CC/MG exarou o despacho de fls. 748/749 para, com base na possibilidade de sustentação oral no ato do julgamento, prevista nos arts. 153 e 160 do RPTA, além da inexistência de previsão para tréplica da Contribuinte após a manifestação fiscal, indeferir o pedido.

Não obstante o despacho da Assessoria e a ausência de previsão legal, a Impugnante apresentou os documentos de fls. 752/783, os quais foram incluídos nos autos pela Autoridade Fiscal. Às fls. 751, a Fiscalização observou que a manifestação fiscal apresentada já contempla a apreciação de tais documentos, nada havendo a acrescentar, nos termos do art. 140 do RPTA.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 423/460, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir integralmente a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, decorrente da falta de consignação da base de cálculo do ICMS relativo à operação própria, por força do disposto no art. 211 do RICMS/02.

---

### **DECISÃO**

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor e falta de recolhimento de ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), no período de 01/05/10 a 31/12/13, nas entradas e saídas dos produtos resultantes do abate de bovinos e suínos, o qual se deu em estabelecimentos contratados pela Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No período de 01/05/10 a 05/07/13, o recolhimento a menor decorre de indevida aplicação do crédito presumido do art. 75, inciso IV e § 2º do RICMS/02, que resultou em uma carga tributária efetiva de ICMS/ST de 0,1% (um décimo por cento), recolhida quando da entrada das mercadorias em retorno de industrialização, nos termos do art. 18, inciso II, § 3º do Anexo XV do RICMS/02.

Já entre 06/07/13 a 31/12/13, além da ausência de recolhimento de ICMS/ST, houve também falta de consignação da base de cálculo do tributo nos documentos fiscais de saída. Nesse período, em razão da publicação do Decreto nº 46.271/13, a apuração do ICMS/ST deixou de se dar na entrada do retorno da industrialização e passou a ocorrer quando da saída de tais mercadorias do estabelecimento.

Trata, ainda, o presente lançamento, da constatação de emissão irregular de documento fiscal, visto que a Autuada deixou de consignar em notas fiscais de saída as bases de cálculo do ICMS/ST e do ICMS relativo à operação própria.

Exigências, em todo o período autuado, de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Além disso, no período de 06/07/13 a 31/12/13, aplicou-se duas vezes a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da citada lei, uma em razão da falta de consignação no documento fiscal de saída da base de cálculo do ICMS operação própria (ICMS/OP) e a outra, pela falta de consignação, no mesmo documento, da base de cálculo do ICMS/ST.

A Autuada, cadastrada com o Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) principal nº 46.34-6-01 – “Comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados”, é empresa que remete bovinos e suínos vivos para serem abatidos na empresa Fripai Distribuidora de Carnes Ltda, a qual lhe devolve os produtos resultantes da industrialização (abate) para posterior comercialização.

Entre 01/05/10 e 05/07/13, por força de alteração trazida pelo Decreto nº 45.332/10, o art. 18, inciso II, § 3º do Anexo XV do RICMS/02 determinava que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST, no caso de estabelecimento não industrial que encomendou a industrialização, situação da Autuada, recaía sobre o estabelecimento encomendante, devendo o imposto ser apurado no momento da entrada, em retorno, da mercadoria industrializada:

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;

(...)

*Efeitos de 1º/05/2010 a 05/07/2013 - Acrescido pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.332, de 22/03/2010:*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“§ 3º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, em se tratando de 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).

Com a publicação do Decreto nº 46.271, em 05 de julho de 2013, a redação do citado § 3º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 foi modificada, passando a vigor nos seguintes termos:

*Efeitos de 06/07/2013 a 03/06/2014 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos do Dec. nº 46.271, de 05/07/2013:*

“§ 3º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, em se tratando de estabelecimento varejista, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante.”

(Grifou-se).

Como se vê, a modificação se resume à alteração do termo “estabelecimento não-industrial” para “estabelecimento varejista”, mudança suficiente para afastar a incidência de tal dispositivo legal nas operações promovidas pela Autuada, a qual, na condição de atacadista, enquadra-se no gênero “estabelecimento não-industrial”, mas não na espécie “estabelecimento varejista”.

