

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.072/25/2^a Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004193051-12
Impugnação: 40.010159775-79
Impugnante: Imperial Cabos Mármores e Granitos Ltda
IE: 003092162.00-47
Proc. S. Passivo: Guilherme Ávila de Carvalho
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST, incidente sobre operações com fios e cabos elétricos, constantes do item 7.0 do Capítulo 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (e item 7.0 do Capítulo 12 da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23), em função da apuração incorreta da base de cálculo do imposto, uma vez que não foram incluídos todos os valores incorridos relativos à industrialização por encomenda, nos termos do art. 19, § 9º, do Anexo XV do RICMS/02 e art. 20, § 9º, do Anexo VII, do RICMS/23. Infração plenamente caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS/ST), incidente sobre operações com fios e cabos elétricos, constantes do item 7.0 do Capítulo 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e do item 7.0 do Capítulo 12 da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23, no período de 01/09/20 a 31/03/25.

A irregularidade decorre da constatação da apuração incorreta da base de cálculo do imposto, uma vez que não foram incluídos todos os valores incorridos relativos à industrialização por encomenda, como o custo da matéria-prima, nos termos do art. 19, § 9º, do Anexo XV do RICMS/02 e do art. 20, § 9º, do Anexo VII, do RICMS/23.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 442/456 do presente Processo Tributário Administrativo Eletrônico – e-PTA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Requer, preliminarmente, que o julgamento seja convertido em diligência para que a Delegacia Fiscal de 2º Nível de Sete Lagoas esclareça o motivo da alegada mudança de critério na interpretação da operação de industrialização por encomenda entre a CMR Condutores e a Imperial, respondendo aos questionamentos elencados à pág. 455 dos autos, e que, subsidiariamente, seja declarada a nulidade do Auto de Infração, por suposto vício insanável de legalidade e arbitrariedade da Autoridade Fiscal, em violação aos princípios constitucionais da Administração Pública.

Quanto ao mérito, requer a improcedência do lançamento, tendo em vista que a metodologia de cálculo do crédito tributário padeceria de inconsistência entre o discorrido no Relatório Fiscal e o apresentado nas planilhas de cálculo anexas; a retificação do lançamento para que o cálculo do imposto cobrado seja deduzido do valor de ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de matéria-prima (Código Fiscal de Operações e de Prestações – CFOP 6101e CFOP 6122); e a retificação do lançamento para que o cálculo do imposto cobrado seja deduzido do valor de ICMS acumulado no Registro E110 da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS IPI.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em sede de Manifestação Fiscal de págs. 495/501, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG, em Parecer de págs. 502/519, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, por suposta atuação arbitrária da Fiscalização e alegada violação a princípios fundamentais.

Argumenta que a operação de industrialização por encomenda de cabos elétricos entre a Autuada e a empresa CMR Condutores Elétricos Ltda (indústria) já teria sido objeto de fiscalização anterior, conforme o Processo Tributário Administrativo Eletrônico – e-PTA nº 01.001664157-21, sendo que, naquela oportunidade, “*a fiscalização entendeu que a prestação do serviço de industrialização por encomenda, da CMR Condutores para a Imperial, seria uma simulação e que a Imperial seria, em verdade, um simulacro engendrado pela CMR Condutores para realizar vendas de cabos elétricos economizando ICMS de forma ilícita*”.

Acrescenta que, uma vez que a auditoria fiscal entendeu que a industrialização por encomenda seria simulada, teria havido a desconsideração da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

personalidade jurídica da Imperial, atribuindo as suas vendas de cabos elétricos à CMR Condutores, empresa industrializadora.

Afirma que, conforme decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.675/21/2^a, teria entendido este E. Conselho que “houve simulação das operações e que o ICMS deveria ser cobrado da CMR Condutores, com base nas notas de vendas da Imperial e não com base no serviço de industrialização por encomenda”.

Nesse sentido, alega, em apertada síntese, que teria havido “uma mudança da compreensão, pelo Fisco”, lesiva aos princípios de legalidade, impessoalidade da Administração Pública e segurança jurídica/proteção à confiança, pois, “nesta nova Autuação, a auditoria fiscal, fiscalizando a mesma operação de industrialização por encomenda de cabos de alumínio, adota entendimento completamente diverso daquele apresentado no e-PTA n. 01.001664157-21: agora a Imperial é uma empresa legítima e as operações de industrialização por encomenda com a CMR Condutores são regulares, sendo, pois, devido o ICMS-ST pela entrada do produto industrializado”.

