

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.096/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000277016-10  
Impugnação: 40.010138374-51  
Impugnante: Codime Com. e Distr. de Mercadorias S/A  
CNPJ: 08.283205/0001-33  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Uberaba

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST**  
Constatação fiscal de falta de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, sediada em outra unidade da Federação, na condição de contribuinte substituto tributário, de acordo com o disposto no Protocolo ICMS 196/09, tendo em vista a falta de destaque da base de cálculo do ICMS/ST, bem como do valor do ICMS/ST, nos documentos fiscais de saída emitidos para destinatários localizados neste estado, referente ao produto (vergalhão), listado no item 18, subitem 18.1.48 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da citada lei, essa majorada em 50% (cinquenta por cento) devido à constatação de reincidência, a partir de 17/11/14, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da referida lei. Contudo, deve-se afastar o ajuste da MVA no caso em exame.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

A presente autuação tem por objeto a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS devido pela Autuada, sediada em outra unidade da Federação, na condição de contribuinte substituto tributário, de acordo com o disposto no Protocolo ICMS 196/09, tendo em vista que deixou de destacar a base de cálculo do ICMS/ST, bem como o valor do ICMS/ST, nos documentos fiscais de saída emitidos para destinatários localizados neste estado, referentes ao produto (vergalhão), listado no item 18, subitem 18.1.48 da Parte 2 do Anexo XV do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais (RICMS/02), no período de janeiro de 2012 a 30 de novembro de 2014.

Em decorrência de tal conduta, exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da citada lei, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento) devido à constatação de reincidência, a partir de 17/11/14, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da referida lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Auto de Infração encontra-se instruído, além do Relatório Fiscal Contábil (fls. 13/16), com a seguinte documentação:

- Anexo I: demonstrativo de apuração do ICMS-ST e da multa isolada devidos, disponibilizado em CD-R (fls. 17);
- Anexo II: comprovantes de inscrição e de situação cadastral dos adquirentes, obtido no sítio da Receita Federal do Brasil na internet (fls. 18/25);
- Anexo III: cópia do DAF nº 04.002.260.441-33 e do DANFE nº 65.569, utilizados como parâmetro para caracterização da reincidência (fls. 26/28);
- Anexo IV: cópias dos DANFE em que se baseia a autuação (fls. 29/99).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 102/116, no âmbito da qual argui preliminarmente a nulidade do lançamento, por julgar desatendidas as exigências constantes do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, alusivas aos elementos obrigatórios que devem constar no Auto de Infração.

Quanto ao mérito, argumenta, em síntese, que as operações objeto da autuação destinaram-se à industrialização, consoante informado pelos respectivos destinatários, razão pela qual a remessa ocorreu sem a retenção do ICMS/ST, nos termos do disposto no art. 18, inciso IV, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02.

Neste sentido, aduz ainda que, nos termos do disposto no § 2º do mesmo art. 18 acima citado, nos casos em que a mercadoria não for empregada no processo de industrialização, caberá ao industrial que a recebeu a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Isto posto, a Impugnante insurge-se também contra a aplicação das penalidades exigidas pela Fiscalização, por entender inaplicáveis à espécie e, ainda, por ver caracterizado o caráter confiscatório das multas aplicadas, razão pela qual pede a anulação do feito fiscal.

Em contraponto, a Fiscalização manifesta-se às fls. 139/152, refutando a preliminar arguida. Para tanto, transcreve o relatório do Auto de Infração e, em seguida, esclarece:

“Deste relatório, claramente se depreende que o cerne da questão é a constatação da falta de recolhimento do ICMS/ST por parte da Autuada, sendo esta designada Substituto Tributário, por força do Protocolo ICMS n.º 196/09. Esta falta de recolhimento é visualmente identificável, bastando consultar os DANFes acostados às fls. 30 a 99. Neles, os campos “base de cálculo do ICMS substituição” e “valor do ICMS substituição” encontram-se em branco, incorrendo a conclusão de que não houve recolhimento do ICMS/ST. Esta é a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão do Auto de Infração.”

Quanto ao mérito, a Fiscalização refuta a tese da Impugnante afirmando que a citada regra de inaplicabilidade da substituição tributária somente vigora nos casos em que o estabelecimento destinatário das mercadorias exercer exclusivamente a atividade de industrial, o que não ocorre no caso em tela, eis que os códigos de atividade econômica principal e secundária dos destinatários mineiros das mercadorias autuadas demonstram que todos executam também atividade tipicamente comercial (conforme fls. 147/148).

Em reforço à sua argumentação, cita as Consultas de Contribuinte de nºs 203/2011 e 070/2012, exaradas pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, cujas conclusões coincidem exatamente com a posição adotada no presente caso.

No tocante ao argumento da Impugnante segundo o qual “*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*” (conforme art. 18, § 2º, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02), esclarece que tal dispositivo serve para orientar o estabelecimento que desempenha apenas a atividade de indústria. Assim, quando o industrial adquire mercadoria com a finalidade exclusiva de industrialização e, por uma excepcionalidade, ocorrer a sua venda, então, esta excepcionalidade será tratada da forma mencionada.

A Assessoria do CC/MG determina diligência às fls. 159 com o seguinte teor:

1 - Acoste aos autos, por amostragem, cópia de notas fiscais emitidas pelos destinatários mineiros da mercadoria (vergalhão), objeto deste lançamento, que comprovem que eles comercializaram a referida mercadoria, no período autuado, conforme afirmado na manifestação fiscal às fls. 149.