Desse modo, apesar de a Autuada ter se mantido como responsável pelo recolhimento do ICMS/ST incidente nas operações subsequentes, deixou de fazê-lo na entrada da mercadoria.

Em decorrência, no período de 06/07/13 a 31/12/13, tinha a Impugnante a obrigação de destacar e recolher o ICMS/ST quando da saída da mercadoria de seu estabelecimento, conforme a regra geral da substituição tributária prevista no art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

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

(Grifou-se).

Em resumo, a responsabilidade da Impugnante em relação ao ICMS/ST no âmbito do presente Auto de Infração pode ser dividida em dois períodos distintos: o primeiro, compreendido entre 01/05/10 a 05/07/13, no qual o ICMS/ST devia ser apurado e recolhido quando da entrada da mercadoria que retornou da industrialização,

e o segundo, compreendido entre 06/07/13 e 31/12/13, no qual deveria ocorrer consignação da base de cálculo no documento fiscal e recolhimento do tributo em decorrência da saída da mercadoria do estabelecimento.

No período em que era responsável pelo recolhimento do ICMS/ST na entrada da mercadoria em retorno da industrialização, a Impugnante utilizou-se, no cálculo do tributo, do crédito presumido previsto no art. 75, inciso IV, § 2º do RICMS/02, o que resultou em uma carga tributária de 0,1% (um décimo por cento) sobre as operações substituídas:

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, eqüideo, bufalino, caprino, ovino ou suíno, observado o disposto no § 2º deste artigo, de forma que a carga tributária resulte nos seguintes percentuais:

*Efeitos de 14/01/2006 a 09/01/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.206, de 13/01/2006:*

"IV - ao estabelecimento que promover a saída de peixes, inclusive alevinos, o abate ou o processamento de pescado ou o abate de aves ou de gado bovino, eqüideo, bufalino, caprino, ovino ou suíno, inclusive o varejista, observado o disposto no § 2º deste artigo, 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; (2399)

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;

*Efeitos de 10/01/2013 a 11/04/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos do Dec. nº 46.131, de 09/01/2013:*

"a) 0,1 % (um décimo por cento), na saída 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Efeitos de 15/12/2002 a 09/01/2013 - Redação original:

"a) 0,1 % (um décimo por cento), na saída de carne ou de outros produtos comestíveis resultantes do abate dos animais, em estado natural, ainda que resfriados, congelados, maturados, salgados ou secos;

b) 0,1 % (um décimo por cento), na saída de produto industrializado 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:

(...)

Efeitos de 1º/01/2013 a 11/04/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 46.238, de 09/05/2013:

"III - aplica-se somente na hipótese do abate ser realizado no Estado, em abatedouro do contribuinte ou de terceiros;"

Efeitos de 10/01/2012 a 31/12/2012 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos do Dec. nº 46.131, de 09/01/2013:

"III - aplica-se, também, quando o abate ou a pesca forem realizados em estabelecimento de terceiro situado no Estado;"

Efeitos de 15/12/2002 a 09/01/2012 - Redação original:

"III - aplica-se, também, ao estabelecimento que promover o abate de seus animais em estabelecimento abatedor de terceiros;"

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;

Efeitos de 30/04/2014 a 04/07/2014 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.495, de 29/04/2014:

"b) não sendo o abate realizado no Estado, o processamento, desde a desossa, for realizado no Estado pelo próprio contribuinte e a mercadoria for destinada a pessoa jurídica;"

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Efeitos a partir de 12/04/2014 a 29/04/2014 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 46.488, de 11/04/2014:*

*"b) não sendo o abate realizado no Estado, o processamento, desde a desossa, for realizado no Estado pelo próprio contribuinte e a mercadoria for destinada a contribuinte do imposto;"*

(Grifou-se).

O crédito presumido é uma técnica de tributação que substituiu 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.

No período de 01/05/10 a 05/07/13, 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, 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.

Como se vê, ao contrário do que afirma a Impugnante, as operações mercantis registradas em seus livros e documentos fiscais não atendem à disciplina vigente à época do período fiscalizado.

