

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.650/16/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000277016-10
Recurso de Revisão: 40.060140439-76, 40.060140553-54
Recorrente: Codime Com. e Distr. de Mercadorias S/A
CNPJ: 08.283205/0001-33
Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Fazenda Pública Estadual, Codime Com. e Distr. de Mercadorias S.A.
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, referentes 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.

Recurso de Revisão 40.060140439-76 conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos. Recurso de Revisão 40.060140553-54 conhecido e não provido à unanimidade.

RELATÓRIO

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, esta 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.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.096/16/1ª, pelo voto de qualidade, julgou 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.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 272/288, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Também inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe o Recurso de Revisão de fls. 293/297, requerendo, ao final, seu provimento contra o qual a Recorrida/Autuada contrarrazoa às fls. 301/305.

Em sessão realizada em 19/08/16, acorda a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves e Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 26/08/16. Foram proferidos, em relação ao Recurso 40.060140439-76 - Codime Com. e Distr. de Mercadorias S.A., os votos dos Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Sauro Henrique de Almeida, que lhe davam provimento parcial, nos termos do voto vencido de fls. 268/270, do Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, e Marco Túlio da Silva (Revisor) e Eduardo de Souza Assis, que lhe negavam provimento e, em relação ao recurso nº 40.060140553-54 - Fazenda Pública Estadual, os votos dos Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Marco Túlio da Silva (Revisor), Sauro Henrique de Almeida e Eduardo de Souza Assis que lhe negavam provimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta.

Em sessão realizada em 26/08/16, acorda a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, nos termos da Portaria 04, de 16/02/01, em deferir o pedido de prorrogação de vista formulado pelos Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves, marcando-se extrapauta para o dia 02/09/16.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -

RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, são cabíveis os Recursos de Revisão interpostos.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, os Recursos de Revisão admitidos devolvem à Câmara Especial o conhecimento da matéria neles versada.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “a quo”.

No caso em tela, a Recorrente propugna pela reforma da decisão para que seja julgado procedente o recurso e improcedente o lançamento e centra sua causa de pedir em síntese no seguinte:

a) foi insuficiente a descrição fática e a capitulação legal das condutas da Recorrente no auto de infração, caracterizando sua nulidade por vício formal;

b) a Fazenda Estadual não se desincumbiu de provar a destinação das mercadorias para comercialização, limitando-se a juntar DANFE's que comprovam o eventual desvio de motivação industrial da venda, a atrair o disposto no art. 18, § 2º, inc. II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

c) é perfeito o enquadramento da Recorrente no art. 18, inc. IV, da Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02, não sendo correta a tese de que o dispositivo apenas se aplica aos casos em que o destinatário exerce exclusivamente atividades industriais.

Ainda, o estado de Minas Gerais também propugna pela reforma da decisão para que seja julgado procedente o recurso e integralmente procedente o lançamento e centra sua causa de pedir no fato de que a redução de base de cálculo e a utilização de multiplicadores para simplificação não dispensam a inclusão da alíquota integral no cálculo do montante tributável (ICMS por dentro) antes de aplicação do redutor e, com isso, haveria de aplicar o ajustamento da Margem de Valor Agregado – MVA.

Contudo, sem razão os recursos, conforme se irá demonstrar.

Da Preliminar

Sustenta a Autuada, ora Recorrente, 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.

Alega 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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 determinação da matéria tributável, demonstração do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo, período autuado, legislação infringida e 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.

Reitera-se que os próprios argumentos trazidos pela Recorrente no bojo da peça defensiva, por si só, demonstram que houve o perfeito e necessário entendimento das acusações que lhe foram imputadas.

O presente lançamento se deu com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, não havendo que se falar em descumprimento de norma inculpada na legislação tributária, mormente as disposições contidas no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, rejeita-se a prefacial de arguição de nulidade do lançamento.

Destaca-se, por oportuno, que as alegações da Defesa acerca de alegado erro na valoração de provas, e inaplicabilidade da substituição tributária no caso em exame serão tratadas no mérito.

Do Mérito Propriamente Dito

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 Recorrente 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.

Defende que haveria na decisão recorrida incorreta valoração das provas juntadas aos autos, pois os Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE's juntados apenas demonstrariam a comercialização eventual das mercadorias.

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 Recorrente 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 negocial. 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 a Fiscalização e a decisão recorrida refutam de forma motivada e fundamentada 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 tão somente atividade industrial.

A Autuada destaca em seu recurso que é incontroverso nos autos que a Recorrente promoveu saídas de mercadorias para destinatários que praticam, simultaneamente, atividades industriais e comerciais e conclui não haver dúvida sobre o substrato fático do lançamento.

Vê-se, portanto, conforme já destacado na decisão recorrida, 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:

- “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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, aprova 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:

§ 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, a legislação tributária mineira sempre que se refere a estabelecimento industrial trabalha com a definição de estabelecimento exclusivamente industrial, ainda que não consigne de forma expressa a qualificação de exclusividade, aspecto também evidenciado na legislação comparada das outras unidades da federação;

- em segundo 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 terceiro 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 quarto lugar, cabe lembrar que o comando contido no § 2º, inciso II do art. 18, Parte 1 do Anexo XV do RICMS, referido pela Autuada 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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.

Esse é o comando da legislação de regência e não mero entendimento formulado em solução de consulta.

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 = $\{[(1 + MVA - ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1\} \times 100$ ”, 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

O recurso do estado de Minas Gerais questiona que a redução de base de cálculo com utilização de multiplicadores como método de simplificação, o que não dispensaria a inclusão da alíquota integral no cálculo do montante tributável (ICMS por dentro) antes de aplicação do redutor e, com isso, haveria de aplicar o ajustamento da Margem de Valor Agregado – MVA.

A lógica recursal pode até indicar coerência com os efeitos que se espera do ajuste da MVA, mas difere do comando constante da legislação, o que impede o pleito recursal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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
- ICMS operação própria: $R\$ 1.000,00 \times 12\% = R\$ 120,00$
- MVA: 35% (subitem 18.1.48 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02)
- Base de cálculo ICMS/ST: $R\$ 1.000,00 \times 1,35 = R\$ 1.350,00$

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 26/08/16. ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060140439-76 - Codime Com. e Distr. de Mercadorias S.A., por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Sauro Henrique de Almeida, que lhe davam provimento parcial nos termos do voto vencido do Conselheiro Sauro Henrique de Almeida. Quanto ao Recurso nº 40.060140553-54 - Fazenda Pública Estadual, à unanimidade, em lhe negar provimento. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Eduardo de Souza Assis.

Sala das Sessões, 02 de setembro de 2016.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior

Presidente

Marco Túlio da Silva

Relator designado