

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	21.835/18/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000698844-70	
Impugnação:	40.010143396-17 (Coob.)	
Impugnante:	Norquima Produtos Químicos Ltda. (Coob.)	
	CNPJ: 58.202912/0001-26	
Autuada:	Aleher Química do Brasil Eireli	
	IE: 336137535.00-60	
Proc. S. Passivo:	Gabriel Luiz Salvadori de Carvalho	
Origem:	DFT/Pouso Alegre/ Sul	

---

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - REMETENTE - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a manutenção da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 12 e § 2º do Anexo XV do RICMS/02.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO - TINTAS/VERNIZES E ASSEMBELHADOS.** Constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Coobrigada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 74/94, em relação a operações com mercadorias (solventes), relacionadas no item 11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 31/12/15), destinadas a contribuinte mineiro (responsável solidário pelo crédito tributário nos termos do art. 22, §§ 18 e 20 da Lei nº 6.763/75). Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Coobrigada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário, nas operações com mercadorias (solventes) destinadas a contribuintes sediados neste estado, por força do Convênio ICMS nº 74/94 (*que dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química*), no período de abril a agosto de 2013, deixou de recolher o ICMS/ST devido a este estado, em relação às operações destinadas a Autuada (Aleher Química do Brasil Eireli).

Em decorrência desta irregularidade, responde pelo crédito tributário, com o contribuinte substituto tributário, a destinatária mineira nos termos da responsabilidade solidária prevista no art. 22, §§ 18 e 20 da Lei nº 6.763/75 e art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformados, a Autuada e a Coobrigada apresentam Impugnações às fls. 73/81 e fls. 29/31, respectivamente.

A Fiscalização, em Manifestação Fiscal de fls. 91/97, requer a procedência do lançamento.

Negou-se seguimento à impugnação apresentada pela Autuada pela constatação da intempestividade.

Por conseguinte, a Autuada apresentou Reclamação (fls. 106/110), que foi indeferida pela 2ª Câmara de Julgamento, conforme consta do Acórdão nº 21.761/18/2ª (fls. 120/122).

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Coobrigada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário, nas operações com mercadorias (no caso, solventes) destinadas a contribuintes sediados neste estado, por força do Convênio ICMS nº 74/94 (*que dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química*), no período de abril a agosto de 2013, deixou de recolher o ICMS/ST devido a este estado, em relação às operações destinadas a Autuada (Aleher Química do Brasil Eireli).

Em decorrência desta irregularidade, responde pelo crédito tributário, com o contribuinte substituto tributário, a destinatária mineira (Aleher Química do Brasil Eireli) nos termos da responsabilidade solidária prevista no art. 22, § § 18 e 20 da Lei nº 6.763/75 e art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Importante mencionar, inicialmente, que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação prevista pelo art. 150, § 7º, da Constituição da República e pelo art. 6º da Lei Complementar (LC) nº 87/96, na qual o contribuinte substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo à operação subsequente. Examine-se:

#### Constituição da República (CR/88)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

#### Lei Complementar nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu

pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Depreende-se da leitura dos dispositivos supra, que os estados possuem competência para estabelecer, mediante lei, o regime de substituição tributária em relação às mercadorias selecionadas.

Assim, devidamente autorizado, o estado de Minas Gerais instituiu o regime em comento por meio do art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

A responsabilidade da Coobrigada em relação ao recolhimento do ICMS/ST tem previsão no Convênio ICMS nº 74/94 e, também, nos arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em função da atribuição originária da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto. Confira-se:

Anexo XV - RICMS/02

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015

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 subseqüentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

Nos termos dos arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, conforme redação vigente no período autuado, o remetente situado em unidade da Federação com a qual 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.