As tabelas de fls. 681/688 apenas confirmam que o recolhimento do ICMS/ST ocorreu com a utilização indevida do citado crédito presumido, o que demonstra o acerto das exigências contidas no Auto de Infração.

Argumenta a Impugnante que a Consulta de Contribuintes nº 219/10, apresentada pela Associação dos Frigoríficos de Minas Gerais, Espírito Santo e Distrito Federal (AFRIG) em relação à situação de seus filiados, na sua redação original (fls. 762/765), autorizava a utilização do crédito presumido do art. 75, inciso IV do RICMS/02, quando do cálculo do ICMS/ST a recolher sobre as operações subsequentes com as mercadorias envolvidas na autuação. Veja-se o seguinte trecho da referida consulta de contribuintes:

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - CRÉDITO PRESUMIDO - ABATE DE GADO PROMOVIDO POR NÃO INDUSTRIAL EM ESTABELECIMENTO DE TERCEIROS - O crédito presumido assegurado ao contribuinte que por ele optar na forma do § 2º do art. 75 do RICMS/02 deverá ser considerado para fins de cálculo do ICMS/ST, tendo em vista que a substituição tributária de que trata o § 3º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do mesmo Regulamento traduz-se em uma antecipação do valor do imposto devido pelo estabelecimento encomendante na saída posterior do produto resultante da industrialização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal consulta foi reformulada em 06/05/13 pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação, passando a adotar a seguinte interpretação em relação ao citado benefício:

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - CRÉDITO PRESUMIDO - ABATE DE GADO PROMOVIDO POR NÃO INDUSTRIAL EM ESTABELECIMENTO DE TERCEIROS- Na hipótese prevista no inciso II e § 3º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 a apuração do imposto a título de substituição tributária é efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante. Como não resta imposto a ser debitado na saída, uma vez que já houve a tributação definitiva, inclusive em relação às eventuais operações subseqüentes, não há que se falar na aplicação do crédito presumido previsto no inciso IV do art. 75 do mesmo Regulamento.

Sem entrar na discussão a respeito da adequação técnica do entendimento contido na primeira redação da Consulta de Contribuintes nº 219/10, quando confrontado com a sistemática da substituição tributária, na qual o ICMS/ST recolhido pelo substituto tributário não se refere a suas próprias operações, mas sim às de terceiros, fato é que, nos termos do *caput* do art. 45 do RPTA, a interpretação contida na consulta de contribuintes regularmente realizada afasta o recolhimento do tributo e das penalidades em relação à consulente. Examine-se:

Art. 45. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

A Impugnante afirma que é associada à AFRIG e que por isso seria alcançada pelos efeitos da Consulta de Contribuintes nº 219/10. No entanto, como bem aduz a Fiscalização, não consegue a Autuada comprovar sua filiação a tal entidade de classe no período autuado.

Após intimação da Fiscalização, foi apresentada a Declaração de fls. 753, datada de 14/10/14 (data posterior à intimação da lavratura do Auto de Infração), na qual a AFRIG declara que a Impugnante é associada aos seus quadros, sem, contudo, especificar a informação mais importante, qual seja, o período de filiação.

Além disso, nos exercícios envolvidos na autuação, não há nos livros fiscais da Autuada, mormente no livro Caixa, qualquer registro de pagamento realizado à AFRIG a título de filiação, o que reforça a inexistência do aludido vínculo com tal entidade de classe.

Ademais, importante observar que a AFRIG emitiu correspondência para informar a seus associados a respeito dos efeitos tributários do indeferimento, pelo Secretário de Fazenda de Minas Gerais, do recurso interposto contra a reformulação da Consulta de Contribuintes nº 219/10. Por óbvio, tal documento foi enviado a todos os seus associados, na medida em que a repercussão da mudança de entendimento alcançava a todos eles.

No entanto, o documento apresentado pela Impugnante não lhe foi enviado pela AFRIG, como seria de se esperar em relação a quem se diz filiado a tal associação. Trata-se da Circular AFRIG nº 011/2014 (fls. 693/695), direcionada à empresa Fripai Distribuidora de Carnes Ltda, esta sim, filiada à citada associação, responsável pelo abate dos animais remetidos pela Autuada.