2 - Manifeste-se sobre a declaração exarada pela empresa destinatária CSD Industria, Comércio, Corte e Dobra de Aço S/A (fls. 158), cuja juntada aos autos é deferida nessa oportunidade.

Em atendimento à referida diligência, a Fiscalização colacionou aos autos os seguintes documentos:

- cópias de DANFES relativos às notas fiscais eletrônicas emitidas pelos adquirentes mineiros das mercadorias autuadas nos quais consta que tais estabelecimentos revendem a mercadoria (vergalhão) objeto do lançamento (fls. 163/187);

- informações extraídas do *site* da empresa CSD Indústria e Comércio e Dobra de Aço S/A (<http://www.dscind.com>) (destinatária de parte das mercadorias autuadas) nas quais consta que a referida empresa revende o produto autuado (fls. 188/191).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 210/229, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, para que seja afastado o ajuste da MVA efetuado pela Fiscalização no caso em exame.

Em sessão realizada em 05/04/16, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 07/04/16. Pela Impugnante, assistiu à deliberação a Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo alguns acréscimos e adequações de estilo.

### **Da Preliminar**

Sustenta a Impugnante que nos termos do disposto no art. 89, inciso IV do RPTA, o Auto de Infração deve noticiar “a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão”, o que, no seu entender, não ocorreu no caso em exame.

Assim, alega a Impugnante que o Auto de Infração não atende os pressupostos de validade, carecendo dos requisitos essenciais para a sua validade, merecendo, portanto, ser cancelado.

Contudo, como se depreende da análise dos autos, o lançamento preenche todos os requisitos previstos na legislação para tal mister.

Cumprido destacar que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se normatizada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo RPTA, que assim dispõe:

#### SEÇÃO III

#### DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Menciona-se que nos campos próprios do Auto de Infração - AI (fls. 04/08) e no relatório fiscal a ele anexo (fls. 13/16) está esclarecido o procedimento fiscal que resultou na identificação da acusação fiscal retromencionada, o período autuado, a legislação infringida e as penalidades cominadas.

Acresça-se que a Autuada compreendeu a acusação formulada no lançamento e desenvolveu plenamente a defesa em duas oportunidades, não restando configurada hipótese de cerceamento do direito de defesa.

Por essas razões, a presente autuação preenche todos os requisitos indispensáveis, uma vez demonstrado que condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de Defesa, tendo sido plenamente atendidos todos os comandos previstos na legislação pertinente.

Da análise do Auto de Infração em apreciação, em face das normas retrotranscritas, verifica-se cabalmente que o lançamento atende a todos os requisitos impostos pela legislação de regência, portanto afasta-se a nulidade arguida.

Destaca-se, por oportuno, que as alegações da Defesa acerca da inaplicabilidade da substituição tributária no caso em exame serão tratadas no mérito.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, decorre o lançamento da acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, sediada em outra unidade da Federação, na condição de contribuinte substituto tributário, de acordo com o disposto no Protocolo ICMS 196/09, tendo em vista que ela deixou de destacar a base de cálculo

do ICMS/ST, bem como o valor do ICMS/ST, nos documentos fiscais de saída emitidos para destinatários localizados neste estado, referentes ao produto (vergalhão), listado no item 18, subitem 18.1.48 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de janeiro de 2012 a 30 de novembro de 2014.

Exige-se, portanto, além do ICMS/ST, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da citada lei, essa última majorada em 50% (cinquenta por cento) devido à constatação de reincidência, a partir de 17/11/14, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da referida lei.

Sustenta a Impugnante que o Auto de Infração deve ser cancelado uma vez que as operações por ela realizadas não se enquadram dentre as hipóteses de aplicabilidade da substituição tributária. Neste sentido, defende que o inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 impõe a inaplicabilidade da substituição tributária no caso em que as mercadorias forem destinadas para industrialização, o que, segundo alega, é a hipótese dos autos.

Argui ainda que, nos termos do disposto no § 2º, inciso II do art. 18 do referido anexo, se o industrial destinatário da mercadoria não a empregar no processo de industrialização, caberá ao industrial que a recebeu a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST.

Explica a Impugnante que ao firmar negócio jurídico com os contribuintes mineiros colhe o pedido, encaminhando a mercadoria para o fim declarado pelos adquirentes no mais claro exercício da boa-fé comercial. A título de exemplo, cita, às fls. 108/109, as atividades exercidas pelos destinatários mineiros das mercadorias conforme consulta a dados cadastrais desses e informações repassadas pelos adquirentes.

Por outro lado, conforme relatado, a Fiscalização refuta tais alegações ao argumento de que a disposição contida no citado inciso IV do art. 18 do Anexo XV somente se reputa aplicável aos casos em que se esteja a tratar de estabelecimento que desenvolva apenas atividade industrial.

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

Para o deslinde da questão, cumpre analisar-se, de início, o contexto em que se encarta o citado art.18, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02.

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- “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 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 (Parte 1) do Anexo XV, abaixo transcrito:

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

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

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

III - às transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto quando destinadas a estabelecimento varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte;

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

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

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

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

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

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

§ 3º Na hipótese do inciso II do caput, em se tratando de encomendante estabelecimento não-industrial, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante, salvo na hipótese prevista no § 6º.

