



ACÓRDÃO Nº:	171/2024
PROCESSO Nº:	2018/6040/503716
TIPO:	RECURSO VOLUNTÁRIO
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	2018/001849
RECORRENTE:	SEARA ALIMENTOS LTDA
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:	29.442.059-2
RECORRIDA:	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

EMENTA

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DIFERENÇA DE CÁLCULO NO VALOR DA RETENÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO DEVIDO. PROCEDÊNCIA – É devida a reclamação tributária que exige diferenças do imposto devido por substituição tributária, oriundas da utilização de alíquota menor que a praticada nas operações internas no Estado de destino e Margem de Valor Agregado (MVA) inferior à estabelecida para o produto, no período.

RELATÓRIO

O contribuinte qualificado na exordial teve contra si lavrado o Auto de Infração de nº 2018/001849, que exige ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, por apuração a menor do ICMS-ST, referente a mercadorias sujeitas a este regime de tributação, remetidas a contribuintes estabelecidos no Estado do Tocantins, nos valores de R\$ 11.857,70 (onze mil, oitocentos e cinquenta e sete reais e setenta centavos), R\$ 43.525,33 (quarenta e três mil, quinhentos e vinte e cinco reais e trinta e três centavos) e R\$ 2.785,97 (dois mil, setecentos e oitenta e cinco reais e noventa e sete centavos), relativos aos períodos de: 01/01/2016 à 30/06/2016, 01/05/2017 a 31/12/2017 e 01/01/2018 a 30/04/2018, respectivamente, com base no levantamento fiscal denominado "LEVANTAMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA", fls. 83/101.

Foram juntados aos autos: Informações Complementares (fls. 05/07), cópias de DANFE's (fls. 08/20), cópia do TARE – Termo de Acordo de Regime Especial nº 2.468/12 (fls. 21/28), cópia do Anexo XXI do Regulamento do ICMS (Redação dada pelo Decreto 5.581/17) (fls. 29/47), cópia do Convênio ICMS 92, de





20 de Agosto de 2015, (fls. 48/49), Levantamento fiscal (fls. 83/101) e mídia eletrônica – CD (fls. 102).

Não sendo possível concretizar a intimação pela via direta ou pela via postal, o sujeito passivo foi intimado do presente auto de infração por Edital, (fls. 105), comparecendo, tempestivamente, ao processo, por seu advogado (fls. 106/127), mandado incluso (fls. 117), alegando que o Auto de Infração não merece prosperar, alegando sucintamente:

1) – o valor do ICMS-ST é indevido nas operações que são objeto da autuação, conforme demonstrativo. Cabe, neste ponto, destacar que há cerceamento do direito de defesa, pois pela análise do Auto de Infração, bem como dos cálculos que o acompanharam não há como saber o motivo da diferença exigida, uma vez que o Fiscal Autuante não descreve como foi apurada a base de cálculo do valor exigido;

2) – outra irregularidade constante do auto de infração é a exigência de ICMS-ST em operações cujas mercadorias são carne suína *in natura*, que não se sujeitam ao ICMS-ST;

3) – além disto, no auto de infração consta exigência do ICMS-ST de pessoas jurídicas detentoras de regimes especiais, pelos quais se responsabilizam pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes, quando adquirir mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;

4) - ainda que fosse devido o ICMS-ST exigido para algumas das operações objeto da presente autuação, o que se admite apenas a título de argumentação, verifica-se que os cálculos realizados pelo Fiscal estão incorretos, devendo ser declarado nulo o Auto de Infração;

Fazendo uma análise mais detalhada dessas alegações, disse:

a) – **Nulidade do Auto de Infração pelo cerceamento do direito de defesa** – que pela forma em que foi lavrado o auto de infração, não permite a Impugnante exercer sua ampla defesa, uma vez que a Fiscalização não demonstrou de forma clara e precisa a infração e por isto merece ser anulado por não atender o artigo 35, inciso I alínea "c", da Lei 1.287/01.

