

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.391/19/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001209206-95
Impugnação: 40.010147962-61, 40.010147958-41 (Coob.)
Impugnante: Steel Wire Distribuidora de Arames e Cordoalhas Ltda
CNPJ: 71.892020/0001-62
Martins Telas e Arames Ltda (Coob.)
IE: 062341925.00-10
Proc. S. Passivo: Marcelle Cristina Freitas Mamede/Outro(s), Jordã Rodrigues Costa Passos/Outro(s)
Origem: DFT/Teófilo Otoni

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição da destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em razão do disposto no art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST. PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a falta de recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em Atibaia/SP, que por força do Protocolo ICMS nº 32/09, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de arames lisos, farpados, galvanizados, recozidos e outros para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária, nos termos dos art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, no período de 01/05/14 a 28/02/17, devido ao estado de Minas Gerais, em operações de venda de mercadorias (Arames Lisos, Farpados, Galvanizados, Recozidos, etc), classificadas nas posições 7217.1090, 7217.2090 e 7313.0000 e sujeitas à Substituição Tributária por força do Protocolo ICMS nº 32/09, do qual são signatários os estados de São Paulo e Minas Gerais.

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

Foi incluído no polo passivo da autuação, como Coobrigado, o estabelecimento destinatário, cujas provas apuradas levaram à conclusão de se tratar de estabelecimento que também exercia atividade de comercialização (CNAE secundário

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

47.44-0-01 - Comércio Varejista de Ferragens e Ferramentas), levando à exigência do ICMS/ST nos termos do art. 18, inciso IV da Parte I do Anexo XV do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por seus procuradores regularmente constituídos, Impugnações respectivamente às fls. 30/34 e 49/75.

O Autuado principal requer o cancelamento total da autuação, alegando em síntese que:

- as operações de remessas interestaduais se deram sem a retenção da substituição tributária pelo fato das mercadorias serem destinadas ao processo produtivo da empresa destinatária, situação que comporta as exceções do art. 18, incisos I e IV do RICMS/02. Destaca que a destinação dada à mercadoria foi atestada pelo próprio adquirente, situação corroborada pela atividade principal constante do cartão do CNPJ;

- ilegítima seria a sua inclusão no polo passivo da autuação, pois diante da ausência de pagamento do tributo, nos termos dos incisos I e IV do art. 18, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, a responsabilidade passou a ser exclusiva do recebedor industrial mineiro que deixou de aplicar a mercadoria no seu processo industrial – cita a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/2007.

Por sua vez o Contribuinte coobrigado alega que:

- o lançamento é nulo em razão da “Descrição imprecisa dos motivos e da metodologia utilizada para apuração do crédito tributário”. Cita dispositivos da Lei Federal nº 9.430/99, que regulamenta o Processo Tributário Administrativo Federal e o art. 89 de RPTA para fundamentar sua tese de necessidade de apresentação de fundamento e motivação dos atos administrativos;

- a Fiscalização, ao analisar as operações de forma global não discriminou quais notas ou produtos saíram sem industrialização, citando inclusive que há aquisição de outros fornecedores;

- é inaplicável a ST nos termos do art. 18, inciso IV do Anexo XV do RICMS/02, pois a mercadoria seria empregada no processo industrial. Esclarece que compra arame galvanizado liso (em rolos de 50kg) e transforma em “Tela Alambrado” e “Tela Ondulada Quadrada”;

- há erro na base de cálculo do imposto cobrado a título de substituição tributária, pois foi incluído o valor do IPI, em clara ofensa ao art. 155, §2º, inciso XI da CF, ao art. 13 da Lei Complementar - LC nº 86/96 e ao art. 48, inciso I da Parte Geral do RICMS/02;

- as multas possuem caráter confiscatório;

- requer a produção de prova pericial e, para tanto, apresenta quesitos às fls. 73/74.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 132/167 defendendo a manutenção do lançamento, alegando em síntese:

