

Acórdão: 2.377/01/CE  
Recurso de Revista: 40.050002431-28  
Recorrente: Iso Block Ltda. (Autuada)  
Coobrigada: Mannesmann S/A  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. Sujeito Passivo: Márcia Gomes Nunes (Autuada)  
PTA/AI: 01.000114834-48  
Inscrição Estadual: 062.0005051.003 (Autuada)  
Origem: AF/Belo Horizonte  
Rito: Ordinário

---

**EMENTA**

**DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - INDUSTRIALIZAÇÃO - Não havendo descumprimento das hipóteses previstas no art. 19 do RICMS/91 e art. 12 do RICMS/96, não há que se falar em encerramento do diferimento. Exigências fiscais canceladas. Reformada a decisão recorrida. Recurso de Revista conhecido por maioria de votos e provido por unanimidade.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de destaque do ICMS em notas fiscais relativas a beneficiamento de mercadorias caracterizado como industrialização. A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 13.282/99/2.<sup>a</sup>, por maioria de votos, manteve integralmente as exigências fiscais de ICMS e MR (50%).

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, o presente Recurso de Revista (fls. 188/196).

Afirma que a decisão diverge de outra proferida pelo Conselho de Contribuintes, no PTA n.º 5.868, de interesse da própria Recorrente, conforme publicação no Minas Gerais de 24-02-73, cuja cópia já se encontra nos autos. Ressalta que naquele caso a impugnação foi julgada procedente, cancelando-se as exigências.

Argumenta que a atividade então exercida era idêntica à hoje praticada e que a legislação que regula a matéria se mantém basicamente inalterada, no que concerne aos elementos essenciais caracterizadores do imposto.

Aduz que não emprega mercadoria em seu processo, tampouco compra ou vende produtos da Mannesmann, concluindo que não pratica nenhum ato ou operação relativa à circulação de mercadorias, mas apenas presta serviço assalariado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta ser falsa a premissa contida no acórdão de que sua atividade é de industrialização, segundo doutrina citada.

Pede, ao final, o conhecimento e provimento do recurso.

A taxa de expediente é recolhida conforme documento de fl. 194.

Em fls. 195/196, a Recorrente contesta, ainda, o fato de ter sido notificada quanto ao enquadramento do PTA no rito sumário e requer a retificação da notificação, para que seja apreciado o recurso interposto.

A Auditoria Fiscal exara o despacho interlocutório de fls. 197/198, solicitando indicação exata do nº do acórdão divergente e retificando a notificação da Recorrente quanto ao efetivo enquadramento do PTA no rito ordinário. De suas solicitações resultam as informações de fls. 201/202 informando os dados relativos à decisão divergente indicada.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 204/212, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revista e, quanto ao mérito, pelo seu provimento.

---

### **DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no inciso II do art. 138 da CLTA/MG e, também atendida a condição estatuída no inciso I do citado dispositivo legal, revela-se cabível o Recurso de Revista ora em discussão.

A condição estatuída no inciso I do citado dispositivo legal, assim está disposta:

“Art. 138 - .....

I - a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por Câmara do CC/MG;”

Sobre a matéria, também dispõe a CLTA/MG:

“Art. 89 - .....

.....

Parágrafo único - Independentemente de comunicação ao sujeito passivo considera-se, também, como desistência:

.....

2) de recurso de revista, a falta de indicação do acórdão divergente no prazo legal.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Recorrente indica como paradigma uma decisão desta Casa em março de 1.973, em recurso de ofício contra decisão de Junta de Revisão Fiscal.

Em uma primeira análise, voltada para a interpretação literal dos dispositivos mencionados conclui-se não ter sido atendido o pressuposto de admissibilidade, por dois motivos:

1 – a decisão indicada não foi proferida por **Câmara** do CCMG, pois, naquela época, não havia essa divisão do órgão em câmaras.

2 – não houve exatamente indicação de **acórdão** divergente, pois não era essa a forma de decisão do órgão – conforme se observa da própria publicação trazida à fl. 21, trata-se de uma **deliberação**.

