

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.304/19/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001172717-89	
Impugnação:	40.010147641-64	
Impugnante:	Steel Wire Distribuidora de Arames e Cordoalhas Ltda CNPJ: 71.892020/0001-62	
Coobrigada:	Arames Vale do Aço Eireli IE: 002191653.00-36	
Proc. S. Passivo:	Bruno Moreira Valente/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 retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra unidade da Federação, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais para contribuintes mineiros, por força do Protocolo ICMS nº 32/09. Infração caracterizada nos termos do art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigência de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST- PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra Unidade da Federação, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais para contribuintes mineiros, por força do Protocolo ICMS nº 32/09. Infração caracterizada nos termos do art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigência de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de retenção e de recolhimento e a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, contribuinte substituto tributário, por força do Protocolo de ICMS nº 32/09, nas operações subsequentes com as mercadorias listadas no subitem 18.1.50, 18.1.51 e 18.1.56 (redação vigente até

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

31/12/15) e Capítulo 10, a partir de 01/01/16, ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes mineiros, no período de 01/01/14 a 30/06/18.

Foi incluída como Coobrigada a empresa Arames Vale do Aço Eireli, I.E. 002.191.653.00-36, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, dentre outros os seguintes documentos: o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 19/20), o Relatório Detalhado (fls. 07/16) e o DVD-R de fls. 21, contendo as planilhas demonstrativas da apuração e outros documentos correlatos.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 52/56.

Alega que a responsabilidade atribuída a ela é indevida.

Informa que, sediada no estado de São Paulo, trabalha no ramo industrial, comercializando artigos metálicos como arames farpados, fios de ferro ou aço, cordas, cabos, dentre outros, e forneceu materiais à empresa mineira Arames Vale do Aço Eireli, a qual possui como atividade econômica principal a fabricação de produtos trefilados de metal e como atividades secundárias o comércio varejista de ferragens e ferramentas e produção de arames de aço.

Entende que a responsabilidade de recolhimento do ICMS Substituição Tributária deve ser atribuída à empresa destinatária dos produtos, nos termos do disposto no art. 18, inciso I e IV do Anexo XV do RICMS/02.

Assevera que se verifica do inciso I do art. 18 supracitado que a substituição tributária não se aplica nos casos de venda de produtos destinados à indústria que o fabrica.

Diz que a empresa mineira declarou expressamente à Impugnante que os materiais adquiridos não seriam utilizados para fins de comercialização, conforme faz prova o documento anexo à impugnação.

Aduz que o inciso IV, complementado pelo § 2º, inciso II do mesmo art. 18, deixa claro que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo quando a mercadoria não é empregada em processo de industrialização é exclusiva o recebedor industrial.

Conclui que a indústria ou empresa que adquire material e não o utiliza como insumo de sua cadeia produtiva, fica obrigada ao recolhimento do ICMS/ST, no momento em que promover a saída do material do seu estabelecimento. No caso, a responsabilidade seria da Coobrigada Arames Vale do Aço, independentemente de ela usar os produtos como insumo em sua produção ou apenas revender os produtos.

Traz a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 01/07, item V.b.4, que entende estar de acordo com o seu entendimento.

Alega ser ilegítima a presunção do Fisco de que, em razão de não haver registro de utilização de todos os produtos comprados pela Coobrigada como matéria prima industrial, tais produtos seriam revendidos, o que acarretaria a obrigação pelo recolhimento do ICMS/ST pela empresa paulista.

Sustenta que a presunção adotada pelo Fisco milita em favor da Impugnante e que, de acordo com os preceitos constitucionais, qualquer penalidade jamais poderá ser aplicada por presunção, especialmente as penas administrativas.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 95/121, refuta as alegações da Defesa.

Informa, inicialmente que o Sujeito Passivo Principal comercializa arames de vários tipos (lisos, farpados, galvanizados, recozidos, dentre outros), classificados nas posições 7217.1090, 7217.2090 e 7313.0000, além de cordoalhas para curral, também de classificação fiscal 7313.0000, produtos esses que, em sua quase totalidade são importados, conforme alíquota interestadual aplicada em suas vendas - 4% (quatro por cento).