- a legitimidade do Autuado para compor o polo passivo, destacando que sua responsabilidade está expressamente prevista no art. 22 da Lei nº 6763/75;
- cita trechos do “Relatório fiscal detalhado” para demonstrar a motivação e fundamento do lançamento, em especial a citação acerca da forma de caracterização da atividade comercial do adquirente da mercadoria;
- esclarece que diante das operações apuradas e da condição de estabelecimento comercial do destinatário é devido o ICMS/ST e, se necessário, eventualmente pode ser requerida a restituição do valor relativo à parcela da industrialização;
- quanto à inclusão do IPI na base de cálculo, esclarece que esse somente deve ser desconsiderado nos casos do ICMS operação própria, como feito pelo remetente da mercadoria, art. 19, inciso I item 3 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;
- corretas as multas aplicadas, e
- desnecessária a realização da perícia, pois ainda que os quesitos fossem respondidos em sentido de haver processo industrial, tal caracterização não afastaria a concomitância entre essa atividade e as operações de mera revenda.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

O Impugnante Coobrigado requer que seja declarado nulo o Auto de Infração por vício material. Argumenta que o lançamento traz uma descrição imprecisa dos motivos e da metodologia adotada para a apuração do crédito tributário.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induvidoso que o Coobrigado compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O “Relatório Detalhado” juntado às fls. 06 e seguintes, assim como a mídia eletrônica de fls. 22, abordam de forma clara as condutas e os elementos de provas utilizados para a realização do trabalho fiscal, descrevendo de forma precisa as operações e valores envolvidos.

Não é o fato de o Coobrigado discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ele comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos às partes todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Pedido de Perícia

O Impugnante Coobrigado pleiteia a produção de prova pericial como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo. Para tanto, formula os quesitos de fls. 73/74.

Pretende, por meio da perícia, comprovar a realização de etapa industrial em seu estabelecimento, condição que – no seu entender - afastaria a exigência do ICMS/ST nas remessas de mercadorias cuja aplicação está direcionada ao seu processo produtivo.

Segundo a doutrina *“em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação”* (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Da análise dos autos, verifica-se que os argumentos trazidos pela Fiscalização, bem como pelo próprio Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão, afinal não se nega que esse tenha entre suas atividades a industrialização de telas. Entretanto, também é patente que há, concomitantemente, a exploração de atividade comercial. Atividade essa que, pelos números e registros constantes da mídia eletrônica de fls. 22, demonstra ser sua atividade preponderante.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, sediada no estado de São Paulo, nas remessas de mercadorias para Minas Gerais, listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Capítulo 10) – materiais de construção e congêneres, bem como no Anexo Único do Protocolo ICMS nº 32/09, no período de 01/05/14 a 28/02/17.

Exige-se ICMS/ST e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Foi incluído no polo passivo da autuação, como Coobrigado, o destinatário, nos termos do art. 22, inciso II, § 18 da Lei nº 6.763/75.

Sustentam os Impugnantes, em suma, que o Auto de Infração deve ser cancelado uma vez que as operações por eles realizadas não se enquadram dentre as 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 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.

Alegam ainda, que o trabalho fiscal se baseou na presunção de que os materiais adquiridos pela empresa mineira eram destinados a revenda, quando, de fato, os mesmos teriam sido utilizados como matéria-prima para produção industrial.

Por outro lado, a Fiscalização refuta tais alegações ao argumento de que a disposição contida no citado inciso IV do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02 somente

se reputa aplicável aos casos em que se esteja a tratar de estabelecimento que desenvolva de fato a atividade industrial, não bastando apenas a sua mera indicação como atividade principal.

Vê-se, portanto, que a questão fundamental a ser enfrentada diz respeito à aplicabilidade ou inaplicabilidade do citado dispositivo regulamentar na situação em que o destinatário do produto sujeito à substituição tributária exerce, ao mesmo tempo, atividade industrial e atividade comercial no mesmo estabelecimento.

Vale destacar que situação semelhante foi tratada no Acórdão nº 23.336/19/3ª, o qual deixou claro que, para o deslinde da questão seria necessário analisar o contexto em que se encarta o citado art. 18, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02.

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 para a instituição de substituição tributária” (conforme art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02);
- “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 do RICMS/02);
- “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 do RICMS/02).

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 essa 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 *caput* do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, 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, desde que este estabelecimento não comercialize a mesma mercadoria;

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"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 al2, 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 desse 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 se reputa inaplicável.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na hipótese descrita no inciso IV do art. 18, Parte 1 do Anexo XV, tem-se que a previsão de inaplicabilidade da substituição tributária 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.

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 predominantemente atividade comercial.