Diz que tal dispositivo foi infringido, pois o Auto de Infração não descreve de forma clara a infração, uma vez que não descreve como foi apurada a base de cálculo do valor exigido.





b) – **Da correta interpretação da legislação que rege a matéria – Da Apuração equivocada do MVA por parte do Fisco** – Aduz que, no presente caso, a verdade dos fatos é que sobre as mercadorias classificadas na NCM nº 02.03 (carne suína *in natura*), NÃO se aplica o instituto do ICMS-ST: - item 31 do Anexo XXI do RICMS do Estado do Tocantins dispõe que as carnes enlatadas e embaladas estão sujeitas ao regime da substituição tributária no Tocantins, indicando como margem de valor agregado o percentual de 50% (cinquenta por cento). Aduz que esse dispositivo legal contempla apenas produtos processados/industrializados, inclusive, a referência à carne embalada vem associada à carne enlatada, que efetivamente passa por um processo de industrialização e processamento e que a carne suína *in natura*, ainda que embalada, não se sujeitaria ao regime da substituição tributária previsto no item acima mencionada, sendo a margem agregada ali indicada apenas aplicada às carnes industrializadas e processadas (NCM 16).

c) – **Da impossibilidade de exigências do ICMS-ST em operações cujos destinatários têm regime especial a não sujeição ao ICMS-ST ou enquadram no item IV, da Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 52/2017** – diz que, para as demais mercadorias objeto da presente autuação, ou seja, para as mercadorias que não são carne suína *in natura*, o Auto de Infração também não merece prosperar, uma vez que exigiu o ICMS-ST de pessoas jurídicas detentoras de regimes especiais, através dos quais se responsabilizam pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes, quando da aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

d) – **Do Cálculo correto do ICMS-ST pela Impugnante** – diz que além de indevido o ICMS-ST em algumas situações, conforme exposto no tópico anterior, o presente auto de infração deve ser julgado improcedente, uma vez que a Impugnante calculou corretamente o ICMS-ST nas operações objeto de autuação, ao contrário do autuante que cometeu vários erros ao elaborar o levantamento fiscal.

e) – **Da necessidade de realização de diligência/perícia para elucidação dos fatos e circunstâncias pertinentes ao caso** – diz que caso o julgador entenda que o auto de infração deva prosperar, ressalta a necessidade de realização de diligência e perícia nos autos do presente processo administrativo, alegando que além das omissões mencionadas em sede preliminar, houve erros na elaboração dos cálculos e exigência de ICMS-ST em situações onde o mesmo não é devido.

f) – **Do princípio da verdade Material** – que há de se considerar a prevalência do princípio da Verdade Material no processo administrativo fiscal. Princípio este que consiste na busca da verdadeira realidade dos fatos, utilizando-se de todos os meios legais necessários para tanto.





g) – **Do caráter confiscatório da multa de 100%** - aduz que "o percentual da multa exigido – 100% - se afigura acintoso ao Princípio Constitucional do Não Confisco; que "a doutrina e a jurisprudência já firmaram posicionamento no sentido de que as multas não podem assumir caráter confiscatório, sendo imperiosa a sua redução, em respeito ao art. 150, IV, da Constituição Federal, que veda a utilização de tributo com efeito de confisco."

h) – **Da Impossibilidade de incidência de juros sobre a multa** – diz que "a incidência de juros sobre a multa é indevida, pois os juros remuneram o capital que está indevidamente em posse de outro, enquanto a multa consubstancia penalidade por deixar de cumprir uma obrigação."

Finalizando, requer o cancelamento do presente Auto de Infração.

Vindo os autos ao julgamento monocrático, o julgador singular devolveu o auto de infração ao autuante ou a um substituto legal solicitando se manifestar sobre as alegações de defesa, apresentar parecer técnico conclusivo e, se necessário, juntar os documentos comprobatórios que o caso requer.

Por sua vez, o autuante, ao cumprir o despacho retro, manifestou-se sobre a autuação (fls. 183/190), afirmando que a autuada deixou de cumprir o que determinam os artigos 13, inciso II e artigo 44, inciso IX da Lei 1.287/01, bem como a Cláusula Segunda, Subcláusula Única e Cláusula Quarta do TARE – Termo de Acordo de Regimes Especiais nº 2.468/12, que atribui à autuada a condição de substituto tributário nestas operações.

Disse ainda:

01) - "que a base de cálculo do imposto, para efeito de retenção do ICMS devido por substituição foi definida com base na margem de valor agregada prevista para o item do referido anexo XXI do RICMS – Decreto 2.912/06, conforme ficou claramente demonstrado no exemplo grafado as fls. 05/06, dos autos".

02) - Quanto a tributação do ICMS-ST sobre suíno, motivo de contestação da impugnante, a fiscalização mantém o seu entendimento, o qual é ratificado pela CONSULTA nº 039/2015 (anexa), formulada pela empresa através do PROCESSO Nº 2015/9540/502476.