Assevera que tais mercadorias são contempladas nos itens 50, 51 e 56 do Anexo Único do Protocolo ICMS nº 32/09, sendo que a Autuada efetuou retenção a menor, com conseqüente recolhimento a menor do ICMS Substituição Tributária devido, bem como, deixou de efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS Substituição Tributária, em relação as notas fiscais objeto do presente feito fiscal.

Esclarece que o destinatário mineiro das mercadorias – Arames Vale do Aço Eireli – ora Coobrigado, tem por código de atividade econômica principal o CNAE 25.92-6-02 (Fabricação de produtos de trefilados de metal, exceto padronizados) e, por uma das suas atividades secundárias, a de código 47.44-0-01 (Comércio Varejista de Ferragens e Ferramentas).

Aduz que para a aplicação da hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária, a teor do disposto no art. 18, inciso IV do Anexo XV do Decreto Estadual 43.080/02 (RICMS/02), restaria a comprovação material de que o destinatário efetivamente efetua, apenas e tão somente, a industrialização da totalidade dos produtos adquiridos.

Descreve, às fls. 96/98 dos autos, os procedimentos adotados que levaram à conclusão de que o Coobrigado exerce atividade típica de revenda dos produtos, não se podendo sequer cogitar que os mesmos lhes sirvam de matéria-prima, ou como produtos intermediários, ou como material de embalagem, condições essas que, isoladamente observadas, poderiam implicar hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária preconizada no art. 18, inciso IV do Anexo XV do RICMS/02, que, para ser manejada, pressupõe que o destinatário industrial não comercialize as mercadorias como adquiridas.

Assevera que o Sujeito Passivo Principal, por seu turno, deixa de atender, também, à condição formal estabelecida no § 4º, do art. 18 do Anexo XV do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, omitindo-se de informar no campo destinado às “Informações Complementares” das notas fiscais que emite, a fundamentação para eventual hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária, como pela legislação exigido, dando pleno azo à interpretação de que, não apenas sabia da destinação comercial de revenda de seus produtos, como também, logrou auferir vantagem concorrencial em face de fornecedores dos mesmos produtos.

Descreve a metodologia adotada para a apuração do ICMS Substituição Tributária devido ao estado de Minas Gerais, bem como da aplicação da multa de revalidação, nos moldes previstos na legislação.

Afastando as alegações trazidas na Impugnação, traz as normas legais que fundamentam o instituto da Substituição Tributária, quais sejam: art. 150, § 7º e art. 146 da CF/88, art. 4º, art. 6º e art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, os quais transcreve.

Sustenta que do art. 9º da LC nº 87/96 regula o limite na adoção de tal instituto em relação às operações interestaduais, deferindo aos Convênios ou Protocolos firmados entre estados signatários, como espécies que são de acordos, a condição de plataforma autorizadora para a sua instituição em operações interestaduais.

Assevera que as mercadorias alvo da autuação encontram-se relacionadas no Anexo Único do Protocolo ICMS nº 32/09, do qual os estados de Minas Gerais e de São Paulo, são signatários, sendo que o estado de Minas Gerais, incluiu tais mercadorias à pauta da substituição tributária nas operações interestaduais realizadas com contribuintes daquele estado, a teor do § 8º, item 1, do art. 22 da Lei 6.763/75, reproduzindo os comandos contidos na Cláusula primeira do citado Protocolo.

Sustenta que foi inserido ainda na legislação mineira, por meio do art. 22, inciso II, §§ 18, 19 e 20, da Lei 6.763/75, chamando a compor o polo passivo nas situações em que a obrigação tributária principal seja inadimplida, no todo ou em parte, pelo contribuinte substituto, o destinatário mineiro das operações nascidas em São Paulo, ainda que sejam varejistas.