Caso fosse a Impugnante efetivamente vinculada à AFRIG, teria recebido comunicação pessoal, nos moldes do documento enviado à empresa Fripai, não necessitando apresentar, em face de intimação, documento direcionado a terceiros, com conteúdo que não lhe diz respeito.

Como se vê, a Impugnante, buscando se beneficiar de forma indevida dos efeitos da Consulta de Contribuintes nº 219/10 e burlar as disposições do art. 45 do RPTA, alega um vínculo associativo inexistente no período autuado, o qual só se formou após a lavratura do Auto de Infração, no exercício de 2014, como forma de construir uma tese de defesa que mitigasse, de forma irregular, as exigências adequadamente impostas pela Fiscalização.

Desse modo, afasta-se a incidência dos efeitos da Consulta de Contribuintes nº 219/10 ao presente Auto de Infração, restando corretas as exigências do ICMS/ST recolhido a menor no período de 01/05/10 a 05/07/13.

A Impugnante cita em sua defesa a reformulação das Consultas de Contribuintes nºs 062/10 e 019/11, que tratam respectivamente, de operações com gás liquefeito de petróleo (GLP) e inclusão do frete na base de cálculo do imposto. Como se vê, tais consultas não guardam a mínima correlação com a matéria do presente Auto de Infração, razão pela qual não se compreende sua menção em sede de defesa.

Ademais, caso a Impugnante, com tal apontamento, busque atingir a legalidade do ato de mudança de interpretação e não o conteúdo da alteração propriamente dito, deve ser ressaltado que a reformulação de entendimento de consulta de contribuintes é ato plenamente lícito, não havendo restrições temporais para sua ocorrência, conforme parágrafo único do art. 45 do RPTA:

Art. 45. (...)

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação.

Desse modo, irrelevante a menção da alteração do entendimento das consultas citadas para o deslinde da questão contida no presente Auto de Infração.

A Impugnante afirma, ainda, que o AI/PTA nº 16.000373977-09, ao qual é vedado o acesso dos contribuintes, deve ser incluído nos autos, para que ela possa se manifestar sobre as razões que lhe fundamentam.

Ao contrário do que pensa a Autuada, tal PTA não é um Auto de Infração, mas apenas o próprio processo de consulta efetuado pela AFRIG, protocolado junto à SEF/MG em 23/07/10 e que resultou na Consulta de Contribuintes nº 219/10.

O total desconhecimento acerca da natureza do PTA nº 16.000373977-09 é mais uma clara demonstração de que a Impugnante não era filiada aos quadros dessa

associação, pois, caso o fosse, disporia de tal informação, não cometendo tamanha impropriedade em sua peça de defesa.

Quanto à informação prestada pelo Diretor da DOLT/SUTRI, em resposta a questionamento apresentado pela AFRIG (fls. 781/783), no sentido de que o estabelecimento atacadista que promoveu o abate de gado em frigorífico de terceiro no período de 25/09/10 a 01/07/13 não está sujeito ao recolhimento de qualquer parcela a título de ICMS/ST, diz respeito apenas às empresas amparadas pela Consulta de Contribuintes nº 219/10, o que, como já exposto, não é o caso da Impugnante.

Desse modo, tal esclarecimento não alcança a Autuada e em nada altera o presente Auto de Infração.

Como já exposto anteriormente, a publicação do Decreto nº 46.271/13, com vigência a partir de 06/07/13, deu nova redação ao § 3º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, restringindo o alcance de suas disposições somente aos estabelecimentos **varejistas**, excluindo do seu alcance, a *contrario sensu*, as operações praticadas pela Autuada (atacadista).

Desde então, o recolhimento do ICMS/ST incidente nas operações subsequentes da Autuada deixou de ser devido na entrada das mercadorias e passou a se exigível quando da saída, tendo sido acrescida a obrigação de consignar a base de cálculo da substituição tributária no documento fiscal de saída.

No período de 06/07/13 a 31/12/13, a Impugnante apurou e recolheu o ICMS/OP utilizando-se do citado crédito presumido do art. 75, inciso IV do RICMS/02, resultando em carga tributária de 0,1% (um décimo por cento), conforme cópias do livro Registro de Apuração do ICMS de fls. 652/663.