No caso em análise, conforme relatado, a Coobrigada, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 74/94, revendeu para a empresa mineira (Aleher Química do Brasil Eireli), mercadorias (solventes) sujeitas à substituição tributária (listadas no item 11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período autuado), sem a devida retenção e recolhimento do ICMS/ST, sendo, portanto, a Coobrigada, contribuinte responsável pelo imposto devido pelas operações subsequentes com tais mercadorias quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

A empresa Aleher Química do Brasil Eireli (contribuinte substituído), destinatária das mercadorias, sediada neste estado, responde solidariamente pelo crédito tributário nos termos do disposto no art. 22, §§ 18 e 20, da Lei nº 6.763/75 (art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02):

Lei nº 6.763/75

Art. 22 (...)

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

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo XV do RICMS (Parte 1)

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015

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

Para apuração do ICMS/ST ora exigido, em relação às operações autuadas, a Fiscalização corretamente observou as disposições previstas na legislação mineira para fixação da base de cálculo do imposto por substituição tributária, conforme o disposto na alínea “b”, item 3, c/c o § 5º, do art. 19 e art. 20 (para apuração do ICMS/ST devido), ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

Efeitos de 12/08/11 a 31/12/15

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

(...)

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

(Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A alíquota interna prevista para as mercadorias é a disposta no art. 42, inciso I, alínea a do RICMS/02, no percentual de 25% (vinte e cinco por cento):

RICMS/02

CAPÍTULO VII Da Alíquota

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

a.11) solvente, exceto o destinado à industrialização nos termos do § 21;

(...)

A destinatária mineira, Aleher Química do Brasil Eireli, contribuinte substituído, alega em sua impugnação (intempestiva) que todos os produtos, por ela adquiridos, foram para uso como matéria-prima/insumos necessários para a atividade constante no seu cadastro de pessoa jurídica, conforme notas fiscais anexadas aos autos.

Assim, as operações não se enquadrariam na base legal infringida que resultou na presente autuação, uma vez que sobre tais produtos não incide ICMS/ST, conforme Convênio ICMS nº 74/94, em seu § 1º do art. 1º e art. 18, inciso IV, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que determinam que a substituição tributária não se aplica às remessas de mercadorias para serem utilizadas pelo destinatário em processo de industrialização.

Já a Coobrigada, remetente das mercadorias, afirma que, no presente caso, a responsabilidade pela substituição tributária resume-se a do remetente industrial ou importador da mercadoria, nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, combinado com a Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 74/94, e que ela, Impugnante, diferentemente, é mera revendedora atacadista dos produtos, não sendo legítimo lhe impor a responsabilidade tributária. Acrescenta que a Aleher (Autuada), conforme consta dos documentos fiscais, adquiriu os solventes para industrialização.

Contudo, sem razão a Defesa.

Verifica-se que a Defesa sustenta a improcedência do lançamento sob a alegação, em síntese, de que as operações autuadas não se enquadram nas hipóteses de aplicabilidade da substituição tributária.

Nesse sentido, defendem que o inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (§ 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 74/94) impõe a inaplicabilidade da substituição tributária no caso em que as mercadorias forem destinadas para industrialização, o que, segundo alegam, é a hipótese dos autos.

Para o deslinde da questão, cumpre analisar, de início, o contexto em que se encarta o citado art. 18, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 (mesmo conteúdo do § 1º da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 74/94).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, vale lembrar que a legislação dispõe que cabe ao remetente das mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do referido Regulamento do ICMS, quando destinadas a “*estabelecimento de contribuinte deste Estado*”, a responsabilidade, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

Tal responsabilidade aplica-se quer se trate de:

- “estabelecimento industrial situado neste estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio (caso dos autos) para a instituição de substituição tributária” (conforme art. 12 da Parte 1 do Anexo XV supracitado);

- “remetente não industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária” (conforme art. 13 da Parte 1 do Anexo XV);

- “na hipótese de operação de importação ou de aquisição em licitação promovida pelo poder público de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária” (conforme art. 16 da Parte 1 do Anexo XV).