Por meio da análise dos detalhamentos das receitas contidas no PGDAS (mídia eletrônica de fls. 22 – pasta ‘Detalhamento Receita do Simples’), durante o período em que o destinatário, ora Coobrigado, atuava sob o regime de recolhimento do Simples Nacional, constatou-se que as vendas sem industrialização realizadas alcançavam patamares superiores às receitas de vendas de produtos de industrialização própria, em alguns períodos ocorreu faturamento exclusivo de revenda de mercadorias. Tais provas demonstram que o destinatário, na verdade, tem como atividade preponderante o comércio de mercadorias.

Como consta do tópico 6 do relatório fiscal (“Dos Meios de Prova” – fls. 07/09), no período autuado as vendas de mercadorias sem industrialização compunham cerca de 98,9% (noventa e oito vírgula nove por cento) das vendas totais da Coobrigada, como pode ser observado em análise ao arquivo “PLANILHAS STEEL WIRE vs MARTINS TELAS E ARAMES”, Anexo 9.2.3 do feito fiscal.

Não se deve considerar que a referida regra de exceção, na qual 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.

Cabe lembrar que o comando contido no art. 18, § 2º, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, referido pelo Autuado como justificativa para o seu entendimento, alude especificamente, tal como o próprio texto do inciso IV, 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 a empresas que meramente contam com a atividade industrial indicada como atividade econômica principal, quando, de fato, exerce quase exclusivamente atividade comercial.

Ademais, 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 do RICMS/02, 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.

A mesma linha de raciocínio se aplica à pretensão da Impugnante/Autuada em subsidiar suas ações no disposto no inciso I do citado art. 18 do Anexo XV. Denota-se do dispositivo, conforme alhures descrito, que o destinatário seria industrial do mesmo produto que estaria adquirindo, de sorte a ser este o responsável tributário da incidência do ICMS/ST por mercadorias de mesma classificação na NCM, o que está largamente comprovado nos autos, não ser o caso analisado.

Também não lhe socorre os ditames dos subitens 1 ou 4 da alínea “b” do item V da Orientação DOLT/SUTRI nº 001/2017, uma vez seguirem as mesmas linhas do acima traçado, como segue:

V - Das operações subseqüentes

(...)

b. Hipóteses de Inaplicabilidade da substituição tributária

Não se aplica o regime de substituição tributária nas seguintes situações (art. 18 do Anexo XV do RICMS/02):

1. Operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, assim entendida como sendo aquela classificada no mesmo subitem da Parte 2 do Anexo XV. Nesse caso, a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria;

(...)

4. Operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em

processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Caso a mercadoria não seja empregada no processo de industrialização, caberá ao industrial que a recebeu a responsabilidade pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária no momento da saída da respectiva mercadoria.

Nesse sentido, pelas razões aduzidas, entende-se que as regras contidas nos incisos I ou IV do art. 18, Parte 1 do Anexo XV do Regulamento do ICMS **não** se aplicam na hipótese em que o estabelecimento destinatário desenvolva atividade tipicamente comercial, ainda que em paralelo à atividade industrial.

Por conseguinte, as manifestações da Superintendência de Tributação – SUTRI/SEF/MG, em consultas envolvendo a matéria, alardeiam a incompatibilidade da regra quando o destinatário pratica atividade diferente da industrial no mesmo estabelecimento. A título exemplificativo, cita-se excertos das consultas de contribuintes nºs 203/11, 070/12 e 018/16, como segue:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 203/11

(...)

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.

(...)

Assim, no caso de aquisição, em operação interestadual, de mercadoria sujeita à substituição tributária, caberá à Consulente a responsabilidade pela apuração e pelo recolhimento do ICMS/ST devido a este Estado, no momento da entrada do produto em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 070/12

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 inciso V e do § 8º, ambos do art. 66 do mesmo Regulamento.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 018/16

(...)

Nos termos do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, regra geral, a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização.

A condição de estabelecimento industrial é caracterizada quando o contribuinte pratica operações definidas como industrialização, no próprio estabelecimento, enquanto atividade econômica principal. Nesse sentido, vide Consultas de Contribuintes nº 152/2015, 062/2015, 064/2014 e 261/2012.

Não obstante, para a aplicação do inciso IV do art. 18 citado, 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.

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/2002, hipótese em que os produtos resultantes deverão ser submetidos à tributação por ocasião de suas saídas, nos termos da legislação tributária.

Desse modo, diante de todas as evidências apresentadas pelo trabalho fiscal, e diante da ausência de provas que atestem que de fato as mercadorias adquiridas foram utilizadas como matérias-primas para industrialização, não foram refutadas as conclusões obtidas com base em referido trabalho, tornando-se insubsistente, inclusive, a alegação da Impugnante/Autuada de que a autuação se basearia em presunção.