03) - que não há erros de cálculos e nem vendas de mercadorias para contribuintes substitutos **quando estes adquirem mercadorias de fornecedores externos que detenham a condição de contribuinte substituto tributário** aos





quais seja atribuída a obrigatoriedade de fazer a retenção, apuração e o recolhimento do ICMS por força de Convênio, Protocolo ou Termo de Acordo de Regime Especial celebrado com esta Secretaria da Fazenda, claramente expresso na Cláusula Segunda do TARE nº 2.468/2012 da Impugnante.

04) - que mesmo as empresas que possuem TARE de substituto tributário não o são quando adquirem mercadorias de fornecedores substitutos. Cita como exemplo alguns TARES, juntando suas cópias aos autos.

05) - que como já foi exaustivamente demonstrado nas cláusulas dos vários TERMOS DE ACORDO, não houve vendas para contribuintes substitutos quando adquiriam mercadorias de substitutos, **posto que, esta é uma condição excludente da sua condição de substituto**".

Fez juntada de cópia do TARE nº 1.791/2007 – MIX ALIMENTOS LTDA, TARE nº 2.163/2009 – ATACADÃO DISTRIBUIDORA, TARE nº 2.734/2015 e de parte do Convenio ICMS 52/2017 (fls. 133/163).

Notificada das alegações do autuante acima mencionadas, por Edital de Intimação, (fls. 142), a autuada, não se manifestou no prazo legal.

Em nova análise aos autos, o julgador singular verifica o cumprimento dos pressupostos formais, bem como que os dispositivos legais apontados como infringidos guardam perfeita correlação com o delito narrado no histórico da inicial e com a penalidade sugerida.

O julgador entende que não merecem acolhimento as alegações de nulidade do Auto de Infração, pela suposta falta de clareza e de precisão da indicação da infração cometida, que resultaria no cerceamento do direito de defesa da autuada, em face de que as informações apresentadas pela Fiscalização, no histórico da inicial e na documentação anexada ao Auto de Infração, são suficientes para demonstrar adequadamente as razões da autuação.

Quanto a alegação de Apuração equivocada do MVA por parte do Fisco, tal alegação não merece acolhimento em face da legislação tributária e também pelo entendimento do Fisco tocantinense, demonstrado à própria autuada em uma Consulta formulada em data anterior à autuação (Consulta nº 039/2015 – Processo 2015/9540/502476) (fls. 122/125), como anotou o ilustre autuante em sua manifestação de fls. 122/138, dos autos.





Por outro lado, que a aplicação da MVA na formação da base de cálculo da Substituição Tributária está consoante ao disposto no respectivo item, do Anexo XXI do RICMS/TO.

Expõe que não merecem acolhimento as alegações defensórias de que a multa imposta é excessiva ou confiscatória, e ainda, que não há que se falar em incidência de juros sobre a multa, uma vez que ambas imposições derivam da legislação vigente e não é a instância administrativa o foro adequado para questionar uma norma legal vigente.

Aduz, ainda, que não merece acolhimento o argumento quanto a impossibilidade da exigência do ICMS-ST em operações cujos destinatários tem Regime Especial a não sujeição ao ICMS-ST ou se enquadram no item IV da Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 52/2017, primeiro, porque como acima transcrito, a Cláusula Segunda do TARE 2.468/2012, atribui à autuada a responsabilidade pela apuração, retenção e recolhimento do ICMS-ST em relação as remessas a este Estado de mercadorias sujeitas a este regime de tributação, inclusive quando destinadas a contribuinte que seja também detentor de Termo de Acordo que lhe atribui a condição de substituto tributário. Segundo, porque os próprios TAREs nominados pela defesa, em suas respectivas SUBCLÁUSULA ÚNICA da CLÁUSULA PRIMEIRA, trazem uma previsão que joga por terra esse argumento da defesa.

Da mesma forma, entende que a diligência requerida pela defesa, para comprovar os fatos alegados por ela, não pode prosperar, em face da clareza do histórico do auto de infração e do levantamento fiscal, o qual é claro ao apontar a origem da presente exigência tributária, individualizando os Danfes relacionados no trabalho fiscal, com riqueza de detalhes.

Isto posto, conheceu da impugnação ofertada, negou-lhe provimento, julgou por sentença PROCEDENTE o auto de infração nº 2018/001849 (fls. 02/04), para condenar o sujeito passivo ao pagamento da importância exigida nos Campos 4.11, 5.11 e 6.11, acrescidas das cominações legais.