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

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

- em primeiro lugar, o fato de que a adoção de interpretação diversa acabaria por fragilizar o próprio instituto da substituição tributária, uma vez que bastaria a qualquer estabelecimento comercial realizar uma das atividades descritas como industrialização (arroladas no art. 222, inciso II do RICMS) para que as remessas dos produtos a ele destinados se fizesse sem a retenção do imposto. Cabe registrar, em reforço a esta posição, a grande amplitude dos conceitos constantes do art. 222, inciso II do RICMS, os quais foram reproduzidos da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sem que fossem também transcritas as exceções a tais conceitos, constantes desta mesma legislação federal;

- em segundo lugar, vale lembrar que, como visto acima, nas remessas para “estabelecimento de contribuinte deste Estado” de produtos sujeitos à substituição tributária, a regra é precisamente a responsabilidade do respectivo remetente. As exceções constantes do art. 18, Parte 1 do Anexo XV do RICMS devem ser interpretadas como tal. Em outras palavras, não se deve considerar que a referida regra de exceção, onde se menciona expressamente “operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial” (grifou-se), seja interpretada ampliativamente de modo a alcançar também estabelecimentos nos quais se desenvolva atividade tipicamente comercial, ainda que a par da atividade industrial. Vale ressaltar que, para fins da

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

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

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

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

Demais disso, vale lembrar ainda que, de acordo com o disposto no § 8º do art. 66 do RICMS, 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.

Vale ressaltar também o fato de que, embora constem dos autos declarações de destinatários mineiros no sentido de que os produtos em questão seriam empregados na atividade industrial, em nenhum dos documentos fiscais por eles emitidos, acostados aos autos pela Fiscalização, há qualquer destaque de ICMS/ST.

Registre-se, ainda, que, a par das razões anteriormente expostas e não obstante as Consultas de Contribuintes citadas pela Fiscalização (nºs 203/2011 e 070/2012), merece menção o fato de que a orientação nelas contida também foi prestada no âmbito da Consulta de Contribuinte nº 209/2014, formulada pela própria

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante em período anterior à lavratura do respectivo Auto de Infração, nos seguintes termos:

"A título de orientação, cumpre observar que a hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária nas operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem (de que trata o inciso II do art. 222 do RICMS/02) pressupõe que em tal estabelecimento não seja desempenhada atividade tipicamente comercial com os produtos sujeitos ao regime da substituição tributária."

Neste sentido, pelas razões aduzidas, entende-se que a regra contida no inciso IV do art. 18, Parte 1, do Anexo XV do Regulamento do ICMS **não** se aplica na hipótese em que o estabelecimento destinatário desenvolva atividade tipicamente comercial, ainda que em paralelo à atividade industrial.

Com referência ao montante do imposto devido por substituição tributária, o cálculo deu-se na forma estabelecida no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 e no art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Ao valor da mercadoria constante das notas fiscais autuadas, a Fiscalização agregou o percentual referente à Margem de Valor Agregado (MVA) ditada nas normas regulamentares mineiras (subitem 18.1.48 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, conforme período autuado), esta ajustada conforme § 5º do referido art. 19, e sobre o montante apurado aplicou-se a alíquota interna de 18% (dezoito por cento) e apropriou o ICMS operação própria destacado nos documentos fiscais.

Foi observado pela Fiscalização a redução da base de cálculo do ICMS prevista para a mercadoria autuada, conforme item 9 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Sobre a MVA ajustada dispõe o § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 19 (...)

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada = {[ (1+ MVA-ST original) x (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra) ] - 1} x 100", onde:

Efeitos de 1º/01/2012 a 31/12/2012

"§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 4 a 8, 10, 11, 14, 15, 17 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 51 da Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada =  $\{[(1+ MVA-ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:"

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

**Efeitos a partir de 08/12/2011 - Acrescido pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos do Dec. nº 45.801, de 07/12/2011.**

V - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV. (Grifou-se).

Verifica-se que, quando se trata de operação interestadual em que a alíquota interna é superior à interestadual, a MVA deverá ser ajustada, conforme disposto no § 5º do art. 19 da Parte 1 do mesmo Anexo, aplicando-se a fórmula "MVA AJUSTADA =  $\{[(1+ MVA ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1\} \times 100$ ".

Assim, conforme dispõe as alíneas "a" e "b" do inciso V do § 5º do referido art. 19 mesmo Anexo, quando o coeficiente referente à alíquota interna da operação própria do substituto ou ao multiplicador opcional usado para cálculo do ICMS na operação interna do industrial mineiro sujeita à redução de base de cálculo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual não será necessário qualquer ajuste na MVA.

Dessa forma, considerando que, de acordo com a subalínea "b.12" do inciso I do art. 42 do RICMS/02, a seguir reproduzida, a alíquota interna em operações promovidas por estabelecimento industrial aplicável a ferros, aços e materiais de construção, relacionados na Parte 6 do Anexo XII, em operações promovidas por estabelecimento industrial é de 12% (doze por cento), e, ainda, conforme item 9 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, o multiplicador opcional para a tributação da mercadoria que é sujeita à redução de base de cálculo é de 0,12 (zero vírgula doze

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

centésimos), não há que se falar em ajuste de MVA, uma vez que a alíquota interna e o multiplicador opcional será igual à alíquota interestadual:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

b.12) ferros, aços e materiais de construção relacionados na Parte 6 do Anexo XII, em operações promovidas por estabelecimento industrial;

(...)