Argumenta que não seria possível que uma mesma operação (industrialização por encomenda de cabos elétricos) entre duas empresas (Imperial e CMR Condutores) seja ora considerada uma operação simulada, em um período, ora considerada regular, em outro período, sendo necessário ao Fisco prestar esclarecimentos e explicar a motivação para tal alteração de entendimento.

Requer, ao final, que o presente julgamento seja convertido em diligência para que a Fiscalização seja instada a apresentar um novo relatório, que detalhe os motivos pelos quais a operação de industrialização por encomenda, considerada simulada em um Auto de Infração anterior, passou a ser vista como legítima na presente autuação e, ainda, responda às perguntas elencadas na pág. 14 de sua impugnação.

Pela importância, transcreve-se as explicações do Fisco quanto às irregularidades apuradas nos dois momentos distintos:

Manifestação Fiscal

Os motivos do e-PTA n. 01.001664157-21 de que a Imperial seria uma empresa simulada e interposta pela CMR Condutores foram:

1) Foi verificado que o produto acabado encomendado ficava na Industria, não havia retorno físico destes, havia circulação apenas documental. Nas vendas praticadas pela encomendante, que não possuía estoque com os produtos vendidos saiam diretamente da indústria CMR CONDUTORES ELETRICOS LTDA, mas estas vendas eram realizadas através de NF-e de CFOP 5.405, como se os produtos estivessem nos estoques da encomendante. Em nenhum momento foi utilizado o instituto de venda à ordem. Os Conhecimentos de transporte tomados pela IMPERIAL CABOS MARMORES E GRANITOS EIRELI demonstravam como início de operação a cidade de Guaxupé (sede da indústria).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) Foi verificado que as notas fiscais com CFOP 5.124 - Industrialização efetuada para a IMPERIAL CABOS MARMORES E GRANITOS EIRELI, emitidas pela indústria CMR CONDUTORES ELETRICOS LTDA não possuíam Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e) ou Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e), não possuíam registro de passagem ou manifestação do destinatário e nem informação sobre placa de veículo do transporte.

3) As NF-e referentes à industrialização por encomenda não possuíam sincronização, da compra do vergalhão do Estado do Espírito Santo até a devolução das mercadorias industrializadas por encomenda ao encomendante eram prazos tão curtos que não dava nem para ocorrer a circulação física das mercadorias, em alguns casos passaram-se apenas 7:53 horas. O curto prazo entre a emissão de nota fiscal de remessa para industrialização e a nota fiscal de retorno dos produtos acabados demonstrava ser fictícia tal operação.

4) Os pagamentos dos condutores e fios vendidos pela IMPERIAL CABOS MARMORES E GRANITOS EIRELI eram em forma de cessão de crédito para a Industria ou para empresa financeira de forma que não recebia diretamente.

5) A IMPERIAL CABOS MARMORES E GRANITOS EIRELI suposta encomendante que, além de recolhimento a menor do tributo, agia como distribuidor da própria CMR CONDUTORES ELETRICOS LTDA (de onde saiam os produtos e ainda recebiam o pagamento das vendas da encomendante através da cessão de crédito).

Os motivos da mudança de critério agora, no e-PTA n. 01.004193051-12 foram:

1) O processo tributário administrativo adota o princípio da verdade material ou real,

2) A IMPERIAL CABOS MARMORES E GRANITOS EIRELI e a CMR CONDUTORES ELETRICOS após o e-PTA n. 01.001664157-21 que teve como período de referência 01/06/2018 a 31/12/2019 e, assim, serviu como manual para correção dos erros, corrigiram as evidências de simulação citadas nos itens 1 a 5 acima descritas.

3) Assim, não existe mais os indícios de simulação no período de 01/09/2020 a 31/03/2025, mas a IMPERIAL CABOS MARMORES E GRANITOS EIRELI causou prejuízo ao Erário pois, agindo como uma verdadeira empresa encomendante, continuou com o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pagamento a menor do ICMS/ST pela falta de inclusão dos materiais na base de cálculo tributo.

4) Conforme confirmado pela impugnante nos cálculos apresentados referentes aos meses 09 a 12/2024 (Anexo nr 13 - Cálculo do ICMS-ST apresentado de 09 a 12 de 2024) os valores das NF-e dos materiais não foram incluídos na base de cálculo do ICMS/ST.

5) Portanto, pela falta de provas de simulação e pelo novo comportamento da impugnante presume-se que as operações praticadas foram de industrialização por encomenda, desta forma o Fisco lavrou o e-PTA 01.004193051-12 com a cobrança do ICMS/ST não recolhido e Multa de revalidação.

(...)