No entanto, deixou de consignar nos documentos fiscais a base de cálculo do ICMS/OP, razão pela qual a Fiscalização exigiu a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Além disso, nestas mesmas operações de saídas, a Impugnante também deixou de consignar a base de cálculo do ICMS/ST, razão pela qual a Fiscalização exigiu, uma segunda vez, a Penalidade Isolada do art. 55, inciso XXXVII, agora calculada sobre o valor da base de cálculo da ST, que corresponde à base de cálculo da operação própria, acrescida da margem de valor agregado de 15% (quinze por cento), prevista no item 43.2.42 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para melhor visualização do cálculo realizado pela Fiscalização (fls. 14), observe-se, a título de exemplo, o mês de setembro de 2013:

| Vlr. Prod. | ICMS/OP         | ICMS/ST                       | MR                | BC OP                       | BC ST             | MI s/ OP         | MI s/ ST         | TOTAL                    |
|------------|-----------------|-------------------------------|-------------------|-----------------------------|-------------------|------------------|------------------|--------------------------|
| (1)        | (2) =<br>(1)*7% | (3) =<br>(1)*1,15*7% -<br>(2) | (4) =<br>(3)*100% | (5) = (1)*(100%<br>- 61,1%) | (6) =<br>(5)*1,15 | (7) =<br>(5)*20% | (8) =<br>(6)*20% | (9) =<br>(3)+(4)+(7)+(8) |
| 428.427,92 | 29.976,59       | 4.496,77                      | 4.496,77          | 170.862,99                  | 196.492,54        | <b>34.172,24</b> | <b>39.298,77</b> | 82.464,55                |

Apesar de corretas as exigências de ICMS/ST e respectiva multa de revalidação em dobro para o período de 06/07/13 a 31/12/13, no presente caso as duas Penalidades Isoladas exigidas com base no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 decorrem de infrações conexas com uma única operação comercial, qual seja, a saída das mercadorias resultantes do abate de gado bovino e suíno, situação que se mostra em sintonia com o disposto no art. 211 do RICMS/02:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

No caso em tela, a base de cálculo da operação própria é a origem da base de cálculo da operação de substituição tributária, posto que esta corresponde àquela, acrescida da citada margem de valor agregado de 15% (quinze por cento), prevista na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

O ordenamento jurídico-tributário vigente não contempla a possibilidade de exigência de penalidade isolada em duplicidade, razão pela qual deve ser excluída integralmente a multa isolada incidente sobre a operação própria, nos termos do art. 211 do RICMS/02, supra.

Ao contrário do que afirma a Impugnante, os efeitos das alterações trazidas pelo Decreto nº 46.271/13, de 05 de julho de 2013, ocorreram a partir de sua publicação, tendo o seu art. 6º, inciso I postergado para o dia 01/09/13 (primeiro dia do segundo mês subsequente ao de sua publicação) apenas a vigência da alteração referente ao § 10 do art. 46 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, contida em seu art. 3º:

Art. 3º. A Parte 1 do Anexo XV do RICMS passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

Art.46

(...)

§ 10. O recolhimento do imposto devido nas operações promovidas pelos responsáveis classificados na CNAE 1111-9/01, a título de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária, relativamente às saídas ocorridas até 31 de dezembro de 2013, será efetuado até o dia 09 do segundo mês subsequente ao da saída da mercadoria.” (nr)

(...)

Art. 6º. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, relativamente:

I - ao § 10 do art. 46 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS, a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao de sua publicação;

Desse modo, conclui-se que as mudanças que afetaram o momento de apuração do ICMS/ST por parte da Autuada, ora em discussão, entraram em vigor na data da publicação do Decreto nº 46.271/13, razão pela qual devem ser afastados os argumentos da Impugnante.

Diante de todo o exposto, conclui-se que as exigências de ICMS/ST estão em consonância com a legislação de regência da matéria, não merecendo fé o argumento da Impugnante de que não está sujeita ao recolhimento de qualquer parcela a título de ICMS/ST.