Salienta que, no presente caso, no regime da substituição tributária, o estabelecimento remetente das mercadorias, ora Impugnante, figura como contribuinte na relação tributária em relação aos fatos geradores presumidos posteriores às operações por ele realizadas.

Argui que a argumentação da Impugnante, em sede de mérito, decorre de processo silogístico, no qual, a premissa maior seria a falta de previsão legal para – pelo manejo de hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária à espécie - sua inclusão ou manutenção no polo passivo da autuação, por força dos seguintes dispositivos legais: I) art. 18, inciso I e IV do Anexo XV do RICMS/02 e § 2º, inciso II do mesmo artigo; e II) Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/2007, item V.b.4, os quais transcreve com redações vigentes à época dos fatos geradores.

Sustenta que a Orientação Tributária supracitada apenas revela a indicação de conduta em face da normatividade contida e vigente no inciso IV do art. 18, do RICMS/02, ao ano de 2007, e até em função de se permitir a compreensão do enfoque adotado pela Fiscalização, transcreve a mais recente disciplina regente dos fatos

ensejadores da constituição do crédito tributário (art. 18, inciso I e IV, § § 2º e 4º do Anexo XV do RICMS/02).

Observa que a Declaração trazida aos autos pela Impugnante, na qual afirma o Coobrigado de que não objetivava revenda dos produtos adquiridos da Impugnante, foi firmada em dezembro de 2014, o que vale dizer que, mesmo sem a possuir, a Impugnante já realizava várias operações (conforme planilhas de apuração) sem efetuar a retenção e o devido recolhimento do ICMS Substituição Tributária, ou efetuando retenção e recolhimentos a menor, ainda que em poucas situações. Logo, a sua conduta não foi determinada pela existência de tal declaração.

Alega que não se trata aqui de presunção manejada pela Fiscalização, como sustentado pela Impugnante, mas de constatação, derivada de informações prestadas pelo próprio Coobrigado, através dos documentos fiscais que emite, e das declarações que é obrigado a prestar (PGDAS), que demonstra que entre 95% (noventa e cinco por cento) e 99% (noventa e nove por cento) do que comercializa refere-se a produtos que já teriam sido tributados em operações precedentes ou não sofreram qualquer processo de industrialização em seu estabelecimento, que não produz as mercadorias objeto do presente trabalho, o que já afastaria, de imediato, a hipótese do inciso I do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Assevera que, por outro lado, as informações acerca de recolhimentos efetuados pela Impugnante, constantes das Planilhas de Apuração, não amparam as notas fiscais objeto do presente feito fiscal.

Destaca a redação do inciso IV que foi acrescida mediante o Decreto 47.314, de 28 de dezembro de 2017, produzindo efeitos apenas a partir de 1º de janeiro de 2018. Entretanto, tanto a redação precedente quanto a nova redação já amparariam a exigência fiscal. Tal alteração decorre do alcance que se pretendeu emprestar à normatividade das hipóteses de inaplicabilidade da Substituição Tributária - em geral - e no caso particular, ao inciso IV do art. 18.

Assevera que em vários casos semelhantes os órgãos consultivos próprios da Instituição já se posicionaram a respeito (conforme Consultas de Contribuintes DOLT/SUTRI de nºs 230/2017, 230/2016, 189/2016, 045/2016 e 012/2016), bem como os acórdãos que amparam a pretensão, da lavra desse Egrégio Conselho, que se repetem pelas Câmaras, e do qual destaca-se o Acórdão 4.650/16/CE, que aprecia recurso contra decisão proferida pelo juízo *a quo*, lastreada no Acórdão 22.096/16/1ª.

Transcreve excertos da Consultas de Contribuintes nº 230/2017 e do Acórdão exarado pela Câmara Especial (4.650/16/CE), anteriores à modificação da norma anteriormente referenciada, dos quais depreende, que a situação fática haverá de preponderar na interpretação das hipóteses de exceção que redundem em inaplicabilidade da Substituição Tributária, quando e onde a aplicabilidade é a regra geral.