(Destacou-se e grifou-se)

Portanto, não obstante os argumentos da Defesa, como explica a Fiscalização, o período autuado e o *modus operandi* das empresas envolvidas, no presente lançamento e no citado Auto de Infração anterior, mencionado pela Impugnante, são absolutamente diversos, não havendo, no presente período autuado, indícios de simulação de operações, o que teria sido corrigido pelas empresas envolvidas, após a lavratura do primeiro Auto de Infração (e-PTA nº 01.001664157-21).

Assim, não foi o Fisco que alterou o entendimento, mas, conforme constatado pela Fiscalização, as empresas envolvidas é que alteraram o *modus operandi* nas operações de remessas e retorno de industrialização por encomenda.

A situação fática do presente lançamento, verificada pelo Fisco, é absolutamente distinta daquela ocorrida anteriormente, na lavratura do Auto de Infração nº 01.001664157-21.

Ademais, a infração atribuída à Autuada está descrita com clareza no Relatório Fiscal Complementar.

Ressalta-se que não se trata de retificação do crédito tributário em um mesmo lançamento, mas de dois lançamentos distintos, com períodos distintos e acusações fiscais diversas, conforme explicado pelo Fisco acima.

Nesse contexto, importante se mostra a transcrição dos ensinamentos do tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se contunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja útil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (grifou-se)

Observa-se que a doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a Autoridade Administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta, ou, quando tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado, o que não ocorreu no caso em análise.

Ricardo Lobo Torres, referenciado por Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 352), relaciona o art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN aos casos de “*modificação da jurisprudência administrativa ou judicial*”, não podendo o Fisco invocar a modificação jurisprudencial para passar a adotar o novo critério nos lançamentos que viesse a efetuar, salvo em relação aos fatos geradores posteriores à introdução desse novo critério, o que também não ocorreu no caso presente.

Veja-se a dicção do mencionado art. 146 do CTN:

CTN

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Portanto, não se verifica qualquer ilegalidade e nem há que se falar em mudança do critério jurídico adotado pelo Fisco, que represente inovação nos motivos originalmente elencados pela autoridade lançadora para fundamentar o Auto de Infração, uma vez que sequer sofreu qualquer reformulação o presente lançamento.

Como destaca a Fiscalização, “*A IMPERIAL CABOS MARMORES E GRANITOS EIRELI e a CMR CONDUTORES ELETRICOS após o e-PTA n. 01.001664157-21 que teve como período de referência 01/06/2018 a 31/12/2019 e, assim, serviu como manual para correção dos erros, corrigiram as evidências de*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

simulação citadas nos itens 1 a 5 acima descritas; (...) assim, não existe mais os indícios de simulação no período de 01/09/2020 a 31/03/2025”, ora autuado.

Ou seja, no presente lançamento, não foram verificados pelo Fisco o conjunto de elementos que evidenciou a simulação de operações de remessas para industrialização, como demonstrado no primeiro (e-PTA nº 01.001664157-21).

Ademais, o entendimento adotado pelo Fisco no presente lançamento leva a uma apuração de crédito tributário de menor valor, uma vez exigido apenas a diferença de ICMS/ST apurada, pela não inclusão do custo da matéria-prima da industrialização por encomenda, na base de cálculo do imposto e a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lado outro, no Auto de Infração nº 01.001664157-21, tendo sido concluído que as operações de remessa e retorno de industrialização não ocorreram efetivamente, mas sim, os negócios objeto daquele lançamento eram realizados diretamente entre o estabelecimento da industrial a seus clientes, sem o devido recolhimento do ICMS Operação Própria (OP) e recolhimento a menor do ICMS/ST, ou seja, a real operação encontrava-se desacobertada de documentação fiscal, foram exigidos o ICMS/OP, o ICMS/ST, as respectivas Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da citada lei.

Das lições acima, depreende-se, como já afirmado, que no caso dos autos não houve qualquer alteração de critério jurídico, pois: (i) o presente lançamento não sofreu qualquer alteração, fática ou jurídica, desde a sua formalização; (ii) não houve mudança de interpretação da Fiscalização sobre a matéria em discussão ou revisão/modificação de uma interpretação anteriormente existente; (iii) o lançamento não se pautou em modificação da jurisprudência administrativa ou judicial; (iv) por consequência, não houve aplicação retroativa de um entendimento novo sobre a matéria.

Ademais, 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.

Não há que se falar, portanto, em alteração de critério jurídico ou em nulidade do lançamento, sendo, ainda, totalmente desnecessário qualquer pedido de diligência.