A Impugnante alega que a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 contraria o art. 146 da CF/88, ferindo ainda outros princípios legais e constitucionais garantidores do devido processo legal.

Frise-se, por oportuno, que tal penalidade foi exigida apenas no período de 06/07/13 a 31/12/13 e que a multa incidente sobre a ausência de consignação da base de cálculo do ICMS relativo à operação própria já teve sua exclusão proposta anteriormente, por força do disposto no art. 211 do RICMS/02.

O CC/MG é um tribunal de natureza administrativa, com todas as limitações inerentes a um julgamento que, caso desfavorável ao Estado, mostra-se definitivo, o que não ocorre na decisão desfavorável ao contribuinte.

Nesse cenário, optou o legislador pelo óbice previsto no art. 110 do RPTA, que excluiu da competência do CC/MG a análise da constitucionalidade de ato normativo e a negativa de sua aplicação.

Ressalte-se, ainda, que o processo administrativo tributário de Minas Gerais tem seu devido processo legal regulado pelo RPTA, o qual, conforme já demonstrado alhures no presente parecer, foi devidamente cumprido pela Fiscalização, tendo a Contribuinte, inclusive, apresentado manifestação e documentos em uma “tréplica” não prevista na legislação, os quais, como base no princípio da verdade material, acabaram sendo recebidos e incluídos nos autos pela Fiscalização (fls. 751/783).

Como se vê, não só a Impugnante teve garantida a ampla defesa e o contraditório pleno, como foi além, extrapolando-os com a apresentação de recursos e documentos em oportunidade não prevista na legislação, razão pela qual devem ser afastados os argumentos da Impugnante.

A Impugnante aduz que, em função dos conflitos de entendimento demonstrados, o Auto de Infração não goza de certeza e liquidez, a qual deve embasar os créditos tributários, cujo título executivo judicial (Certidão de Dívida Ativa) é a base de um processo judicial de cobrança do crédito tributário, após a tramitação do processo administrativo.

Da análise das provas carreadas aos autos não se vislumbra a existência, no presente feito, do alegado conflito de entendimento, o qual, se existente, restringe-se apenas ao universo particular da Impugnante, que busca burlar a legislação tributária, inserindo-se indevidamente ao abrigo de uma consulta de contribuintes que não lhe alcança em seus efeitos.

O Auto de Infração é certo, na medida em que apresenta robusta fundamentação dos fatos ocorridos, com indicação analítica e precisa das infringências ocorridas e penalidades aplicadas, as quais estão descritas tanto no próprio Auto de Infração (fls. 07/09), quanto no Relatório Fiscal que lhe acompanha (fls. 16/17).

A liquidez do crédito tributário é incontroversa, posto que as exigências estão individualizadas por competência e por natureza (ICMS/ST, multa de revalidação ou multa isolada), o que pode ser visualizado no Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 05/07, nas tabelas de fls. 13/15 e também no Demonstrativo do Crédito Tributário elaborado pela Fiscalização e incluídos às fls. 122.

Por fim, não cabe se falar em título executivo extrajudicial na fase em que se encontra o presente Auto de Infração. A formação do título executivo, pela inscrição na dívida ativa, somente se dá após a ocorrência de decisão final do CC/MG e o transcurso do prazo para que o contribuinte recolha o crédito tributário com os descontos previstos na legislação tributária. O art. 201 do CTN dispõe a respeito:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

A Impugnante alega a existência de dúvidas acerca da interpretação da legislação em razão da mudança de entendimento na Consulta nº 219/10, o que justificaria a aplicação do art. 112 do CTN para afastar as exigências do Auto de Infração.

Ainda que se entendesse aplicável à Impugnante a citada consulta, o que já se demonstrou não ser verdadeiro, a mudança de entendimento em relação à melhor interpretação é lícita e está prevista no já transcrito parágrafo único do art. 45 do RPTA.

Registre-se, por derradeiro, não ser possível a aplicação do art. 112 do CTN, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 06/08/15. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, decorrente da falta de consignação da base de cálculo da operação própria, por força do disposto no art. 211 do RICMS/02. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luciana Goulart Ferreira (Revisora) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 11 de agosto de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**