Depreende-se, pois, que, em se tratando de produtos sujeitos à sistemática da substituição tributária, a regra geral consiste na atribuição de responsabilidade ao remetente que os destinar a “*estabelecimento de contribuinte deste Estado*”.

Isso posto, cumpre considerar, na sequência, as exceções a esta regra geral, vale dizer, as situações nas quais, não obstante haja a remessa de produtos arrolados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para contribuinte deste estado, os respectivos remetentes não figuram como responsáveis por substituição tributária.

As referidas exceções estão arroladas precisamente no art. 18 (Parte 1) do Anexo XV, a seguir transcrito:

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

I - às operações, inclusive de importação e de aquisição em licitação promovida pelo poder público, que destinem mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, assim entendida a classificada no mesmo item do mesmo capítulo da Parte 2 deste Anexo, hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria;

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;

III - às transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto quando destinadas a estabelecimento varejista,

hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte;

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

V - às operações que destinem mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 8, 10 a 12, 18 e 19, no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.2, no capítulo 14, com âmbito de aplicação 14.1, no capítulo 15, com âmbito de aplicação 15.1, no capítulo 16, com âmbito de aplicação 16.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3, no capítulo 20 com âmbito de aplicação 20.1, no capítulo 21, com âmbito de aplicação 21.1 e 21.3, e no capítulo 27, com âmbito de aplicação 27.1, todos da Parte 2 deste Anexo, a contribuinte detentor de regime especial de tributação de atribuição de responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, concedido pelo Superintendente de Tributação.

Como se depreende da leitura deste dispositivo, além da situação objeto do lançamento fiscal ora em apreço, de que trata o inciso IV acima, o legislador prevê ainda quatro outras hipóteses em que a substituição tributária reputa-se inaplicável.

Convém analisar-se, ainda que brevemente, tais situações.

No caso dos incisos I e V, como o destinatário dos produtos é um substituto tributário (no caso do inciso I, trata-se do substituto tributário clássico, ou seja, o industrial fabricante do produto em questão, ao passo que no caso do inciso V, a condição de substituto decorre de regime especial), e tendo presente o fato de que se afigura inviável que um mesmo contribuinte seja, a um só tempo, substituto e substituído, a inaplicabilidade da substituição tributária resulta justificada.

No caso do inciso II, por se tratar de industrialização sob encomenda, aprouve ao legislador atribuir a responsabilidade ao encomendante da industrialização, e não ao executor da encomenda. Vale ressaltar, no entanto, que a legislação contém uma salvaguarda no caso em que o referido encomendante da industrialização seja um estabelecimento comercial ou prestador de serviço. Trata-se da disposição contida no § 3º do mesmo art. 18, *in verbis*:

§ 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.



Como se vê, está presente também aqui a preocupação do legislador em evitar a confusão entre as figuras do substituto e do substituído, categoria na qual se inserem, de ordinário, os estabelecimentos não industriais, razão pela qual, a responsabilidade a eles atribuída impõe-se desde o momento da entrada da mercadoria.

De igual modo, também no caso da disposição contida no inciso III (transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante), há uma salvaguarda regulamentar, a saber:

§ 1º Para os efeitos do disposto no inciso III do caput deste artigo, em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista, depósito ou centro de distribuição, estes deverão operar exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade.

Nesse caso, a exigência de que os estabelecimentos comerciais em questão operem exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento de mesma titularidade do industrial fabricante também busca evitar a mencionada confusão entre substituto e substituído, sendo essa última figura, conforme dito anteriormente, típica da atividade comercial.

Retornando à hipótese descrita no inciso IV do art. 18, Parte 1 do Anexo XV, tem-se que a previsão de inaplicabilidade da substituição tributária neste caso refere-se à situação em que sequer haveria operação subsequente com a mercadoria em questão, haja vista a sua submissão a “*processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem*”, por parte do estabelecimento industrial destinatário.