A Impugnante alega, ainda, que o Auto de Infração seria nulo por vício formal, uma vez que a metodologia de cálculo do crédito tributário não corresponderia, no seu entendimento, àquela aplicada na apuração anexa aos autos.

Afirma que a Fiscalização informaria, no item 1 da metodologia de apuração, descrita no Relatório Fiscal Complementar, que a base de cálculo do ICMS/ST teria sido apurada com base nas notas fiscais de entradas com CFOPs 5.124 e 5.125, mas que, analisando o Anexo 01 – “Planilha de Cálculo do Crédito Tributário”, verificar-se-ia que a base de cálculo do ICMS/ST teria sido apurada a partir das notas fiscais referentes aos CFOPs 5124, CFOP 5125 e CFOP 5902.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui que tal divergência prejudicaria o seu direito de ampla defesa.

Contudo, razão não lhe assiste mais uma vez.

A Fiscalização explica a apuração do crédito tributário no Relatório Fiscal Complementar da seguinte forma:

Relatório Fiscal Complementar

O ICMS/ST devido pela encomendante (Anexo nr 1 - Cálculo do ICMS/ST) na entrada das mercadorias recebidas da industrialização por encomenda, foi calculado utilizando os valores contidos nas pastas dos Anexos Planilha excel nr 02 a nr 07, com a seguinte metodologia:

- Apuração dos valores totais mensais das notas fiscais de entradas da IMPERIAL CABOS MARMORES E GRANITOS EIRELI com CFOP 5.124 e CFOP 5.125 das mercadorias de NCM 85444900 e NCM 85446000;
 - Apuração do somatório dos valores de ICMS operação própria destacados nas notas fiscais de entradas de CFOP 5.124, CFOP 5.125 e CFOP 5.902.
 - Sobre o valor total dos produtos apurados no item 1) foi acrescentado a MVA de 40% determinando assim a base de cálculo do ICMS/ST conforme capítulo “12” item “7.0” da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e capítulo “12” item “7.0” da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23;
 - Para o cálculo do ICMS/ST foi aplicado 18% sobre a base de cálculo do ICMS/ST e deduzido o valor do ICMS operação própria apurado no item 2);
 - Do ICMS/ST apurado foi deduzido o valor do ICMS/ST recolhido mensalmente, (Anexo nr 11 - Recolhimentos Imperial cod 0220-4 - ICMS-ST) pela IMPERIAL CABOS MARMORES E GRANITOS EIRELI, determinando assim o valor do ICMS/ST restante a recolher;
 - Do ICMS/ST restante a recolher foi aplicado a Multa de revalidação de 50% conforme Artigo 56, inciso II, da Lei 6763/75.
- (...)

Em sede de Manifestação Fiscal, a Fiscalização explica o que se segue:

Manifestação Fiscal

No item 1 da metodologia do relatório fiscal são citadas as NF-e com CFOP 5.124 e CFOP 5.125 das mercadorias de NCM 85444900 e NCM 85446000, ou seja, as Notas de retorno da industrialização que a

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

impugnante considerava suficiente para o cálculo do ICMS/ST.

No item 2 da metodologia do relatório fiscal foram incluídas as notas fiscais de entradas de CFOP 5.902 que demonstram os valores dos materiais utilizados na industrialização e que não foram incluídos na base de cálculo do ICMS/ST.

Portanto, no item 1 foram relacionadas as notas de cabos e fios elétricos resultantes do processo da industrialização por encomenda, de NCM 85444900 e 85446000 que estão sujeitas à substituição tributária conforme capítulo “12” item “7.0” da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e capítulo “12” item “7.0” da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23.

No item 2, foram relacionadas as notas de devolução dos insumos que conforme o disposto no § 9º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 e § 9º do art. 20 do Anexo VII do RICMS/23, a base de cálculo será o custo da mercadoria, assim considerados todos os valores incorridos, tais como os relativos à aquisição de matéria-prima.

(...)

Em que pese constar do item 3 da metodologia de apuração, descrita no Relatório Fiscal Complementar, supratranscrito, como referência para apuração da base de cálculo do ICMS/ST, os valores apurados no item 1 (que refere-se aos valores constantes das notas fiscais com CFOP 5.124 e 5.125), as planilhas de apuração do crédito tributário (Anexo 1 do Auto de Infração) são absolutamente claras, com legenda de detalhamento dos campos, e detalham como se deu a apuração, a fonte de dados e as fórmulas utilizadas.