Porém, avançando na interpretação, buscando alcançar o objetivo da norma, serão analisados casos de divergência jurisprudencial no órgão.

Assim, a análise do pressuposto deve abstrair-se dos aspectos formais de organização da Casa ou de denominação da decisão proferida. Se, em outra ocasião, o CCMG, por seus membros Conselheiros, analisaram e resolveram o mérito de questão análoga à do presente PTA, há a possibilidade de aceitação do paradigma para efeitos de conhecimento do Recurso de Revista, mesmo diante da circunstância de não se tratar exatamente de decisão de **Câmara**, consubstanciada em **acórdão**.

Resta, então, avaliar se existe, realmente, a identificação entre os dois casos.

Nesse ponto, existe uma dificuldade prática: não consta nos arquivos desta Casa registro dos fundamentos da decisão mencionada pela Recorrente. Na publicação constante de fl. 104, somente consta:

“DELIBERAÇÃO CONJUNTA Nº XX/73

Negou-se provimento aos recursos de ofício abaixo relacionados.

.....

Recurso Ex-Officio n. 28.292 – PTA – DF – 50/5.868 – Recorrente – 1ª Turma de julgamento da JRF – Recorrido – Iso-Block S/A – Capital – Assunto – Notificações ns. 1.019 e 1.022, de 1/10/70. ICM e Multas. – Relator, cons. Irineu Moreira Gonzaga.”

Ou seja, o CCMG confirmou a decisão de 1ª instância – Junta de Revisão Fiscal – nos seguintes termos (publicação constante de fl. 105):

“P.T.A. n 5868 – Autuado: Iso-Block S/A – Rua Cipriano Carvalho – Belo Horizonte – Decisão: Notificações canceladas. Adotando o parecer da Assessoria de Tributação, decide a 1ª Turma de Julgamento da JRF cancelar as notificações ns. 001019 001022 de 30.10.70 no valor de Cr\$902.860,48, eis que não se configurou a prática das infrações nela descritas. Ao CCMG recorre de ofício.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observe-se que a decisão faz menção a um parecer da Assessoria de Tributação, que certamente estaria autuado no PTA. Porém não foram localizados, seja nessa Casa, seja nos demais órgãos da SEF ou mesmo junto ao Arquivo Público Mineiro.

Por outro lado, pelos elementos juntados pela Recorrente, em princípio, é possível realmente estabelecer uma identificação entre o trabalho ora discutido e aquele julgado em 1973.

Observa-se, nos termos de verificação e notificação fiscal de fls. 84 a 86, tratar-se de autuação sobre a mesma atividade da Recorrente, ora em discussão: beneficiamento de escória.

Naqueles casos, houve a peculiaridade do Fisco ter caracterizado expressamente as operações como “vendas”. Pode ser que se tenha concluído não se configurar a prática das infrações descritas exatamente por não ter havido vendas, mas somente industrialização. Pode ser, mas não há certeza de que o fundamento tenha sido esse, mesmo porque também consta nas autuações que o processo da empresa foi “desnaturado como prestação de serviços na forma da lei”, o que dava a entender que foi considerado como industrialização, afastando o equívoco da utilização do termo “vendas”.

Também se observa, nos recursos aviados contra aquelas notificações (fls. 88 a 93), que a então Recorrente utilizou o argumento de que suas atividades eram consideradas, pela legislação da época, como tratamento de substâncias minerais, sujeitas exclusivamente ao então vigente Imposto Único sobre Minerais. Também pode ter sido esse o motivo do cancelamento das exigências fiscais, mas, da mesma forma, não há certeza quanto a isso.

O fato concreto e certo é que as autuações decorrem do mesmo motivo – falta de recolhimento do ICMS incidente sobre operação caracterizada como industrialização – e que foram canceladas em decisão de mérito do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

Em princípio, não se pode afirmar, com certeza, que esse cancelamento, em 1973, tenha se dado em razão de peculiaridades não ocorridas no presente caso. No mínimo, há dúvidas quanto aos fundamentos da decisão indicada, o que enseja observar o disposto no artigo 112, II, do CTN, admitindo-se a divergência jurisprudencial.