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

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

Com efeito, a fundamentar tal entendimento, tem-se:

- em primeiro lugar, a legislação tributária mineira sempre que se refere a estabelecimento industrial trabalha com a definição de estabelecimento exclusivamente industrial, ainda que não consigne de forma expressa a qualificação de exclusividade, aspecto também evidenciado na legislação comparada das outras unidades da Federação;

- em segundo lugar, o fato de que a adoção de interpretação diversa acabaria por fragilizar o próprio instituto da substituição tributária, uma vez que bastaria a qualquer estabelecimento comercial realizar uma das atividades descritas como industrialização (arroladas no art. 222, inciso II, do RICMS) para que as remessas dos produtos a ele destinados se fizesse sem a retenção do imposto.

Cabe registrar, em reforço a essa posição, a grande amplitude dos conceitos constantes do art. 222, inciso II, do RICMS/02, os quais foram reproduzidos da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sem que fossem também transcritas as exceções a tais conceitos, constantes dessa mesma legislação federal;

- em terceiro lugar, vale lembrar que, como visto acima, nas remessas para “estabelecimento de contribuinte deste estado” de produtos sujeitos à substituição tributária, a regra é precisamente a responsabilidade do respectivo remetente. As exceções constantes do art. 18, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 devem ser interpretadas como tal.

Em outras palavras, não se deve considerar que a referida regra de exceção, onde se menciona expressamente “operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial” (grifou-se), seja interpretada ampliativamente de modo a alcançar também estabelecimentos nos quais se desenvolva atividade tipicamente comercial, ainda que a par da atividade industrial.

Vale ressaltar que, para fins da legislação do ICMS, quando estabelecimentos que desenvolvem atividade comercial com produtos sujeitos à substituição tributária são colocados na condição de sujeito passivo por substituição, tal responsabilidade decorre da entrada da mercadoria no estabelecimento, consoante visto na análise das disposições contidas no próprio art. 18 do Anexo XV;

- em quarto lugar, cabe lembrar que o comando contido no § 2º, inciso II do art. 18, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 alude especificamente, tal como o próprio texto do inciso IV mencionado pela Defesa, a “estabelecimento *industrial*”, expressão essa que não se confunde com a situação na qual a atividade tipicamente comercial também é desenvolvida pelo contribuinte.

Em outras palavras, quando a legislação tributária deste estado, e mais especificamente o Anexo XV do RICMS/02, não busca distinguir a natureza da atividade desenvolvida, vale-se de expressões genéricas tais como “estabelecimento destinatário” ou “estabelecimento do adquirente” ou “mesmo estabelecimento de contribuinte deste estado”.

Por outro lado, nos casos em que tal distinção é relevante, utiliza expressões mais específicas, como “estabelecimento industrial” ou “estabelecimento industrial fabricante”, ou ainda “estabelecimento varejista”, “estabelecimento comercial” e “estabelecimento importador”. Não se justificaria, portanto, que, neste caso específico, diferentemente da técnica adotada no restante do Regulamento do ICMS, ao valer-se da expressão “estabelecimento industrial”, o legislador esteja se referindo, indistintamente, a estabelecimentos industriais, comerciais, ou mesmo industriais e comerciais.

Demais disso, vale lembrar ainda que, de acordo com o disposto no § 8º do art. 66 do RICMS/02, o “*contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária ou que tenha recolhido o imposto sob o referido título em virtude da entrada da mercadoria em território mineiro ou no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento e não destiná-la à comercialização, poderá*

*apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria”.*

A razão de ser desse dispositivo não é outra senão resolver situações tais como a referida no inciso IV do art. 18 do Anexo XV, ou seja, situações nas quais o estabelecimento comercial eventualmente não destinar o produto já gravado pela substituição tributária à comercialização. Nesse caso, a não cumulatividade resolve-se mediante o aproveitamento do respectivo imposto como crédito.