Os cálculos para tal apuração estão descritos detalhadamente na legenda de referida planilha, sendo certo que a Impugnante, pelo próprio teor de sua impugnação, tem plena ciência da metodologia de apuração do crédito tributário utilizada pelo Fisco, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Além disso, a Fiscalização descreve minuciosamente um exemplo, no Relatório Fiscal Complementar, demonstrando que a Autuada não incluiu, na base de cálculo do ICMS/ST, os valores constantes das notas fiscais de CFOP 5902, que é justamente a irregularidade apurada, ou seja, impossível tais notas fiscais não constarem da apuração do crédito tributário, como diz ter entendido a Impugnante, da leitura de referido relatório:

Relatório Fiscal Complementar

A matéria prima é devolvida pela indústria para a IMPERIAL CABOS MARMORES E GRANITOS EIRELI através de NF-e de CFOP 5.902 - Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A IMPERIAL CABOS MARMORES E GRANITOS EIRELI recebe nota fiscal eletrônica do produto acabado com CFOP 5.124 - Industrialização efetuada por outra empresa e CFOP 5.125 - Industrialização efetuada para outra empresa quando a mercadoria recebida para utilização no processo de industrialização não transitar pelo estabelecimento adquirente da mercadoria.

Citamos como exemplo as Notas Fiscais nº 021.399 e 021.400 (pgs. 1 a 3 do Anexo 10), onde o encomendante não industrial IMPERIAL CABOS MÂRMORES E GRANITOS recebe do industrializador CMR CONDUTORES ELÉTRICOS os seguintes documentos:

NFe 021.400: o retorno simbólico das mercadorias - VERGALHÃO DE ALUMÍNIO (NCM76051110) e BK POLIETILENO LINEAR (NCM 39019090) - utilizadas para industrialização por encomenda, através do CFOP 5902 (Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda), no valor de (...)

NFe 021.399: retorno do produto final - CABO ALUMÍNIO (NCM 85444900) - resultante da industrialização, através do CFOP 5124 (Industrialização efetuada para outra empresa), no valor de (...)

Conforme exemplo, a base de cálculo para fins de substituição tributária deveria ser o custo da mercadoria considerando todos os valores incorridos, como matéria prima e custo de industrialização, que resultaria no somatório das Notas Fiscais 021.400 (CFOP 5902 - retorno simbólico das mercadorias utilizadas na industrialização - matéria prima) e 021.399 (CFOP 5124- Industrialização efetuada - custo).

Para o caso em tela, o contribuinte utilizou como base de cálculo somente a parcela referente ao custo de industrialização (NFe 021.399), no valor de (...), ao passo que deveria somar o custo da matéria prima utilizada (NFe 021.400), no valor de (...), o que totalizaria (...).

Assim, após verificação das NF-e, arquivos EFD/SPED e recolhimentos efetuados, foi constatado que a IMPERIAL CABOS MARMORES E GRANITOS EIRELI não inclui na base de cálculo do ICMS/ST o custo da matéria prima da industrialização por encomenda (da devolução simbólica da matéria prima através de NF-e de CFOP 5.902- Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda), resultando em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento a menor do imposto (Anexo nr 1- Cálculo do ICMS/ST):

(...)

(Grifou-se e destacou-se)

Não fosse o bastante, o art. 92 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, define de forma absolutamente clara que as “*incorrências ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida*”.

Ademais, todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

O Auto de Infração é acompanhado do Relatório Fiscal Complementar, documento detalhado que explica a acusação fiscal, como se deu a constatação da irregularidade pela Fiscalização, a apuração do crédito tributário, as infringências cometidas e as penalidades exigidas.

A Impugnante defendeu-se plenamente da acusação que lhe foi imputada, o que pode ser observado mediante simples leitura de sua peça defensória, sem qualquer prejuízo ao seu exercício de ampla defesa e sendo, ainda, totalmente desnecessário qualquer pedido de diligência.

Evidencia-se, no caso vertente, que a Fiscalização cumpriu todos os requisitos previstos na legislação tributária para assegurar a validade de seu ato e que o amplo direito de defesa foi plenamente garantido à Autuada, concedendo-lhe todos os prazos legalmente previstos para manifestação e apresentação das provas que entendessem devidas.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, incidente sobre operações com fios e cabos elétricos, constantes do item 7.0 do Capítulo 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e do item 7.0 do Capítulo 12 da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23, no período de 01/09/20 a 31/03/25.

A irregularidade decorre da constatação da apuração incorreta da base de cálculo do imposto, uma vez que não foram incluídos todos os valores incorridos relativos à industrialização por encomenda, como o custo da matéria-prima, nos termos do art. 19, § 9º, do Anexo XV do RICMS/02 e do art. 20, § 9º, do Anexo VII, do RICMS/23.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente, cabe contextualizar como se deu a apuração das irregularidades, conforme descrito no Relatório Fiscal Complementar.