Ressalta que não será a mera indicação de atividade industrial como atividade econômica principal, ou mesmo como uma de suas atividades secundárias, que definirá que o contribuinte de fato o é, para fins de aplicação do disposto no inciso IV, art. 18, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resume os aspectos que, cumulativamente observados, implicariam a hipótese de Inaplicabilidade da Substituição Tributária: a) que a operação tenha por destino estabelecimento industrial, nos termos da legislação tributária de nosso estado, numa perspectiva fática; b) que as mercadorias sejam usadas como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pelo mesmo, o que já afastaria várias outras formas de industrialização; c) que tais mercadorias - não necessariamente em sua totalidade -, não sejam comercializadas como adquiridas; d) que, o Sujeito Passivo por Substituição declare no campo das Informações Complementares dos documentos fiscais que emite, a hipótese de Inaplicabilidade da Substituição Tributária em que se baseia.

Ressalta que a condição formal imposta no item “d” não foi observada pelo Sujeito Passivo, deixando o mesmo de explicitar o fundamento da sua conduta nas notas fiscais emitidas, mas isso não seria, por si só, suficiente para afastar a hipótese de inaplicabilidade da Substituição Tributária.

Destaca as provas, constantes dos autos, que atestam a natureza quase que exclusiva de estabelecimento comercial de revenda do destinatário das mercadorias, quais sejam: a) análise dos PGDAS, que demonstra que, menos de 2% (dois por cento) do total do que comercializa sofre algum processo de industrialização em seu estabelecimento; b) análise dos CFOPs das Notas Fiscais emitidas pelo Coobrigado que evidencia que 94,6% (noventa e quatro vírgula seis por cento) do que comercializa não sofre qualquer processo de industrialização em seu estabelecimento ou, mesmo que sofra e o contribuinte se enquadre na condição de Contribuinte Substituto, o ICMS Substituição Tributária já teria sido recolhido em operação precedente (CFOP 6404); c) recolhimentos efetuados a título de substituição tributária pelo Coobrigado, em montante próximo a zero, para o período observado.

Informa que o detalhamento de tais informações e análises faz parte do “Relatório Detalhado” que acompanha o Auto de Infração.

Observa a natureza quase exclusiva de estabelecimento de revenda dos produtos adquiridos, contrapondo-se à figura de industrial declinada em seu CNAE principal, afastando-se as possibilidades de congruência para com as condições contidas nos itens “a”, “b” e “c” precedentes e a hipótese de inaplicabilidade ventilada.

Conclui que, assim sendo, aplica-se a regra geral que, havida do Protocolo ICMS nº 32/09 e perpassada pela Lei 6.763/75, é admitida ao Decreto 43.080/02, no art. 13, Parte 1, Anexo XV, que confere à Impugnante a responsabilidade por retenção e recolhimento do ICMS Substituição Tributária, bem como a fundamentação para a solidariedade passiva do destinatário mineiro, no art. 15, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 125/143, opina, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção e de recolhimento e a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, contribuinte substituto tributário, por força do Protocolo de ICMS nº 32/09, nas operações subsequentes com as mercadorias listadas no subitem 18.1.50, 18.1.51 e 18.1.56 (redação vigente até 31/12/15) e Capítulo 10, a partir de 01/01/16, ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes mineiros, no período de 01/01/14 a 30/06/18.

Foi incluída como Coobrigada a empresa Arames Vale do Aço Eireli, IE 002.191.653.00-36, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

A Autuada, empresa sediada no estado de São Paulo, tendo como atividade principal o comércio atacadista especializado de materiais de construção (CNAE-F 46.79-6-04), é responsável na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, por força do Protocolo de ICMS nº 32/09 e art. 13 da Parte 1 do RICMS/02.