Não sendo frutífera a intimação da sentença por via postal, o contribuinte foi intimado por Edital, publicado no Diário Oficial de nº 5863, datado de 11/06/21, comparecendo ao feito, na data de 15/07/2021, apresentando recurso voluntário, representado por advogado legalmente constituído, onde foram repisados os argumentos utilizados em sede de impugnação.





Argumenta, em síntese, sobre a sujeição passiva dos destinatários, violação à cláusula nona, inciso IV do Convênio ICMS nº 052/2017, pois as mercadorias foram remetidas a pessoas jurídicas detentoras de regimes especiais, pelos quais também se responsabilizam pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes; que se verifica ausência de lesão ao erário, sendo o ICMS-ST recolhido pelo adquirente, uma vez que a base de cálculo sofre alterações, de modo que o valor do ICMS-ST a ser recolhido na saída subsequente certamente será muito superior ao que supostamente seria devido na presente operação; que sendo o recolhimento do ICMS-ST efetuado pelos destinatários das mercadorias, detentores de Termo de Acordo de Regime Especial, ocorre a impossibilidade de cobrança do imposto, ocasionando possível enriquecimento ilícito do Estado; da não sujeição de mercadorias ao regime de Substituição Tributária, como no caso da carne *in natura*; do erro de cálculo sobre o imposto devido, alegando que foi desconsiderada, nos argumentos utilizados em sentença, a majoração indevida promovida pela fiscalização, que o auto de infração deve ser cancelado, posto que os cálculos apresentados pela recorrente estão corretos, tendo sido recolhido corretamente o ICMS-ST; argumenta sobre o caráter confiscatório da multa aplicada, pleiteando sua redução; argui a impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa, alegando ser indevida tal conduta, por fim, expõe sobre a necessidade de realização de diligência para a elucidação dos fatos e circunstâncias pertencentes ao caso.

Ao final, requer seja conhecido e provido o Recurso Voluntário para reformar a decisão de primeira instância administrativa, consequentemente, cancelando o auto de infração.

Instada a se manifestar a Representação Fazendária entende que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto esta estabelecida na TARE nº 2.468/12, fato que atende ao princípio da legalidade; que não foi apresentada nenhuma prova de que o destinatário da mercadoria teria efetuado o recolhimento do imposto; que a diligência requerida, em seu entendimento, é desnecessária, considerando o conteúdo probatório contido no processo, suficiente para a devida caracterização do ilícito; que a autuação trata de fato gerador objetivo, possibilitando a apresentação de prova também objetiva, fato não visualizado no processo.

Assim, considerando que o processo atende ao princípio da legalidade e que não há provas capazes de ilidir totalmente o feito, recomenda a manutenção da sentença proferida pelo julgador singular, pela procedência do auto de infração.

É o relatório.





VOTO

Trata a autuação de omissão de recolhimento do ICMS Substituição Tributária nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme apurado nos levantamentos fiscais realizados no período de 01/01/2016 à 30/06/2016, 01/05/2017 a 31/12/2017 e 01/01/2018 a 30/04/2018.

Vistos e discutidos os autos processuais aqui em análise, tem-se que o sujeito passivo foi devidamente cientificado do lançamento; o recurso voluntário é próprio e tempestivo, razão pela qual do mesmo tomo conhecimento.

A representação do sujeito passivo se encontra constituída nos termos do Art. 20, caput da Lei nº 1.288/01, com redação dada pela Lei nº 2.521/11; da mesma forma o autuante investido de competência legal para a constituição do crédito tributário.

Cinge-se a demanda na exigência do ICMS ST sobre os seguintes produtos:

- Almôndegas, apresuntados, banha animal, carnes enlatadas ou embaladas, hambúrgueres, linguiças, mortadelas, patês, presuntos, quibes, salaminhos, salsinhas, salsichões e toucinhos salgados defumados;

- Aves abatidas e produtos comestíveis resultantes de sua matança, em estado natural ou defumados, congelados, resfriados ou temperados;

- Enchidos (embutidos) e produtos semelhantes, de carne, miudezas ou sangue; exceto salsicha, linguiça e mortadela;

- Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultante do abate de suínos; Salsicha e linguiça;

- Mortadela;

- Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultante do abate de aves;





A infração foi capitulada no Art. 44, inciso IX da Lei nº 1.287/01 c/c Art. 13, inciso II da mesma lei e Termo de Acordo de Regime Especial nº 2.468/12.