A empresa foi intimada por meio do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000054146.41 a apresentar planilha com a memória de cálculo do recolhimento do ICMS/ST das entradas referentes as industrializações por encomenda recebidas no período de 01/07/20 a 31/03/25.

Na oportunidade, a Autuada informou não possuir a memória de cálculo de todo período solicitado (documentos constantes do Anexo 12 do e-PTA) e apresentou os cálculos referentes a alguns meses do ano de 2024 (Anexo 13), sendo que, nesses cálculos, constatou a Fiscalização que os valores constantes das notas fiscais eletrônicas (NF-es) referentes ao custo da matéria-prima não foram incluídos na base de cálculo do ICMS/ST.

Nesse sentido, foram verificados pelo Fisco os recolhimentos de ICMS/ST referentes à industrialização por encomenda sobre operações com cabos elétricos (Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM 85444900 e NCM 85446000) realizada para a empresa autuada, encomendante não industrial, cuja Classificação Nacional das Atividades Econômicas (CNAE) principal é a 46.73-7-00 – Comércio atacadista de material elétrico.

Deixou registrado a Fiscalização que, apesar da Autuada possuir uma CNAE secundária de indústria (CNAE 2391-5/03 – Aparelhamento de placas e execução de trabalhos em mármore, granito, ardósia e outras pedras), esses produtos são diferentes dos constantes e autuados no presente e-PTA, como descrito acima.

A matéria-prima é devolvida pela indústria para a empresa autuada por meio da emissão de NF-e de CFOP 5.902 – “Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda”.

A Autuada recebe nota fiscal do produto acabado com CFOP 5.124 – “Industrialização efetuada por outra empresa” e CFOP 5.125 – “Industrialização efetuada para outra empresa quando a mercadoria recebida para utilização no processo de industrialização não transitar pelo estabelecimento adquirente da mercadoria”.

As mercadorias resultantes do processo de industrialização por encomenda, de NCM 85444900 e 85446000, estão sujeitas à Substituição Tributária (item 7 do Capítulo 12, Parte 2, do Anexo XV do RICMS/02 e item 7 do Capítulo 12, Parte 2, do Anexo VII do RICMS/23), sendo que, por se tratar de industrialização por encomenda, a apuração do ICMS/ST deverá ser efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante, como é o caso da Autuada, consoante o § 3º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e o inciso I do § 1º do art. 18 do Anexo VII do RICMS/23.

Para tanto, deveria ser observado o disposto no § 9º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 e no § 9º do art. 20 do Anexo VII do RICMS/23, apurando-se a base de cálculo pelo valor de custo da mercadoria, assim considerados todos os valores incorridos, tais como os relativos à industrialização, aquisição de matéria-prima, embalagem, frete, seguro e tributos, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e do Anexo VII do RICMS/23, sobre a qual se aplicará a alíquota estabelecida para as operações internas com essa mercadoria.

Contudo, a Autuada recolhia o ICMS/ST, sem incluir na base de cálculo do ICMS/ST o custo da matéria-prima da industrialização por encomenda (o valor da devolução simbólica da matéria-prima por meio de NF-e de CFOP 5.902), resultando em recolhimento a menor do imposto, conforme demonstrado pelo Fisco no Anexo 1 do e-PTA.

A Fiscalização descreve a metodologia de apuração do imposto devido nas planilhas constantes do Anexo 1 do Auto de Infração.

Importa trazer à baila a legislação que cuida do assunto.

Como dito, as mercadorias industrializadas são cabos e fios elétricos, os quais se sujeitam ao regime de substituição tributária, encontrando-se relacionadas no Capítulo 12, item 7.0, da Parte 2, tanto do Anexo XV do RICMS/02 como do Anexo VII do RICMS/23, redação vigente no período autuado:

RICMS/02 – Anexo XV – Parte 2

12. MATERIAIS ELÉTRICOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

12.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Paraná (Protocolo ICMS 198/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 198/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 198/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 198/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 39/09).

Efeitos de 1º/01/2016 a 07/11/2022 – Redação dada pelo art. 15 e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

“12.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Paraná (Protocolo ICMS 198/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 198/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 198/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 198/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 39/09).”

12.2 Interno e na seguinte unidade da Federação: Distrito Federal (Protocolo ICMS 18/11)

(...)