Reitera-se, por oportuno, que a Autuada remeteu vários tipos de arames (lisos, farpados, galvanizados, recozidos, dentre outros), os quais classificam-se nas posições NCM/SH de nºs 7217.1090, 7217.2090 e 7313.0000, além de cordoalhas para curral, também de classificação fiscal 7313.0000, todos relacionados no item 18 do Anexo XV do RICMS/02, redação vigente até 31/12/15 e no Capítulo 10 do mesmo Anexo, a partir de 01/01/16.

Mediante análise dos documentos fiscais de saída emitidos pela Autuada Steel com destino à Coobrigada Arames Vale do Aço, verificou-se que 92,3% (noventa e dois inteiros e três décimos por cento) do total das vendas das supracitadas mercadorias ocorreram sem a retenção/recolhimento do ICMS/ST (Planilha “APURAÇÃO NNFF SEM RET 2014 a 07_2018”).

Verifica-se ainda que no período de fevereiro a outubro de 2014 a Autuada também realizou retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, conforme demonstrado na Planilha “APURAÇÃO NNFF RET a MENOR 2014 a 07_2018”.

Por outro lado, a Coobrigada Arames Vale do Aço promoveu a saída das mesmas mercadorias, parte nos CFOPs 5.101 e 5.401 (saídas com industrialização), e parte com os CFOPs 6.404, 5.102, 5.405 e 6.102 (saídas sem industrialização), sendo que as saídas sem industrialização correspondem a 94,6% (noventa e quatro inteiros e seis décimos por cento) do total das saídas realizadas no período autuado, relativas às mercadorias objeto da presente autuação, também sem retenção/recolhimento do ICMS/ST.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante/Autuada fundamenta sua defesa no argumento de que não é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST em tais operações, em face do disposto no art. 18, incisos I e IV do Anexo XV do RICMS/02, devendo a responsabilidade de recolhimento do ICMS/ST ser atribuída à empresa destinatária dos produtos.

Apresenta, para comprovar seu argumento, a declaração firmada pelo sócio-diretor da empresa destinatária das mercadorias Arames Vale do Aço Eireli, acostada à fl. 66 dos autos, na qual afirma que *“a compra dos materiais junto a empresas Steelwire Distribuidora de Arames e Cordoalhas Ltda não se destina à revenda dos mesmos”*.

Entende a Impugnante que o teor do inciso IV, complementado pelo § 2º, inciso II do supracitado art. 18, deixa claro que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo quando a mercadoria não é empregada em processo de industrialização é exclusiva o receptor industrial, ficando a destinatária que adquire material e não o utiliza como insumo de sua cadeia produtiva, obrigada ao recolhimento do ICMS/ST, no momento em que promover a saída do material do seu estabelecimento. No caso, a responsabilidade seria da Coobrigada Arames Vale do Aço, independentemente de ela usar os produtos como insumo em sua produção ou apenas revender os produtos.

Alega ser ilegítima a presunção do Fisco de que, em razão de não haver registro de utilização de todos os produtos comprados pela Coobrigada como matéria prima industrial, tais produtos seriam revendidos, o que acarretaria a obrigação pelo recolhimento do ICMS/ST pela empresa paulista.

Por outro lado, o Fisco afirma que, para a aplicação da hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária, a teor do disposto no art. 18, inciso IV do Anexo XV do RICMS/02, haveria que se comprovar que o destinatário efetivamente efetua, apenas e tão somente, a industrialização da totalidade dos produtos adquiridos.

Observa o Fisco que a declaração trazida aos autos pela Impugnante, foi firmada em dezembro de 2014, ou seja, antes mesmo de a possuir, a Impugnante já realizava várias operações, sem efetuar a retenção e o devido recolhimento do ICMS Substituição Tributária, ou efetuando retenção e recolhimentos a menor. Logo, a sua conduta não foi determinada pela existência de tal declaração.

Informa ainda o Fisco que o contribuinte destinatário, ora Coobrigado, tem como atividade econômica principal a “Fabricação de produtos de trefilados de metal, exceto padronizados (CNAE 25.92-6-02) e, como uma de suas atividades secundárias, a de código 47.44-0-01 (Comércio Varejista de Ferragens e Ferramentas). Entretanto, menos de 2% (dois por cento) do total dos produtos que comercializa sofre algum processo de industrialização em seu estabelecimento.