Quanto ao argumento da Impugnante/Autuada, de que seria ilegítima sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária, sendo a responsabilidade pelo recolhimento do tributo integralmente atribuída ao destinatário, contribuinte situado no estado de Minas Gerais, também este, não se sustenta como se verá adiante.

Argui a Impugnante/Autuada, que nos termos do disposto no § 2º, inciso II do já distinguido art. 18, se o industrial destinatário da mercadoria não a empregar no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

processo de industrialização, lhe caberá a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST.

Art. 18 (...)

§ 2º Na hipótese do inciso IV do caput, não se considera industrialização a modificação efetuada na mercadoria pelo estabelecimento comercial para atender à especificação individual do consumidor final.

(...)

II -

(...)

Efeitos de 23/05/2017 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos do Dec. nº 47.188, de 22/05/2017:

"II - somente alcança as operações destinadas a estabelecimento industrial que não comercialize a mesma mercadoria que adquire para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem."

Efeitos de 1º/12/2005 a 22/05/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"II - se a mercadoria não for empregada no processo de industrialização, caberá ao industrial que a recebeu a responsabilidade pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária, no momento da saída da mercadoria."

Entretanto, como visto, não há congruência entre o caso dos autos e a norma posta, haja vista que o destinatário não utiliza as mercadorias adquiridas somente no seu processo industrial, muito pelo contrário, pratica atividade comercial com os produtos na ampla maioria das aquisições.

Ressalta-se que a responsabilidade da Impugnante/Autuada pelo pagamento do imposto por substituição tributária ao estado de Minas Gerais tem por fundamento legal o Protocolo ICMS nº 32/09, firmado com o estado de São Paulo, que possui a seguinte redação:

PROTOCOLO ICMS 32, DE 5 DE JUNHO DE 2009

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno. Os Estados de Minas Gerais e de São Paulo, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda, em Belo Horizonte, no dia 5 de junho de 2009, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), e no art. 9º da Lei Complementar n. 87/96, de 13 de setembro de 1996 e o disposto nos Convênios ICMS 81/93, de 10 de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

setembro de 1993, e 70/97, de 25 de julho de 1997, resolvem celebrar o seguinte

P R O T O C O L O

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

(Grifou-se)

Em consonância com o protocolo, na legislação do ICMS tem-se o disposto no art. 12, § 1º, 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 submetidas ao regime de substituição tributária 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.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou grupo de mercadorias, são as identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

(...)

X - Capítulo 10: Materiais de Construção e Congêneres;

(...) (Grifou-se).

Ainda, em relação à inclusão dos Impugnantes no polo passivo da obrigação tributária, cumpre esclarecer que a empresa destinatária das mercadorias sujeitas a substituição tributária foi elevada a essa condição em conformidade com o disposto no art. 124 do CTN c/c o art. 22, inciso II, § 18 da Lei nº 6.763/75:

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Lei nº 6763/75

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

(...)

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

(...)

§ 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.

Especificamente, a responsabilidade do destinatário mineiro encontra-se fundamentada no art. 15, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, a saber:

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

Portanto, correta a eleição das Impugnantes para compor o polo passivo do Auto de Infração.

Em relação à argumentação do Coobrigado de que haveria erro na composição da base de cálculo do ICMS/ST, haja vista a inclusão do preço do IPI, também não merece prosperar.

Nos termos do art. 19, inciso I, alínea 'b', item 3 do Anexo XV do RICMS/02, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será, entre outros elementos, composta por todos os impostos e encargos transferíveis e cobrados do destinatário:

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

I - em relação às operações subseqüentes:

a) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA - estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(...)

A hipótese de exclusão do montante do imposto sobre produtos industrializados se dá quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos (ICMS e IPI).

Tal situação não se verifica no caso do ICMS Substituição Tributária, afinal tal sistemática pressupõe a tributação da cadeia de circulação da mercadoria, adotando como parâmetro a operação de venda a consumidor final, ou seja, venda realizada a um não contribuinte. Assim não há que se falar em aplicação do art. 48, inciso I da Parte Geral do RICMS/02, do § 2º do art. 13 da LC nº 87/96 e do inciso XI do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Por fim, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pelas Defesas, e pretendo efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 29 de agosto de 2019.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Relatora

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Revisor

D