ITEM	CEST	NBM/SH	Descrição	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
7.0	12.007.00	8544 7605 7614	Fios, cabos (incluídos os cabos coaxiais) e outros condutores, isolados ou não, para usos elétricos (incluídos os de cobre ou alumínio, envernizados ou oxidados anodicamente), mesmo com peças de conexão, inclusive fios e cabos elétricos, para tensão não superior a 1000V, para uso na construção; fios e cabos telefônicos e para transmissão de dados; cabos de fibras ópticas, constituídos de fibras embainhadas individualmente, mesmo com condutores elétricos ou munidos de peças de conexão; cordas, cabos, tranças e semelhantes, de	12.1 12.2	40

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

			alumínio, não isolados para uso elétricos; exceto os de uso automotivo		
--	--	--	--	--	--

RICMS/23 – Anexo VII

12. MATERIAIS ELÉTRICOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

12.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Paraná (Protocolo ICMS 198/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 198/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 39/09).

12.2 Interno e na seguinte unidade da Federação: Distrito Federal (Protocolo ICMS 18/11)

(…)

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRÍÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
7.0	12.007.00	8544 7605 7614	Fios, cabos (incluídos os cabos coaxiais) e outros condutores, isolados ou não, para usos elétricos (incluídos os de cobre ou alumínio, envernizados ou oxidados anodicamente), mesmo com peças de conexão, inclusive fios e cabos elétricos, para tensão não superior a 1000V, para uso na construção; fios e cabos telefônicos e para transmissão de dados; cabos de fibras ópticas, constituídos de fibras embainhadas individualmente, mesmo com condutores elétricos ou munidos de peças de conexão; cordas, cabos, tranças e semelhantes, de alumínio, não isolados para uso elétricos; exceto os de uso automotivo	12.1 12.2	40

Insta observar que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária é do estabelecimento encomendante da industrialização (ora Autuada), conforme disposto no art. 18, inciso II e § 3º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e no inciso I do § 1º do art. 18 do Anexo VII do RICMS/23:

RICMS/02 – Anexo XV

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

(…)

II – às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária;

(…)

§ 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

RICMS/23 - Anexo VII

Art. 18 - A substituição tributária de que trata este capítulo não se aplica:

(...)

II - às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária;

(...)

§ 1º - Para os efeitos do disposto no inciso II do caput:

I - tratando-se 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;

(...)

(Grifou-se)

Conforme dispositivo acima transcrito, a apuração do ICMS/ST se dará no momento da entrada no estabelecimento encomendante, estando a base de cálculo prevista no § 9º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e no § 9º do art. 20 do Anexo VII do RICMS/23:

RICMS/02 - Anexo XV

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

(...)

§ 9º Na hipótese do § 3º do art. 18, a base de cálculo é o custo da mercadoria assim considerados todos os valores incorridos, tais como os relativos à industrialização, aquisição de matéria-prima, embalagem, frete, seguro e tributos, 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.

(...)

RICMS/23 - Anexo VII

Art. 20 - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 9º - Na hipótese do inciso I do § 1º do art. 18 desta parte, a base de cálculo é o custo da mercadoria assim considerados todos os valores incorridos, tais como os relativos à industrialização, aquisição de matéria-prima, embalagem, frete, seguro e tributos, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de 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.

(...)

Contudo, conforme verificado pelo Fisco, a Autuada recolheu o ICMS/ST, devido na entrada da mercadoria industrializada por encomenda, a menor, pois deixou de incluir na base de cálculo do referido imposto o custo da matéria-prima da industrialização por encomenda, ou seja, o valor da devolução simbólica da matéria-prima constante das NF-es de CFOP 5.902, como demonstrado no Relatório Fiscal Complementar e no Anexo 1 do e-PTA.

Na peça de defesa apresentada, a Impugnante não contesta a acusação fiscal de recolhimento do ICMS/ST sem a inclusão, na base de cálculo, do custo da matéria-prima da industrialização por encomenda, resultando em recolhimento a menor do imposto, alegando, contudo, (i) a ausência de dedução do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de matéria-prima, ou seja, não foi considerado o crédito referente à compra dessas matérias-primas e (ii) a desconsideração do saldo credor de ICMS acumulado pelo Contribuinte em períodos anteriores.

Destaca que, ainda que a Fiscalização tenha reconhecido o direito ao crédito da operação própria, a apuração teria ignorado a integralidade dos créditos a que o Contribuinte faz jus, em desrespeito ao princípio da não cumulatividade.

Contudo, a compensação do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição das matérias-primas não pode ser considerada no cálculo do ICMS/ST que ora se exige, uma vez que, como verificou o Fisco, a Autuada já se creditou à época de suas aquisições.