Art. 44. São obrigações do contribuinte e do responsável:

IX – reter e recolher o imposto devido por substituição tributária, quando exigido pela legislação;

Art. 13. São responsáveis por substituição em relação às operações subseqüentes:

II – os remetentes situados em outra unidade da Federação, em relação aos produtos constantes dos segmentos do Anexo I a esta Lei, inclusive quanto ao diferencial de alíquota; (*Redação dada pela Lei 3.019 de 30.09.15*). Produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Redação Anterior: (1) Lei 1.287 de 28.12.01.

II – os remetentes situados em outra unidade da Federação, em relação aos produtos constantes do Anexo I, inclusive quanto ao diferencial de alíquota;

A penalidade foi insculpada no Art. 48, inciso III, alínea “f” da Lei nº 1.287/01, abaixo transcrita:

Art. 48. A multa prevista no inciso I do artigo anterior será aplicada na forma a seguir:

III – 100%, quando a falta de recolhimento do imposto decorrer da: (*Redação dada pela Lei 2.253 de 16.12.09*).

f) apuração a menor do imposto devido;

Pois bem, para o deslinde da matéria se faz necessária breve digressão da legislação atinente ao assunto, precipuamente do Anexo XXI do Decreto nº 2.912/06 (RICMS-TO) e suas alterações, buscando esclarecimento quanto a inclusão ou não, em seus itens, dos produtos comercializados pelo sujeito passivo, objeto da presente autuação, no rol daqueles sujeitos a substituição tributária.

O período da autuação é referente a 01/01/2016 à 30/06/2016, 01/05/2017 a 31/12/2017 e 01/01/2018 a 30/04/2018.

Informa o autor do lançamento, no documento Informações Complementares (fls. 04/06), bem como nas informações prestadas em atendimento à solicitação do julgador de primeira instância administrativa (fls. 183/190), que os produtos constantes do levantamento são atinentes aos itens: 31/32; 25; 13.29;





13.30; 13.30.2; 13.32; 13.36; 13.37 e 13.38 do Anexo XXI do RICMS/TO, que vigoravam nos períodos da atuação.

Pois bem, nos períodos da ocorrência dos fatos geradores tais produtos constavam do rol daqueles sujeitos ao regime de substituição tributária, estando o sujeito passivo obrigado à retenção e recolhimento do ICMS-ST sobre a circulação dos mesmos, por força do Convênio ICMS 81/93 e 52/17, bem como em atenção ao Termo de Acordo de Regime Especial nº 2.468/2012, conforme disposição expressa em sua Cláusula Segunda, aqui transcrita:

CLÁUSULA SEGUNDA – A acordada assume a qualidade de contribuinte substituto tributário em relação às operações subsequentes, responsabilizando-se pela apuração, retenção e recolhimento do ICMS em relação a todas as remessas a este Estado de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, inclusive quando destinadas a contribuinte que seja também detentor de Termo de Acordo que lhe atribui a condição de substituto tributário.

Cabe aqui esclarecer que o levantamento que embasa a autuação exige diferenças verificadas entre o cálculo do ICMS-ST devido sobre os produtos que elenca e os valores dos mesmos destacados no documento fiscal de saída.

Tais diferenças são oriundas da inobservância do recorrente quanto a alteração, a partir de janeiro de 2016, da alíquota interna do Estado do Tocantins (destino) que passou a ser de 18%, continuando a efetuar a retenção do imposto à alíquota de 17% no período autuado, relativo ao exercício de 2016.

As demais diferenças contidas no levantamento fiscal dizem respeito à modificação da Margem de Valor Agregado – MVA, que variou para maior em parte do período da autuação, permanecendo o contribuinte a praticar os cálculos do imposto e sua retenção com a MVA menor que a devida, esquivando-se da majoração estabelecida com base no Decreto nº 5.635/17, com efeitos a partir de 20/10/16, senão vejamos:

CONSERVAS, ENLATADOS, EMBUTIDOS E SEMELHANTES e
SUINOS E PRODUTOS COMESTÍVEIS RESULTANTE DE SUA MATANÇA

Redação Anterior: (2) Redação dada pelo Decreto 5.635 de 03.05.17) efeitos a partir de 20 de outubro de 2016.
(Redação dada pelo Decreto 5.635 de 03.05.17).
MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA - ST original (interna) – 50%.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