Corroborando esse entendimento a resposta dada pela Superintendência de Tributação – SUTRI/SEF/MG à Consulta de Contribuintes abaixo reproduzida. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 226/2014

### **ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MVA**

**AJUSTADA** – Nas operações interestaduais sujeitas à substituição tributária em que a alíquota interna prevista no art. 42 do RICMS/02 para o mesmo tipo de operação for equivalente à alíquota interestadual ou quando houver previsão de redução de base de cálculo, igualando a carga tributária incidente nas operações interna e interestadual, a MVA a ser utilizada será a original, não havendo necessidade de promover o ajuste previsto no § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

### **ICMS – REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO – FERROS**

**E AÇOS NÃO PLANOS** – Nos termos do item 9 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, aplica-se a redução de base de cálculo de 33,33% (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento) à saída, em operação interna, de ferros e aços não planos constantes da Parte 2 do mesmo Anexo, facultada a utilização do multiplicador opcional 0,12.

### **EXPOSIÇÃO:**

A Consulente, que apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito, tem como atividade econômica principal o comércio varejista de ferragens e ferramentas (CNAE 4744-0/0) e comprova suas saídas mediante emissão de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).

Relata que adquire “vergalhão” (subposição 7214.20.00 da NBM/SH) de fornecedores estabelecidos nos Estados do Mato Grosso do Sul e Pará e, quando do recebimento dessa mercadoria, aplica no cálculo do

ICMS/ST a alíquota interna de 18% (dezoito por cento), a MVA ajustada e a redução de base de cálculo prevista no item 9 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Apresenta, como exemplo, a seguinte memória de cálculo:

- Valor total da aquisição: R\$ 1.000,00;
- redução de base de cálculo: 33,33% (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento): R\$ 666,70;
- MVA ajustada: 44,88% (quarenta e quatro inteiros e oitenta e oito centésimos por cento);
- base de cálculo do ICMS/ST: R\$ 965,91;
- débito de ICMS/ST aplicando a alíquota de 18% (dezoito por cento): R\$ 173,86;
- ICMS/ST a pagar: R\$ 53,86.

Com dúvida sobre a interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

**CONSULTA:**

1 – Considerando que o produto “vergalhão” (subposição 7214.20.00 da NBM/SH) é beneficiado pela redução da base de cálculo de que trata o item 9 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, a Consulente não deveria aplicar, no cálculo do ICMS/ST, o multiplicador opcional de 12% (doze por cento), conforme prevê o § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, ao invés da alíquota interna de 18% (dezoito por cento)?

2 – **Ainda considerando a referida redução de base de cálculo, haverá necessidade de a Consulente efetuar o ajuste da MVA no cálculo do ICMS/ST?**

3 – A Consulente terá direito à restituição de valores porventura pagos indevidamente?

**RESPOSTA:**

1 a 2 – De acordo com o inciso I do art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, o imposto a recolher a título de substituição tributária será equivalente ao valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente.

Desse modo, no cálculo do ICMS relativo à operação própria do remetente, será observada a alíquota

interestadual de 12% (doze por cento) e, na apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a alíquota interna prevista no art. 42 para o mesmo tipo de operação, ou seja, 18% (dezoito por cento), conforme previsão contida na alínea “e” do inciso I do referido artigo, para as saídas internas de vergalhão praticadas por estabelecimento varejista.

**Para fins de apuração da MVA ajustada, todavia, o cotejo deve ser com a alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria ou, caso a operação própria do contribuinte industrial esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.**

**Dessa forma, considerando que, de acordo com a subalínea “b.12” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, a alíquota interna em operações promovidas por estabelecimento industrial aplicável a ferros, aços e materiais de construção, relacionados na Parte 6 do Anexo XII, em operações promovidas por estabelecimento industrial é de 12% (doze por cento), não caberá o ajuste da MVA, eis que a alíquota interna será igual à alíquota interestadual.**

Saliente-se que na hipótese de haver, para a operação interna, previsão de redução de base de cálculo constante da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 e estando tal operação sujeita à substituição tributária, ao valor da base de cálculo do ICMS devido pelas operações subsequentes deverá ser aplicado o percentual de redução estabelecido no respectivo item da Parte 1 mencionada.

Ressalte-se que a utilização do multiplicador opcional para o cálculo do ICMS, indicado no item 9 da Parte 1 do Anexo IV em referência, traduz-se apenas como um elemento para facilitar a apuração do imposto, não se confundindo com a alíquota estabelecida para a operação.

**A título de exemplo, demonstra-se o cálculo do ICMS/ST na seguinte operação hipotética:**

Aquisição de vergalhões (NBM/SH 7214.20.00) dos Estados do Mato Grosso do Sul e Pará (não signatários de protocolo):

- Valor total da NF-e: R\$ 1.000,00

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ICMS operação própria: R\$ 1.000,00 x 12% = R\$ 120,00

- MVA: 35% (subitem 18.1.48 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02)

- Base de cálculo ICMS/ST: R\$ 1.000,00 x 1,35 = R\$ 1.350,00

- Redução de base de cálculo de 33,33% (item 9 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02): R\$ 1.350,00 x 66,67% = R\$ 900,04

R\$ 900,04 x 18% = R\$ 162,00

- ICMS/ST devido: R\$ 162,00 – R\$ 120,00 = R\$ 42,00

Ou com aplicação do multiplicador opcional:

- ICMS/ST devido: (R\$ 1.350,00 x 0,12) – R\$ 120,00 = R\$ 42,00

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 29 de Setembro de 2014.