Diante do exposto, deve ser considerada atendida a condição do inciso I do art. 138 da CLTA/MG, configurando-se os pressupostos de admissibilidade do recurso.

A atividade da Recorrente, objeto da autuação, consiste em beneficiar as escórias resultantes do processo de industrialização da empresa Mannesmann S/A, para sua reutilização. Conforme descrito nos autos, a atividade consiste em colher as escórias, amontoá-las, quebrá-las e transformá-las em grânulos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há nenhuma dúvida de que o processo descrito se enquadra no conceito de industrialização, previsto no artigo 5º, inciso II, alínea *b*, do RICMS/91, ou no art. 222, inciso II, alínea *b*, do RICMS/96.

Também é cediço que essa atividade de industrialização de uma mercadoria recebida e sua devolução ao encomendante, já como um produto novo ou pelo menos modificado, constitui operação de circulação de mercadoria, ocorrendo o fato gerador do ICMS no momento de sua saída, nos termos dos artigos 5º e 6º, inciso VI, da Lei nº 6763/75.

O fato da atividade ser desenvolvida dentro das instalações da própria empresa encomendante do beneficiamento nada interfere quanto à tributação pelo ICMS. Ainda que a mercadoria não tenha saído do pátio da Mannesmann, ela foi transferida, ainda que simbolicamente, à Recorrente, que efetuou o beneficiamento e, posteriormente, fez a devolução do produto beneficiado.

Nesse tipo de operação realizada entre contribuintes mineiros, ocorre, relativamente ao valor cobrado a título de industrialização, o diferimento do pagamento do imposto previsto no art. 15, inciso XVI, do RICMS/91 (ou, de acordo com o período, item 35 do Anexo II do RICMS/96).

O fundamento da autuação, porém, é que não foram cumpridos os requisitos do diferimento – observe-se a manifestação do Autuante às fls. 153/154. Em suas palavras, essa é a essência do trabalho. É o que se observa, também, nos fundamentos da decisão recorrida.

Como se vê, considerou-se descaracterizado o diferimento porque:

1 – não houve emissão de notas fiscais de remessa para industrialização (da Mannesmann para a Iso Blok);

2 – não houve emissão de notas fiscais de retorno da mercadoria remetida para a industrialização (da Iso Blok para a Mannesmann);

3 – nas notas fiscais emitidas para cobrança do valor da parcela a título de industrialização, não houve a menção obrigatória ao diferimento do pagamento do ICMS.

O artigo 15, inciso XVI, do RICMS/91 determinava a ocorrência do diferimento:

“XVI - no retorno de mercadoria ao estabelecimento autor da encomenda que a tenha remetido para industrialização, relativamente ao tributo devido por esta, observado o disposto no § 6º;

.....

§ 6º - O diferimento previsto no inciso XVI não se aplica quando o autor da encomenda estiver localizado fora do Estado, for consumidor final ou não contribuinte

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do imposto, Microempresa ou microprodutor, ou, em qualquer hipótese, quando for contribuinte e a mercadoria se destinar a seu uso, consumo ou imobilização.”

Observe-se que a única ressalva era a do § 6º, em cujas hipóteses não se enquadra o caso em questão.

No AI, consta como infringido esse dispositivo, bem como o art. 12, inciso IV, do RICMS/96. Este último se refere à hipótese de encerramento do diferimento quando a mercadoria tiver por fim a imobilização, o uso ou o consumo do destinatário.

Realmente, a mercadoria, após o beneficiamento realizado pela Recorrente, destinava-se ao consumo pela destinatária, Mannesmann, no seu processo industrial.

Isso, porém, no sentido lato da palavra consumo. No sentido específico, contido na legislação tributária, a matéria-prima e o produto intermediário não são tratados como materiais de consumo. E a mercadoria em questão nada mais é que matéria-prima para a Mannesmann.

Descarta-se, portanto, a mencionada ressalva do § 6º do art. 15 do RICMS/91.