Alíquota Interestadual	Alíquota Interna	Margem de Valor Agregado Ajustável
4%	18%	75,61%
7%		70,12%
12%		60,98%
Redação Anterior: (1) Decreto 5.581, de 14.02.07. Alíquota interestadual	Alíquota interna	MARGEM AGREGADO
4%	18%	50%

AVES ABATIDAS E PRODUTOS COMESTÍVEIS RESULTANTES DA SUA MATANÇA

Redação Anterior: (2) Redação dada pelo Decreto 5.635 de 03.05.17) efeitos a partir de 20 de outubro de 2016. (Redação dada pelo Decreto 5.635 de 03.05.17). MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA - ST original (interna) - 35%.		
Alíquota Interestadual	Alíquota Interna	Margem de Valor Agregado Ajustável
4%	18%	58,05%
7%		53,11%
12%		44,88%
Redação Anterior: (1) Decreto 5.581, de 14.02.07. Alíquota interestadual	Alíquota interna	MARGEM AGREGADO
4%	18%	25%

O fato de que o lançamento consiste apenas nas diferenças de cálculo do imposto implica no efetivo reconhecimento quanto a sujeição passiva do recorrente sobre o ICMS-ST devido sobre tais produtos; a exigência tributária não trata da omissão de retenção e pagamento desse imposto, exigindo tão somente diferenças





nos cálculos relativos às retenções, que se fizeram a menor, com consequentes recolhimentos inferiores aos devidos.

Contudo, mesmo que a autuação se circunscreva na situação das diferenças conforme exposto, o recorrente apresenta uma série de argumentos na busca pela invalidação do procedimento de constituição do crédito tributário, os quais refuto, pelos fundamentos que passo a expor.

Quanto a tributação da carne suína "*in natura*" e o argumento de que comercializada sob essa condição não estaria sujeita à substituição tributária, tal tese não se sustenta pelas seguintes razões:

O Decreto nº 3.600, de 29 de dezembro de 2008, que alterou o RICMS/TO, revogou o item 30 do Anexo XXI, que tinha a seguinte descrição: "Produtos comestíveis resultantes do abate de gado (bovino, bubalino e suíno) em estado natural ou defumados, resfriados, congelados ou temperados."

Em que pese a revogação do item 30, no período abrangido pelo auto de infração, 01/01/2016 à 30/06/2016, as carnes embaladas ou enlatadas constavam do item 31 do Anexo XXI do Decreto nº 2.912/06, da seguinte forma:

Decreto nº 2.912/06 (RICMS/TO):

ANEXO XXI

**PRODUTOS SUJEITOS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PELAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES**

Redação Anterior: (1) Decreto 5.362, de 29.12.15.

Item	Especificações da Mercadoria	Margem de lucro
31	Almôndegas, apresuntados, banha animal, carnes enlatadas ou embaladas , hambúrgueres, linguiças, mortadelas, patês, presuntos, quibes, salaminhos, salsichas, salsichões e toucinhos salgados defumados. (grifamos)	50%

Redação Anterior: (1) Decreto 5.338, de 20.11.15.

Item	Especificações da Mercadoria	Margem de lucro
31	Almôndegas, apresuntados, banha animal, carnes enlatadas ou embaladas , hambúrgueres, linguiças, mortadelas, patês, presuntos, quibes, salaminhos, salsichas, salsichões e toucinhos salgados defumados. (grifamos)	50%

Redação Anterior: (1) Decreto 2.912, de 29.12.06.





ANEXO XXI do Regulamento do ICMS
ART. 42 do RICMS

**PRODUTOS SUJEITOS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELAS
OPERAÇÕES SUBSEQUENTES**

Item	Especificações da Mercadoria	Margem de lucro
32	Almôndegas, apressentados, banha animal, carnes enlatadas ou embaladas , hambúrgueres, linguiças, mortadelas, patês, presuntos, quibes, salaminhos, salsichas, salsichões e toucinhos salgados defumados. (grifamos)	50%

A incidência da substituição tributária sobre as mercadorias especificadas no levantamento fiscal, constantes do item 32 do Anexo XXI, existente desde a edição do Decreto nº 2.912/06, posteriormente alterada a numeração do item para 31, vigorou até a data de 20/10/2016, quando o Decreto nº 5.520/16, reorganizou o Anexo XXI, para conformidade ao Convênio ICMS 92/15, que estabeleceu a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, introduzindo o Código Especificador da Substituição Tributária – CEST.