Nesse sentido, pelas razões aduzidas, a regra contida no inciso IV do art. 18, Parte 1 do Anexo XV do Regulamento do ICMS não se aplica na hipótese em que o estabelecimento destinatário desenvolva atividade tipicamente comercial, ainda que em paralelo à atividade industrial, como é o caso dos presentes autos.

Verifica-se que, além da empresa destinatária das mercadorias (ora Autuada) estar cadastrada no CNPJ como comércio atacadista de solventes (atividade principal) e, também, como atividade secundária a fabricação de impermeabilizantes, solventes e produtos afins, dentre outras, conforme comprovante de inscrição e de situação cadastral de fls. 53, a Fiscalização relacionou às fls. 96, as notas eletrônicas emitidas pela Autuada (Aleher), em 2013, referentes a todas as suas saídas de mercadorias no período autuado.

Como bem destaca a Fiscalização, analisando tais informações, verifica-se que para os produtos objeto da presente autuação, consta das notas fiscais de saídas promovidas pela empresa mineira, no período autuado, o CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) 6102, que trata de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

Portanto, as informações contidas nas notas de saída emitidas pela Autuada, no período autuado, demonstram ser equivocado o argumento dela de que adquiriu os solventes para serem utilizados como matéria-prima.

Conforme esclarece a Fiscalização, ao contrário do que alega a Autuada, ela comercializou o produto adquirido nas operações subsequentes sem promover qualquer industrialização.

Salienta a Fiscalização, que embora conste do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica as informações de que a empresa Autuada tem como uma de suas atividades econômicas secundárias a “fabricação de impermeabilizantes, solventes e produtos afins”, tal atividade não é exercida pela referida empresa, tendo em vista que, ao se analisar suas operações de vendas, constata-se que elas correspondem a produtos produzidos por terceiros, não havendo que se falar que a empresa promoveu processo de industrialização dos referidos produtos, de acordo com o citado art. 222 do RICMS/02.

Destaque-se, ainda, que informações obtidas no site da destinatária (<http://www.aleherquimica.com.br/html/historico.htm>), colacionadas pela Fiscalização às fls. 95, corroboram o entendimento retro.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se de tais informações, aliadas à análise efetuada pela Fiscalização nos documentos fiscais de saída emitidos pela empresa mineira, que esta apenas comercializa/distribui os produtos adquiridos.

Vale salientar que a SEF/MG já se manifestou sobre a questão em várias consultas respondidas pelo órgão competente. Cita-se, a título de exemplo, as seguintes respostas de consulta de contribuintes:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 203/11

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

#### EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com atividade de fabricação de máquinas, equipamentos, peças e acessórios para uso industrial e comércio varejista de material elétrico, apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e comprova suas saídas mediante emissão de Nota Fiscal Eletrônica.

(...)

#### RESPOSTA:

1 a 3 – O entendimento da Consulente reputa-se incorreto.

Nos termos do disposto no inciso IV do art. 18, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02, a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Ressalte-se que, para a aplicação desse dispositivo, faz-se necessário que a operação seja destinada a industrial, assim entendido o contribuinte que exerça atividades descritas como industrialização, de que trata o inciso II do art. 222 do RICMS/02, e desde que o estabelecimento em questão não desempenhe, em paralelo com a produção industrial, atividade

tipicamente comercial com os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

Embora receba mercadorias para serem empregadas em processo de industrialização como matéria-prima, a Consulente também exerce, no mesmo estabelecimento, a atividade de comércio varejista, o que a descaracteriza como estabelecimento industrial para os efeitos de aplicação do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

(Grifos acrescidos).

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 193/13:

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – INDUSTRIALIZAÇÃO – ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL – Nos termos do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que o estabelecimento em questão não desempenhe, em paralelo com a produção industrial, atividade tipicamente comercial com os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

(...)