Mais à frente, em seu artigo 22, o RICMS/91 ainda determinava:

“**Art. 22** - Na hipótese de que trata o inciso XVI do artigo 15, o estabelecimento industrializador deverá emitir nota fiscal na saída do produto, na qual constarão o número e a data da nota fiscal emitida pelo encomendante, o valor do produto recebido para industrialização e o valor total cobrado, destacando deste o valor de entrada dos produtos por ele empregados diretamente na industrialização.”

É uma obrigação de alta importância para o controle fiscal. A regra, porém, não é colocada, pelo menos nesse momento, como uma condição para o alcance do diferimento. O inciso XVI do artigo 15 do citado diploma não diz que o diferimento se aplica desde que observado o disposto no artigo 22. Nem se vislumbra essa dicção em suas entrelinhas.

Na redação do RICMS/96, pode haver, numa primeira análise, essa aparência de condição (Anexo II – item 35):

“Retorno, ao estabelecimento autor da encomenda, de mercadoria remetida para industrialização, relativamente ao imposto devido por esta, observado o disposto no artigo 12 deste Regulamento e o seguinte:

a - o estabelecimento industrializador deverá emitir nota fiscal na saída do produto, na qual constarão o número e a data da nota fiscal emitida pelo encomendante, o valor da mercadoria recebida para industrialização e o valor total cobrado, destacando deste o valor de entrada das mercadorias por ele empregadas diretamente na industrialização;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b - o retorno da mercadoria recebida para ser industrializada ocorrerá com suspensão da incidência do imposto, nos termos do item 5 do Anexo III.”

Ou seja, numa primeira análise, pode-se entender que ao mencionar “... observado o disposto ...”, está implícita no dispositivo a expressão “desde que”: aplicar-se-ia o diferimento, desde que observadas aquelas obrigações. Aí haveria uma condição para a o alcance do diferimento.

Trata-se, porém, de mera conjectura, pois, no lugar de “desde que” caberia também a expressão “devendo ser”: aplicar-se-ia o diferimento em tal situação, devendo ser observadas as obrigações. Nesse caso, não haveria uma condição, mas somente a imposição de uma obrigação acessória conseqüente de uma determinação de diferimento.

O diferimento não é uma opção dada ao contribuinte. A legislação determina que em certas operações o pagamento do imposto seja diferido:

RICMS/91: “Art. 15 - O imposto será diferido:”

RICMS/96: “Art. 8º - O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II, ...”

Como se vê, a legislação não facultou ao contribuinte valer-se do diferimento, mas impôs o instituto. Quando se pretendeu colocá-lo como opção, a legislação assim o fez expressamente. É o caso do produtor rural, na hipótese do art. 16 - § 2º – do RICMS/91 (ou art. 10 do RICMS/96, com redação equivalente):

“Art. 16 - .....

§ 2º - O produtor rural que possuir saldo credor do imposto lançado no Certificado de Crédito do ICMS, previsto no artigo 312, poderá renunciar ao diferimento e optar pelo pagamento do imposto incidente na operação por ele promovida, com dedução do respectivo saldo, hipótese em que será observado o seguinte:”

Sendo, em regra, uma obrigação aplicar o diferimento quando previsto, um ato de vontade exclusiva do contribuinte não pode torná-lo, na prática, uma opção.

Senão, por exemplo, sempre que um contribuinte possuísse saldo credor acumulado e quisesse transferi-lo sem previsão legal numa operação alcançada pelo diferimento, bastaria que descumprisse uma obrigação acessória, de preferência alguma que nem tivesse penalidade correspondente, e estaria o instituto renunciado e transformado, artificialmente, em opção.

Assim, o simples descumprimento de uma obrigação acessória não pode descaracterizar o diferimento, a menos que haja disposição expressa nesse sentido. E o regulamento do ICMS enumera as hipóteses em que se encerra o diferimento por ato praticado pelo contribuinte – o artigo 19 do RICMS/91 e o artigo 12 do RICMS/96.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaque-se, em ambos artigos, o inciso II, que trata do encerramento do diferimento quando:

“II - a mercadoria for encontrada ou o serviço prestado sem documento fiscal;” (RICMS/91)

“II – a operação for realizada ou o serviço prestado sem documento fiscal;” (RICMS/96)

Numa primeira análise, pode-se ter a impressão de estar aí a base para a imputação fiscal, devido à ausência de notas fiscais específicas para a remessa para industrialização e para o retorno desta, bem como da ausência dessas informações nas notas fiscais autuadas.