(Grifou-se).

Dessa forma, descabe cogitar da aplicação, na apuração do ICMS/ST, do ajuste promovido pela Fiscalização na MVA.

Com referência às penalidades cominadas, sustenta a Autuada que há exigência nos presentes autos de duas penalidades de idêntica natureza em relação ao mesmo fato jurídico.

Contudo, as multas aplicadas foram de revalidação e isolada, as quais se encontram devidamente previstas na Lei nº 6.763/75. E, por determinação legal (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110, inciso I do RPTA), é defeso a este Órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo.

A multa prevista no art. 56, inciso, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento de ICMS/ST. Confira-se:

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

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções



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

previstas no § 9º do art. 53, na hipótese do crédito tributário:

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

No tocante ao alegado efeito confiscatório da multa de revalidação, este foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL N° 1.0024.06.002479-1/001, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO PTA. INOCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO DE LÂMPADAS. INSTITUIÇÃO PELO PROTOCOLO 18/98.

ISENÇÃO DE RECOLHIMENTO NO PERÍODO DE CRISE DE ENERGIA. MULTA DE REVALIDAÇÃO. 100%. CARÁTER NÃO CONFISCATÓRIO. I - NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IRREGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, SE ESTE REVELA A VIOLAÇÃO COMETIDA PELO AUTUADO E A PENALIDADE CORRESPONDENTE, HABILITANDO E OPORTUNIZANDO DEFESA PLENA. - PRELIMINAR REJEITADA. II - INOCORRE CERCEAMENTO DE DEFESA SE O IMPUGNANTE, MESMO APÓS APRESENTAÇÃO DA DEFESA ADMINISTRATIVA, É REGULARMENTE NOTIFICADO SOBRE A OCORRÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO. - PRELIMINAR REJEITADA. (...)

APELAÇÃO CÍVEL N° 1.0024.06.002479-1/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): (...) - APELADO(A)(S): ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. FERNANDO BOTELHO. GRIFOU-SE.

Vale dizer que a penalidade isolada foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo apurada, com fulcro no art. 55, inciso XXXVII da citada lei:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo; (grifou-se).

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada tem respaldo em decisões judiciais. Destaca-se a Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA:

DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE.

A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

A multa isolada foi corretamente majorada em 50% (cinquenta por cento) devido à constatação de reincidência, a partir de 17/11/14, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

Verifica-se do § 6º acima transcrito que a reincidência decorre da prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, dentro de 5 (cinco) anos contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, seja na data do pagamento ou da decisão irrecorrível condenatória, nos termos do dispositivo legal supracitado.

Analisando as informações acerca da reincidência (fls. 07, 14, 16, 27 e 155/156), constata-se que a autuação que fundamentou a citada majoração é a seguinte:

- PTA nº 04.002260441.33 – quitado em 11/11/14 – Multa Isolada exigida prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Assim, repita-se, a multa isolada foi corretamente majorada em 50% (cinquenta por cento), conforme prescreve o § 7º do supracitado artigo.

Vale destacar que no relatório do Auto de Infração menciona-se que a multa isolada foi majorada a partir de 11/11/14, mas consta na planilha de apuração das exigências, contida na mídia eletrônica de fls. 17, que tal majoração ocorreu em relação a notas fiscais emitidas a partir de 17/11/14.

Por fim, no tocante ao pedido de cancelamento das penalidades, verifica-se que o permissivo legal, previsto no art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, não pode ser aplicado ao caso presente, uma vez que a infração resultou em falta de pagamento do imposto e a Autuada é reincidente:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

**§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:**

(...)

**1. de reincidência;**

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo. (Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que seja afastado o ajuste da MVA, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Relator) que excluía, ainda, as exigências referentes às Notas Fiscais emitidas para a CSD Indústria Comércio Corte e Dobra S/A, e a Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, que o julgava improcedente. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além da signatária e, dos Conselheiros vencidos, o Conselheiros Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 07 de abril de 2016.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora designada**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.096/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000277016-10  
Impugnação: 40.010138374-51  
Impugnante: Codime Com. e Distr. de Mercadorias S/A  
CNPJ: 08.283205/0001-33  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Uberaba

---

Voto proferido pela Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme relatório fiscal, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/ST, no período de janeiro de 2012 a 30 de novembro de 2014, uma vez que a Autuada, na condição de substituto tributário localizado em outra unidade da Federação, nos termos do Protocolo ICMS n.º 196/09, deixou de destacar a base de cálculo da Substituição Tributária, bem como o valor do ICMS/ST nas saídas de produtos enquadrados no item 18 (18.1.48 – vergalhões) da Parte 2, do Anexo XV do RICMS/02, produtos esses destinados a contribuintes mineiros.

Atribuindo a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, a Fiscalização enquadra a Autuada como legítima para atuar como sujeito passivo da presente autuação.