Com vistas a elucidar a questão suscitada pela parte se faz necessária a conceituação do que seja carne suína *in natura*, argumento utilizado pelo sujeito passivo para afastamento da incidência da substituição tributária, e se o simples fato de a carne suína ser submetida à embalagem ou enlatamento descaracteriza essa qualidade.

A expressão *in natura* quer dizer apenas "na natureza". No entanto, os contextos em que é habitualmente utilizada autorizam e requerem traduções mais amplas: "no estado que se encontra na natureza", "no seu estado natural", "não transformado".

A expressão utiliza-se, sobretudo, para caracterizar certos produtos alimentares, tanto de origem vegetal como animal, quando estes são distribuídos ou consumidos em seu estado natural, ou seja, sem terem sido sujeitos a qualquer transformação ou processamento.

No regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, Decreto nº 7.212/2010, o Artigo 4º e seu parágrafo único trazem entendimento quanto ao que vem a ser considerado industrialização, senão vejamos:





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único) :

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

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

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

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

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento). **(grifo nosso)**

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. **(grifo nosso)**

Tal conceito se faz constar na legislação tributária do Estado do Tocantins, no inciso III, do Art. 544, do Decreto nº 2.912/96 (RICMS/TO), que assim dispõe:

Art. 544. Para os efeitos do disposto neste Regulamento, considera-se:

[...]

III – industrialização, qualquer operação que modifique a natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou finalidade de produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como:





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

- a) a que, exercida sobre a 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, utilização, acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
- c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes de que 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 da mercadoria (acondicionamento ou acondicionamento);
- e) a que exercida sobre o produto usado ou partes remanescentes do produto deteriorado ou inutilizado, o renove ou restaure para utilização (renovação ou acondicionamento); (grifamos)

[...]

Depreende-se da leitura dos dispositivos supra que caracteriza industrialização tudo o que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem inclusive, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria.

É notório que as carnes embaladas pela recorrente apresentam-se nas prateleiras dos supermercados e afins devidamente embaladas e com a apresentação de seu fornecedor.

Destarte, as carnes embaladas pela recorrente, incluídas as suínas, são produtos com identidade própria, a fim de se apresentarem perfeitamente prontas para consumo, por um processo de industrialização, ainda que muito simples.

Sendo assim, as **carnes embaladas** e comercializadas pelo sujeito passivo não podem ser consideradas *in natura*, e, por consequência, submete-se à substituição tributária, conforme estipulado nos itens 31 e 32 do Anexo XXI do RICMS/TO.

Quanto aos demais períodos abrangidos pelo auto de infração, a partir do Decreto nº 5.520/16, as carnes suínas passaram a constar do item 13.30.2 do Anexo XXI do Decreto nº 2.912/06, da seguinte forma:

CONSERVAS, ENLATADOS, EMBUTIDOS E SEMELHANTES





13.30.2	17.087.01	0203	Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de suínos (vigência a partir de 01.10.2016). (grifamos)
		0206	
		0209	
		0210.1	
		0210.99.00	
		1501	

A partir do Decreto 5.581/17, com produção de efeitos a partir de 20/10/16, as carnes suínas passaram a constar do item 13.38 do Anexo XXI do Decreto nº 2.912/06, da seguinte forma:

SUINOS E PRODUTOS COMESTÍVEIS RESULTANTE DE SUA MATANÇA			
13.38	17.087.01	0203	Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de suínos (vigência a partir de 01.10.2016). (grifo nosso)
		0206.30.00	
		0206.4	
		0206.80.00	
		0206.90.00	
		0210.1	
		0210.99.00	

Em relação aos demais argumentos defensórios trazidos pelo recorrente, quanto a sujeição passiva dos destinatários, possuidores de TARE, aduzindo terem os mesmos efetuado o recolhimento do imposto sobre tais produtos, denotando a presente exigência em enriquecimento ilícito do Estado, temos a esclarecer que os Termos de Acordos dos destinatários foram firmados para fins de usufruição de benefício fiscal por exigência da Lei nº 1.201/00.

Ainda que em tais TARE's esteja consignada a obrigatoriedade de retenção e recolhimento do ICMS-ST, tal incumbência se dá apenas nas hipóteses em que os fornecedores não estejam obrigados a tal por força de Convênio, Protocolo ou Termo de Acordo, o que não é o caso, uma vez que, como já mencionado, o remetente se obriga em decorrência dos Convênios 81/93 e 52/17, bem como pelo Termo de Acordo nº 2.468/2012.