Nos termos do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

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

De acordo com o cadastro da Consulente junto a esta Secretaria de Estado de Fazenda, a atividade principal de seu estabelecimento é o comércio atacadista de cimento (CNAE 4674-5/00).

Assim, caso a Consulente passe a exercer, exclusivamente, em seu estabelecimento, a atividade

industrial, as suas aquisições de mercadorias não estarão sujeitas à aplicação da substituição tributária, em consonância com o disposto no inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, hipótese em que os produtos delas resultantes deverão ser submetidos à tributação por ocasião de suas saídas, nos termos da legislação tributária.

Por outro lado, caso exerça, no mesmo estabelecimento, as atividades de industrialização e comercialização, a Consulente não será caracterizada como estabelecimento industrial para os efeitos de aplicação do inciso IV citado.

Nesse caso, ao adquirir de outro Estado, mercadoria relacionada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, a Consulente deverá observar o disposto na Parte 1 do mesmo Anexo, especialmente o que estabelece o seu art. 14, eis que, face à atividade comercial desenvolvida no mesmo estabelecimento, resultam caracterizados os pressupostos de incidência do regime de substituição tributária, mormente no que concerne à presunção legal de que haverá operações subsequentes com as mercadorias em questão.

Ressalte-se ainda que o estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 do Anexo XV citado é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, conforme disposto no art. 15 da Parte 1 desse Anexo.

Da mesma forma como foi exposto anteriormente, caso as mercadorias adquiridas sejam utilizadas em processo industrial e desde que observadas as disposições contidas nos art. 66 a 74 do RICMS/02, poderá a Consulente apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com os produtos, incluído o ICMS recolhido a título de substituição tributária, nos termos previstos no inciso V e § 8º, ambos do art. 66 em comento.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 23 de setembro de 2013.  
(Grifos acrescidos).

Nesse sentido, várias são as decisões deste Conselho de Contribuintes dentre as quais se destaca:

ACÓRDÃO: 4.650/16/CE

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000277016-10

RECURSO DE REVISÃO: 40.060140439-76, 40.060140553-54

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

RECORRENTE: CODIME COM. E DISTR. DE MERCADORIAS S/A

CNPJ: 08.283205/0001-33

FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, CODIME COM. E DISTR. DE MERCADORIAS S.A.

PROC. S. PASSIVO: SACHA CALMON NAVARRO  
COELHO/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/UBERABA

EMENTA

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST**

CONSTATAÇÃO FISCAL DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, SEDIADA EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, DE ACORDO COM O DISPOSTO NO PROTOCOLO ICMS 196/09, TENDO EM VISTA A FALTA DE DESTAQUE DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, BEM COMO DO VALOR DO ICMS/ST NOS DOCUMENTOS FISCAIS DE SAÍDA EMITIDOS PARA DESTINATÁRIOS LOCALIZADOS NESTE ESTADO, REFERENTES AO PRODUTO (VERGALHÃO), LISTADO NO ITEM 18, SUBITEM 18.1.48 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIA DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, I DA LEI Nº 6.763/75 E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXXVII DA CITADA LEI, ESSA MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO) DEVIDO À CONSTATAÇÃO DE REINCIDÊNCIA, A PARTIR DE 17/11/14, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 53, §§ 6º E 7º DA REFERIDA LEI. CONTUDO, DEVE-SE AFASTAR O AJUSTE DA MVA NO CASO EM EXAME.

RECURSO DE REVISÃO 40.060140439-76 CONHECIDO À UNANIMIDADE E NÃO PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS. RECURSO DE REVISÃO 40.060140553-54 CONHECIDO E NÃO PROVIDO À UNANIMIDADE.

(...)

NESTE SENTIDO, PELAS RAZÕES ADUZIDAS, A REGRA CONTIDA NO INCISO IV DO ART. 18, PARTE 1 DO ANEXO XV DO REGULAMENTO DO ICMS NÃO SE APLICA NA HIPÓTESE EM QUE O ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO DESENVOLVA ATIVIDADE TÍPICAMENTE COMERCIAL, AINDA QUE EM PARALELO À ATIVIDADE INDUSTRIAL.