Invoca a Fiscalização os ditames do art. 222 do RICMS para afirmar, em suma, que a exceção prevista no art. 18 do Anexo XV do Regulamento do ICMS somente se mantém para os casos em que o adquirente exercer exclusivamente atividade industrial, vejamos trechos da manifestação fiscal (fls. 08):

“É CEDIÇÃO QUE, QUANDO O ESTABELECIMENTO EXERCER SOMENTE A ATIVIDADE DE INDUSTRIAL, A REGRA DA INAPLICABILIDADE VIGORARÁ. DE OUTRO MODO, EM SE TRATANDO DE ESTABELECIMENTO QUE TENHA EM SEU ROL DE ATIVIDADES, ALÉM DO CNAE DE FABRICAÇÃO, TAMBÉM CNAE DE COMÉRCIO, CONTINUARÁ A VALER A REGRA GERAL, EM QUE CABERÁ AO REMETENTE SUBSTITUTO DESTACAR E RECOLHER O ICMS/ST.”

“COMO DEMONSTRAM OS CNAE DOS ADQUIRENTES MINEIROS (FLS. 19 A 25), NENHUM DELES É ESTABELECIMENTO ESTRITAMENTE INDUSTRIAL.”

GRIFAMOS.

Verifica-se ainda que o entendimento do Fiscal autuante se baseia em Solução de Consulta:

“ESTE DEVE SER O ENTENDIMENTO PARA NORTEAR O PRESENTE CASO. TANTO É ASSIM QUE ESTA MATÉRIA FOI TRATADA EM DUAS CONSULTAS DE CONTRIBUINTE, A SABER, Nº 203/2011 E 070/2012. ESTA MEDIDA VISA A ASSEGURAR AO ESTADO A CERTEZA DE QUE A CADEIA DA COBRANÇA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO FOI INTERROMPIDA, E AOS CONTRIBUINTES AQUI INSTALADOS, A GARANTIA DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA, DA IGUALDADE COMPETITIVA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA.” GRIFAMOS.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência diz respeito à aplicabilidade do art. 18, inciso IV, Parte 1, anexo XV do RICMS/02 na situação em que o destinatário do produto sujeito à substituição tributária exerce, ao mesmo tempo, atividade industrial e atividade comercial no mesmo estabelecimento, o que se entende como erro na motivação administrativa, que está adstrita ao princípio da legalidade.

Senão vejamos a disposição do dispositivo em comento, abaixo transcrito:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

**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.**

§ 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. Grifamos.

A presente autuação traz como aspecto principal os CNAEs das empresas mineiras, cuja atividade econômica envolve além da industrial, na maioria, atividade comercial.

*Data venia*, da leitura do dispositivo, em análise, notadamente não se extrai a exigência de que o estabelecimento adquirente desempenhe somente atividade industrial.

Em aspecto inicial, invoca-se a importância do princípio da legalidade não só inserido no art. 5º da Constituição Federal “ninguém será obrigado a fazer ou

*deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”, mas também no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional reafirmando no art. 150 sua aplicação “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir o aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

Em mesmo sentido, a motivação, adstrita a legalidade imposta por princípio constitucional, se destaca com erro, quando o Fiscal autuante traz entendimento diverso do postulado da legalidade tributária.

É que, por ser ato administrativo vinculado, sujeita-se aos requisitos genéricos de validade dos atos administrativos, dentre os quais se releva, por sua capital importância para o controle de legalidade, a motivação.

Pela motivação (enunciação do motivo) é que se confronta o ato praticado com os fatos que o originaram (motivo do ato administrativo), verificando-se sua conformidade com o padrão comportamental legalmente imposto para aquelas situações.

Esclarecedora é a lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, Confira-se:

"Cumpra distinguir motivo do ato de motivo legal. Enquanto este último é a previsão abstrata de uma situação fática, empírica, o motivo do ato é a própria situação material, empírica, que efetivamente serviu de suporte real e objetivo para a prática do ato. É evidente que o ato será viciado toda vez que o motivo de fato for descoincidente com o motivo legal." (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 8ª Ed., 1998, pág. 224 e segs.)

Para fins de análise da legalidade do ato, é necessário, por ocasião do exame dos motivos, verificar: “ (i) a materialidade do ato, isto é, verificar se realmente ocorreu o motivo em função do qual foi praticado o ato; (ii) a correspondência do motivo existente (e que embasou o ato) com o motivo previsto na lei.”

Ademais, acerca da necessária motivação dos atos administrativos, assim estabelece o art. 50 da Lei 9.784/99:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Assim, para que seja cumprido o requisito da motivação, devem ser explicitamente demonstrados os fundamentos adotados pela Administração Pública para a prática do ato. Em outros termos, deve haver a congruência entre o motivo legal (norma em que se baseia o ato) e o acontecimento fático que enseja sua aplicação.

Sobre o tema, cumpre colacionarmos o posicionamento de JAMES MARINS:

“Se todo o procedimento fiscal está submetido ao princípio da fundamentação isto significa que todos os atos e decisões que compõem seu iter devem estar estribados em expressa fundamentação legal e fática, sob pena de invalidade.(...)Fundamentar o ato ou a decisão administrativa significa declarar expressamente a norma legal e o acontecimento fático que autoriza a prática do ato ou a prolação da decisão.” (MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro, 4ª Ed. Fl. 186.)

Grifamos.