Isso, porém, não configura o desacobertamento da operação. A operação efetivamente praticada pela Recorrente foi a industrialização da mercadoria. E ela não ocorreu desacoberta de documento fiscal. Tampouco foi encontrada sem documento.

A Recorrente emitiu nota fiscal para cada operação e foi exatamente com base nas notas fiscais emitidas que se efetuou o levantamento.

A legislação não exige que se emita uma nota fiscal separada, além da nota fiscal relativa à parcela de industrialização, para acobertar o retorno da mercadoria recebida. O que se exige é a informação, nessa nota de industrialização, do valor relativo à mercadoria anteriormente recebida, informação esta realmente ausente no caso dos autos. Mas, repita-se, isso não configura o desacobertamento da operação, já que esta – a industrialização – foi contemplada com emissão de nota fiscal pertinente.

Também não se caracteriza qualquer das outras hipóteses previstas nos outros incisos dos citados artigos 19 e 12 do RICMS/91 e do RICMS/96, respectivamente.

Não há que se falar, portanto, em encerramento do diferimento, uma vez não caracterizadas as hipóteses expressamente previstas na legislação.

Finalmente, há que se analisar a questão sob o enfoque da não exclusão da responsabilidade do remetente pelo imposto diferido em face do descumprimento da obrigação pelo destinatário.

Das manifestações de fls. 153/154 e 159/165, infere-se o argumento de que, uma vez não declarado o diferimento do imposto nas notas fiscais da Recorrente, a destinatária, Mannesmann, não o declarou em sua escrituração fiscal, não havendo, por conseguinte, prova de seu pagamento.

Também consta na decisão recorrida o fundamento de que o procedimento irregular da Recorrente impossibilitou ao Fisco apurar o efetivo recolhimento do imposto na etapa posterior de circulação da mercadoria, pressuposto do diferimento, configurando a correção da pretensão fiscal contida no AI.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Realmente, o RICMS/91 previa:

“Art. 18 – O diferimento não exclui a responsabilidade do alienante ou remetente da mercadoria ou do prestador do serviço, quando o adquirente ou destinatário descumprir, total ou parcialmente, a obrigação.”

Mesma disposição encontra-se no artigo 11 do RICMS/96.

Ocorre, porém, que esse não foi o fundamento da autuação. A imputação fiscal é de encerramento do diferimento por motivos específicos e não de retorno da obrigação ao remetente pelo imposto diferido e não pago pelo destinatário.

Não sendo esse o motivo da autuação, não pode ser invocado posteriormente como fundamento para a manutenção das exigências fiscais.

Além disso, embora o diferimento não exclua a responsabilidade do remetente, quando o destinatário descumpra a obrigação, o primeiro não pode ser surpreendido pela inadimplência do segundo. Se fosse o caso, deveria ser observado o disposto no artigo 21, parágrafo único, item 5, da Lei 6763/75, ou seja, antes da formalização do crédito tributário, a empresa remetente deveria ser intimada a recolher o tributo devido, monetariamente atualizado, mas sem acréscimo ou penalidade.

Assim, o fato da Mannesmann ter recolhido ou não o imposto diferido nada interfere na legitimidade das exigências fiscais, na forma como constituídas.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em conhecer do Recurso de Revista. Vencida a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio (Revisora) que não o conhecia. No mérito, à unanimidade, em dar provimento ao mesmo. Participaram também do julgamento, além da mencionada e dos signatários, os Conselheiros Luciano Alves de Almeida e Edwaldo Pereira Salles

**Sala das Sessões, 22/06/01.**

**José Luiz Ricardo**  
**Presidente**

**Francisco Maurício Barbosa Simões**  
**Relator**

MSVP/BR