Somente a título de informação, a Lei nº 1.201/00 transfere a sujeição passiva para o destinatário em relação ao ICMS-ST sobre: conservas, enlatados, embutidos e semelhantes, aves abatidas e produtos comestíveis resultantes da sua matança, suínos e produtos resultantes de sua matança, somente a partir do exercício de 2022, quando da alteração do Artigo 3º-D pela Lei nº 4.020, de 22/11/22.





O sujeito passivo infere ainda no recurso apresentado a ocorrência de erros de cálculo no levantamento fiscal que embasa a autuação, sobre tal fato não se verifica nenhuma hipótese de erro. O cálculo do ICMS-ST foi efetuado da forma adequada, observados todos os critérios pertinentes, utilizando as Margens de Valor Agregado - MVA's estabelecidas para os produtos, como determinado pela legislação, considerando sua variação no período abrangido pelo levantamento fiscal.

Por fim, questiona o caráter confiscatório da multa incidente sobre a autuação, a impossibilidade de aplicação de juros sobre multa, requerendo, ao final, diligência a fim de que fossem dirimidas as questões materiais levantadas.

Quanto a tais menções as entendo como prejudicadas, por considerar que a penalidade foi aplicada irrestritamente na forma da legislação em vigor, além do fato de o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais não ser o fórum legítimo para apreciar inconstitucionalidades de lei; quanto a diligência requerida seria a mesma redundante, uma vez ser a instrução processual suficiente para o deslinde da questão, não havendo necessidade de quaisquer esclarecimentos adicionais, sobre quaisquer situações, que os próprios autos não bastem a tanto.

Por todo o exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento para, confirmar a decisão de primeira instância, que julgou procedente o auto de infração 2018/001849, e condenar o sujeito passivo ao pagamento dos créditos tributários nos valores de: R\$ 11.857,70 (onze mil, oitocentos e cinquenta e sete reais e setenta centavos), do campo 4.11; R\$ 43.525,33 (quarenta e três mil, quinhentos e vinte e cinco reais e trinta e três centavos), do campo 5.11; e R\$ 2.785,97 (dois mil, setecentos e oitenta e cinco reais e noventa e sete centavos), do campo 6.11, mais os acréscimos legais.

É como voto.

DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, no mérito, por unanimidade, conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento para, confirmar a decisão de primeira instância que julgou procedente o auto de infração 2018/001849 e condenar o sujeito passivo ao pagamento dos créditos tributários nos valores de: R\$ 11.857,70 (onze mil, oitocentos e cinquenta e sete reais e setenta

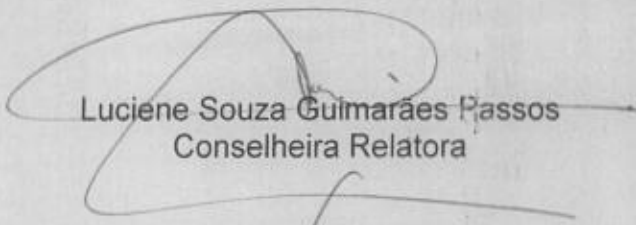


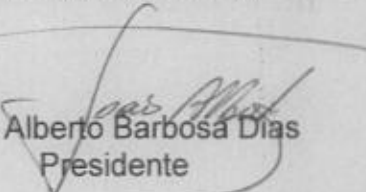


CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

centavos), do campo 4.11; R\$ 43.525,33 (quarenta e três mil, quinhentos e vinte e cinco reais e trinta e três centavos), do campo 5.11; E R\$ 2.785,97 (dois mil, setecentos e oitenta e cinco reais e noventa e sete centavos), do campo 6.11, mais os acréscimos legais. O Representante Fazendário Gaspar Maurício Mota de Macedo fez sustentação oral pela Fazenda Pública Estadual. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luciene Souza Guimarães Passos, Rui José Diel, Delma Odete Ribeiro, Osmar Defante, Taumaturgo José Rufino Neto e Galthiery Alves de Sousa Lopes. Presidiu a sessão de julgamento aos vinte e um dias do mês de agosto de 2024, o conselheiro João Alberto Barbosa Dias.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS
FISCAIS, em Palmas, TO, aos vinte dias do mês de setembro de 2024.


Luciene Souza Guimarães Passos
Conselheira Relatora


João Alberto Barbosa Dias
Presidente