*In casu*, verifica-se que o art. 18, inciso IV, Parte 1, anexo XV do RICMS/02 não impõe a exclusividade da atividade industrial, ou veda atividade comercial em conjunto. Assim, observa-se o erro na motivação da presente autuação, e a nulidade da capitulação legal.

A exigência da correta e completa descrição dos fatos, bem como da perfeita tipificação legal, faz-se necessária em face dos "*Princípios da Segurança Jurídica/ legalidade*", (art. 5º, incisos II da CF), sem cuja observância resta maculado o ato praticado.

Tal situação (inovação) constituiria inadmissível insegurança jurídica, uma vez que se retiraria do cidadão à incidência da norma legal sobre os fatos (ou, reversamente, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência normativa), limitando-se o âmbito de sua defesa possível à matéria puramente fática. Justamente por isto, a inovação na motivação constituiria, igualmente, violação aos "*Princípios da Segurança Jurídica*".

Nada obstante, a autuação afasta o critério de interpretação determinado pelo art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN).

*Ensina Tércio Sampaio Ferraz Jr., “a interpretação restritiva ocorre toda vez que se limita o sentido da norma, não obstante a amplitude da sua expressão literal.”* (FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, 2. Ed., São Paulo: Atlas, p. 295.)

Assim, não se permite que a incidência da lei vá “além” da fórmula ou hipótese expressas em seu texto, como ocorreu na presente autuação.

*“Vale dizer que a interpretação literal, homenageando a segurança jurídica, corrobora o postulado da legalidade tributária”* (V. COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva. 2009. P. 164.).



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Do dispositivo art. 111 do CTN, disciplina hipóteses de “exceção”, devendo sua interpretação ser literal, consagrando um postulado que emana efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, “o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei”.

No presente caso, o dispositivo legal suscitado é a regra se exceção para a “Substituição Tributária”, assim, não se permite interpretação que não seja literal.

Vênia pela repetição, o dispositivo legal aplicado, não determina o exercício único da atividade industrial para o adquirente, devendo a regra ser aplicada ainda que para empresas que acumulem CNAE de atividade comercial e semelhante em deferência ao princípio da legalidade.

Por fim, cabe destacar a hierarquia das normas afim de afastar a aplicação das duas Consultas de Contribuintes trazidas como parâmetros legais motivadores da presente autuação.

Diante do exposto, pela aplicação do princípio da legalidade c/c art. 111 do CTN inquestionável o erro da motivação legal, razão pela qual julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 07 de abril de 2016.**

**Maria Gabriela Tomich Barbosa  
Conselheira**

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

---

Acórdão:	22.096/16/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000277016-10	
Impugnação:	40.010138374-51	
Impugnante:	Codime Com. e Distr. de Mercadorias S.A. CNPJ: 08.283205/0001-33	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme relatório fiscal, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/ST, no período de janeiro de 2012 a 30 de novembro de 2014, uma vez que a Autuada, na condição de substituto tributário localizado em outra unidade da Federação, nos termos do Protocolo ICMS n.º 196/09, deixou de destacar a base de cálculo da Substituição Tributária, bem como o valor do ICMS/ST nas saídas de produtos enquadrados no item 18 (18.1.48 – vergalhões) da Parte 2, do Anexo XV do RICMS/02, produtos esses destinados a contribuintes mineiros.

A divergência deste Conselheiro dá-se exclusivamente, as exigências referentes às notas fiscais emitidas para CSD Indústria Comércio Corte e Dobra S/A, pois esta empresa é indústria, conforme Acórdão n.º 21.631141<sup>a</sup> em que ela figura como Autuada, transitado em julgado neste Conselho, em que é demonstrado que ela é indústria, de acordo com excertos transcritos a seguir:

**ACÓRDÃO Nº 21.631141<sup>a</sup>**

(...)

POR OUTRO LADO, A DETERMINAÇÃO CONTIDA NO § 3º DO ART. 222 DO RICMS/02, NO SENTIDO DE QUE SE CONSIDERA INDUSTRIAL FABRICANTE AQUELE QUE REALIZA, EM SEU PRÓPRIO ESTABELECIMENTO, AS OPERAÇÕES REFERIDAS NAS ALÍNEAS “A” E “C” DO INCISO II DO CAPUT DO DISPOSITIVO, NÃO CONSTITUI ÓBICE PARA UTILIZAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 12% (DOZE POR CENTO), PORQUANTO A SUBALÍNEA “B12” NÃO SE REFERE A INDUSTRIAL FABRICANTE, MAS SIM AO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

SABE-SE QUE A RESTRIÇÃO IMPOSTA PELO LEGISLADOR NÃO OFENDE A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, NEM OS TERMOS DO CONVÊNIO ICMS Nº 33/96. NO PRIMEIRO CASO, O PRINCÍPIO DA ISONOMIA PRETENDE, EXATAMENTE, QUE SE TRATE DE MODO DIFERENCIADO OS DESIGUAIS, NÃO HAVENDO IMPEDIMENTO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARA TRATAMENTO UNIFICADO PARA TODOS OS ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS. QUANTO AO CONVÊNIO, TRATA-SE DE NORMA AUTORIZATIVA, PODENDO O ESTADO LIMITAR A SUA APLICAÇÃO NESTE TERRITÓRIO OU ATÉ MESMO DEIXAR DE IMPLEMENTA-LO.