Merece 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.

Como se vê, a discussão dos presentes autos cinge-se sobre a 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.

Neste 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);

- “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*”.

Isto 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 *caput* do art. 18, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02.

Por oportuno, traz-se o teor do dispositivo de trata das hipóteses de inaplicabilidade da substituição tributária, contida no art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, no que interessa à presente autuação:

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 Código Especificador da Substituição Tributária - CEST -, hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria;

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"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;"

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

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

(...)

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;"

(...)

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:

"§ 2º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo:"

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."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.” (Grifou-se).

Na 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.

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

Conforme demonstrado pelo Fisco em suas planilhas de apuração, realizada a partir das notas fiscais emitidas, 94,6% (noventa e quatro inteiros e seis décimos por cento) das saídas realizadas pela empresa “Arames Vale do Aço Eireli” refere-se a produtos que já teriam sido tributados em operações precedentes ou não sofreram qualquer processo de industrialização em seu estabelecimento.

Ademais, como se pode ver no tópico 6 do relatório fiscal (“Dos Meios de Prova”), mediante a análise dos PGDAS constantes da Pasta “AMOSTRAGEM PGDAS ARAMES VALE DO AÇO”, constatou-se que o estabelecimento coobrigado comercializava quase a totalidade das mercadorias recebidas, podendo-se verificar na Tabela (fl. 08), em sua última coluna que o percentual médio das vendas do Coobrigado, as quais sofreram algum processo de industrialização em seu estabelecimento foi de 1,4% (um inteiro e quatro décimos por cento), no período atuado.

Não se deve considerar que a referida regra de exceção, onde se menciona expressamente “operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial”, 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 § 2º, inciso II do art. 18, Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02, referido pela Impugnante 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 deste 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. Neste 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 da Parte Geral 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 não seria o caso, visto que a destinatária coobrigada, em suas saídas, informa que a quase totalidade dos produtos já teriam sido tributados em operações precedentes ou não sofreram qualquer processo de industrialização em seu estabelecimento, ou seja, não produz as mercadorias objeto do presente trabalho, o que já afastaria, de imediato, a hipótese do inciso I do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - Das operações subsequentes

(...)

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.

Neste 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.

Esse é o entendimento da Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais – SUTRI/SEF/MG, manifestado em consultas envolvendo a matéria, no sentido da 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.

(Destacou-se).

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.

(...) Grifou-se.

Ressalta-se a manutenção do direito ao crédito integral das parcelas destacadas nos documentos fiscais, tanto a relativa ao ICMS operação própria, quanto a relativa à substituição tributária, em amplo respeito ao princípio da não cumulatividade, quando as mercadorias forem destinadas a atividades industriais de produtos com saída tributada pelo mesmo imposto.

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 bases em referido trabalho, tornando-se insubsistente, inclusive, a alegação da Impugnante/Autuada de que a autuação se basearia em presunção.

Por último, destaca-se ainda que a Impugnante/autuada tampouco cumpriu a condição formal estabelecida no § 4º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, deixando de informar no campo destinado às “Informações Complementares” das notas fiscais que emite, a fundamentação para eventual hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária.

art. 18 (...)

§ 4º Nas hipóteses do caput, o sujeito passivo indicará no campo “Informações Complementares” da nota fiscal que acobertar a operação o dispositivo em que se fundamenta a inaplicabilidade da substituição tributária.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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 pelo recolhimento 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e art. 13 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;

(...)

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. (Grifou-se).

Cumpra esclarecer que a empresa destinatária das mercadorias sujeitas a substituição tributária foi elevada a esta 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;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Lei nº 6763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, 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 se encontra fundamentada na 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.

Diante do exposto, corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 07 de novembro de 2019.

Wagner Dias Rabelo
Relator

André Barros de Moura
Presidente