Quanto à inclusão da Coobrigada, Norquima Produtos Químicos Ltda., no polo passivo da obrigação tributária, por força do Convênio ICMS nº 74/94, ela é contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias listadas nos itens da Parte 2 do Anexo XV supracitados, no período autuado, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, imperioso salientar que no regime da substituição tributária, o estabelecimento remetente figura como contribuinte na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento. Para tanto, vale trazer à colação parte do Acórdão nº 17.869/08/2ª, deste Conselho de Contribuintes:

ORA, PARA A COMPREENSÃO DO EXATO SIGNIFICADO DO COMANDO NORMATIVO ACIMA DESCRITO, E PARA O CORRETO ENTENDIMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA, INCLUSIVE A ANÁLISE DA SUA LEGITIMIDADE, O APOIO DA DOCTRINA É IMPORTANTE, E, ATUALMENTE, A MELHOR DOCTRINA DE SACHA CALMON, MIZABEL DERZI, ZELMO DENARI, JOHNSON NOGUEIRA, DENTRE OUTROS, NÃO DISCREPA, ENTENDENDO, QUE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NÃO HÁ RETENÇÃO DE IMPOSTO. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE DIRETAMENTE PARA O SUBSTITUTO, RESPONDENDO ESTE POR OBRIGAÇÃO PRÓPRIA, DE FATO GERADOR ALHEIO. ASSIM, A SUJEIÇÃO PASSIVA É DIRETA.

VALE-SE DA DOCTRINA DO PROF. SACHA CALMON, QUE EM VÁRIOS ESCRITOS TEM AFIRMADO, COM SUPORTE NA TEORIA DA NORMA JURÍDICA E DE SUA TÉCNICA DE IMPUTAÇÃO, PARA EXPLICAR A SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

NORMA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TENDO NO ASPECTO PESSOAL “A”

CONSEQUÊNCIA JURÍDICA TENDO POR SUJEITO PASSIVO “B”

“DE VER, E ISSO É FUNDAMENTAL QUE A PESSOA DESIGNADA NA LEI COMO “REALIZADORA” DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR) É DIVERSA DA QUE, NA CONSEQUÊNCIA DA NORMA, APARECE DESIGNADA COMO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. ENTÃO, JURIDICAMENTE, B É SUJEITO PASSIVO DIRETO. ELE NÃO PAGA DÍVIDA ALHEIA. PAGA DÍVIDA PRÓPRIA. APENAS NÃO REALIZOU O FATO GERADOR. [...]”. (COMENTÁRIOS AO CTN, PÁG. 292-293).

O PROF. WERTHER BOTELHO TAMBÉM SE ALINHA À CORRENTE DOCTRINÁRIA ACIMA. PARA ELE A RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO É A SEGUNDA HIPÓTESE DE SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA, OBSERVANDO, AINDA, QUE EMBORA O SUJEITO PASSIVO PREVISTO PELA NORMA NÃO REALIZE O FATO GERADOR, A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SURGE DIRETAMENTE PARA A PESSOA QUE SUBSTITUI O CONTRIBUINTE (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, PÁG. 198-201).

Desse modo, em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais é que a Coobrigada compõe o polo passivo da obrigação tributária.

Ademais, a responsabilidade solidária atribuída à Autuada, destinatária das mercadorias (contribuinte substituído) não afasta a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST conferida à emitente nos termos da legislação mencionada.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Casos análogos envolvendo a mesma empresa autuada já foram ratificados por este Conselho de Contribuintes, a exemplo dos Acórdãos nº 21.541/17/2ª e 21.542/17/2ª.

Assim, corretas as exigências fiscais de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

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

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 23 de maio de 2018.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente / Revisor**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**

D