DE IGUAL MODO, O DISPOSTO NO § 23 DO ART. 12 DA LEI Nº 6.763/75 TAMBÉM É AUTORIZATIVO, PODENDO O PODER EXECUTIVO REDUZIR A CARGA TRIBUTÁRIA NA FORMA REGULAMENTAR, INCLUINDO-SE A POSSIBILIDADE DE NÃO FAZÊ-LO PARA DETERMINADOS PRODUTOS.

MAS, CONSIDERANDO QUE A LIMITAÇÃO DA SUBALÍNEA “B12” NÃO TRATA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE, UTILIZANDO APENAS A EXPRESSÃO “INDUSTRIAL”, HÁ DE SE ADMITIR A ADOÇÃO DA ALÍQUOTA DE 12% (DOZE POR CENTO) PARA AS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DAS MERCADORIAS QUE SERÃO REVENDIDAS APÓS A REALIZAÇÃO DE PROCESSOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NAS MODALIDADES LANÇADAS NAS ALÍNEAS “B”, “C” E “D” DO INCISO II DO ART. 222 DO RICMS/02.

CUMPRE REGISTRAR QUE A LEGISLAÇÃO CUIDA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E DO INDUSTRIAL FABRICANTE E, QUANDO DESEJA, CITA EXPRESSAMENTE O SEGUNDO, COMO O FAZ NOS INCISOS VII, XIX, XXI E XXXVII DO ART. 75 DO RICMS/02.

A MODALIDADE DE REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA ADOTADA PELO PODER EXECUTIVO, TAMBÉM CHAMADA DE ISENÇÃO PARCIAL, CUIDA DE REDUZIR O ÔNUS TRIBUTÁRIO PARA A INDÚSTRIA, MAS MANTÉM A CARGA TRIBUTÁRIA INTEGRAL NAS SAÍDAS SUBSEQUENTES DO PRODUTO, ESPECIALMENTE NO VAREJO, NORMALMENTE SOB O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OCORRE TÃO SOMENTE UMA REDUÇÃO DO IMPACTO TRIBUTÁRIO NO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E A RECUPERAÇÃO DO IMPOSTO NA ETAPA SUBSEQUENTE, OU SEJA, APENAS UMA POSTERGAÇÃO DO RECEBIMENTO DO ICMS.

E ISSO NÃO IMPEDE QUE OCORRA, EM RELAÇÃO AO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE OU NO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL EQUIPARADO OU, COMO NO CASO DOS AUTOS, EM ESTABELECIMENTO QUE REALIZA, OUTROS PROCESSOS INDUSTRIAIS QUE NÃO A MODALIDADE DE TRANSFORMAÇÃO.

NO CASO DOS AUTOS, NO ENTANTO, APÓS A ANÁLISE DOS DOCUMENTOS ANEXADOS PELA DEFESA, EM CONJUNTO COM AS FOTOGRAFIAS E DESCRIÇÃO DOS PROCESSOS PRODUTIVOS, CONCLUI-SE QUE APENAS NA COMERCIALIZAÇÃO DE “PREGOS E GRAMPOS PARA CERCA” RESTOU DEMONSTRADO O PROCESSO INDUSTRIAL PREVISTO NA ALÍNEA “D” DO INCISO II DO ART. 222 DO RICMS/02, *VERBIS*:

ART. 222. PARA OS EFEITOS DE APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO:

(...)

II - INDUSTRIALIZAÇÃO É QUALQUER OPERAÇÃO QUE MODIFIQUE A NATUREZA, O FUNCIONAMENTO, O ACABAMENTO, A APRESENTAÇÃO OU A FINALIDADE DO PRODUTO OU O APERFEIÇOAMENTO PARA O CONSUMO, OBSERVADO O DISPOSTO NOS §§ 1º A 3º DESTE ARTIGO, TAIS COMO:

(...)

D) A QUE IMPORTE EM ALTERAR A APRESENTAÇÃO DO PRODUTO PELA COLOCAÇÃO DE EMBALAGEM, AINDA QUE EM SUBSTITUIÇÃO À ORIGINAL, SALVO QUANDO A EMBALAGEM COLOCADA SE DESTINE APENAS AO TRANSPORTE DE MERCADORIA (ACONDICIONAMENTO OU REACONDICIONAMENTO);

(...)

Destarte, na legislação vigente, não se aplica o instituto da substituição tributária nas operações que destinem a estabelecimentos industriais, conforme dispõe no inciso IV, do art. 18 do Anexo XV do Decreto nº 43.080/02, *in verbis*:

#### SUBSEÇÃO II

#### Das Hipóteses de Inaplicabilidade da Substituição Tributária

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

(...)

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

Cabe destacar, que no Acórdão nº 21.631/14/1ª, foi reconhecido que a empresa CSD Indústria Comércio Corte e Dobra S/A é um estabelecimento industrial destinatário de parte dos valores auçados no presente PTA, inclusive dos produtos vendidos pela empresa, por exemplo de vergalhões.

Diante do exposto, como a empresa CSD Indústria Comércio Corte e Dobra S/A é um estabelecimento industrial, não caberia as exigências apontadas nas respectivas notas fiscais emitidas, julgo pela exclusão das exigências fiscais referentes as notas fiscais emitidas para citada empresa.

**Sala das Sessões, 07 de abril de 2016.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Conselheiro**