A Fiscalização acrescenta que, “*por isso, possui o valor do saldo credor acumulado na Imperial de (...)*”.

Deve-se lembrar que o lançamento objeto do trabalho é em virtude do recolhimento a menor de ICMS/ST, decorrente da apuração incorreta da base de cálculo do imposto.

Adotava-se o procedimento de recomposição da conta gráfica quando a infração consistia em aproveitamento indevido de créditos do imposto levado a efeito pelo contribuinte, matéria não versada nos presentes autos.

Ademais, o RICMS/02 estabeleceu, a partir de 01/02/15, no art. 195, bem como o art. 160 do RICMS/23 (atualmente em vigência), nova forma para o procedimento fiscal de recomposição de conta gráfica, que não é o caso dos autos, que só se aplica por ocasião do pagamento do crédito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

(...)

RICMS/23

Art. 160 - Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º- O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

(...)

A não recomposição da conta gráfica encontra respaldo, ainda, no art. 89, inciso II, do RICMS/02 e no inciso II do art. 115 do RICMS/23, que estabelecem o esgotamento do prazo de recolhimento do imposto relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra com documento fiscal que mencione como valor da operação importância inferior a real, no tocante à diferença.

RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - com documento fiscal que mencione como valor da operação importância inferior à real, no tocante à diferença;

(...)

RICMS/23

Art. 115 - Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

II - com documento fiscal que mencione como valor da operação importância inferior à real, com relação à diferença;

(...)

Constata-se que, com a redação do art. 195 do RICMS/02 e do art. 160 do RICMS/23 está extinta a recomposição da conta gráfica do ICMS para todo e qualquer procedimento fiscal, inclusive nos casos de créditos ilegítimos ou indevidos.

Além disso, registra-se a inclusão no RICMS/02 do art. 89-A, que veda a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido. O RICMS/23 traz, no seu art. 116, a vedação expressa à compensação de créditos de ICMS com imposto vencido.

RICMS/02

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

RICMS/23

Art. 116 - Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo III.

Destaca-se que não há nos autos qualquer afronta ao princípio da não cumulatividade, pois não se está negando o direito do Contribuinte ao aproveitamento do crédito do imposto. O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal, mas não aproveitado na época própria, pode ser apropriado pelo contribuinte mediante creditamento extemporâneo, a ser realizado nos moldes e na forma da legislação pertinente, se for o caso.

Portanto, o feito fiscal encontra-se devidamente amparado pelas normas legais.

Assim, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, que o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e que, não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento. Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

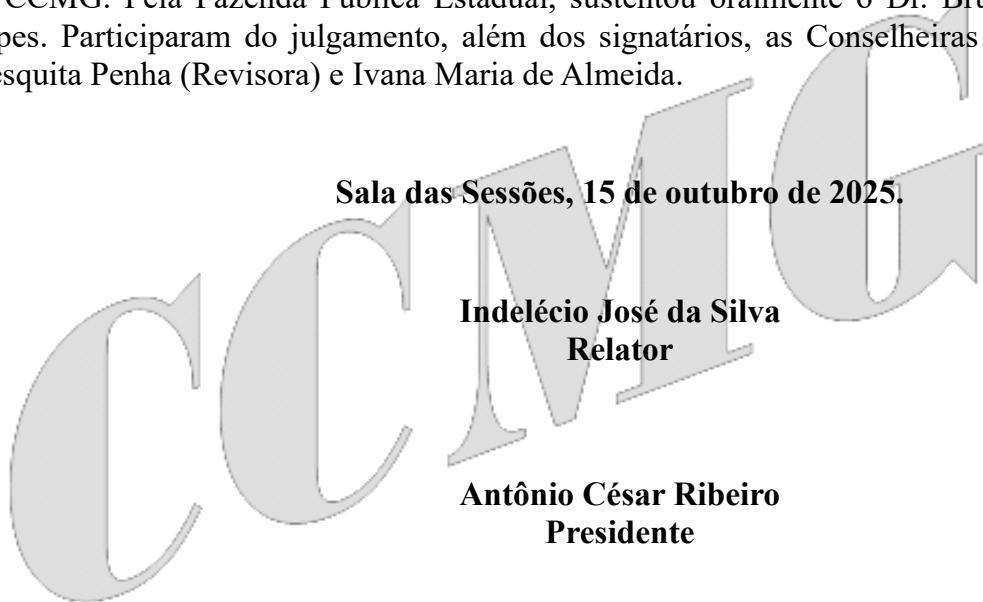
Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

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.

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Matias Lopes. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.



m/D