

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.603/17/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.001280193-41
Impugnação: 40.010143520-61
Impugnante: Marilene de Lima Botelho - ME
IE: 002596092.00-50
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Pedido de restituição de valores pagos a título de ICMS/ST, em virtude de suposta inaplicabilidade do instituto da substituição tributária, nos termos do disposto no art. 18, inciso IV, do Anexo XV do RICMS/02. Referido dispositivo, todavia, não alcança as hipóteses em que o estabelecimento destinatário, a par da atividade industrial, realiza também atividade tipicamente comercial. Impugnação improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual a restituição da importância de R\$ 8.024,85 (oito mil, vinte e quatro reais e noventa e oitenta e cinco centavos), recolhida a título de ICMS/ST.

Em seu pedido de restituição, argumenta que o instituto da substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial, para emprego em processo de industrialização, conforme disciplinado no art. 18, inciso IV, Parte 1, do Anexo XV do Regulamento do ICMS.

A Delegacia Fiscal de Sete Lagoas, com base no Parecer Fiscal de fls. 41/42, indeferiu o referido pleito. Para fundamentar a sua decisão, a Autoridade Fiscal pondera que, embora enquadrado na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) de “*serviços de confecções de armações metálicas para construção*” (indústria de transformação), a Requerente também desenvolve atividade tipicamente comercial, conforme notas fiscais juntadas aos autos (fls. 29/40), o que resulta na inaplicabilidade, *in casu*, do disposto no inciso IV do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente, Impugnação à fl. 44, na qual registra seu entendimento no sentido de que a aplicação de tal dispositivo regulamentar não se restringe aos casos de estabelecimento exclusivamente industriais, alcançando também aqueles que, a par da atividade industrial, também comercializam mercadorias.

Neste sentido, pede que seja julgada procedente a sua Impugnação.

O Fisco retorna aos autos e refuta as alegações da Recorrente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em Manifestação Fiscal de fls. 57/64, a Fiscalização reitera a argumentação constante do parecer que fundamentou o indeferimento do pedido, instruindo-a com pronunciamentos da Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, em resposta a consultas formuladas por contribuintes acerca da matéria.

Isto posto, pede que a impugnação seja julgada improcedente, mantendo-se o indeferimento do pedido de restituição.

DECISÃO

Conforme relatado, trata-se de impugnação contra indeferimento de pedido de restituição de valor pago a título de ICMS/ST, sob o fundamento de que o instituto da substituição tributária não se aplicaria às operações em questão, haja vista a disposição contida no art. 18, inciso IV, do Anexo XV do RICMS/02.

O inciso IV do art. 18 (Parte 1) do Anexo XV do RICMS/02 dispõe que:

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.

(...)

A questão específica a ser enfrentada diz respeito à situação na qual o destinatário do produto sujeito à substituição tributária exerce, ao mesmo tempo, atividade industrial e atividade comercial no mesmo estabelecimento, resultando daí a dúvida acerca da aplicabilidade (ou não) do referido dispositivo na situação em comento.

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

Neste sentido, vale lembrar que a legislação determina que cabe ao remetente das mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, 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 (art. 12 – 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 (art. 13 – Parte 1 – do Anexo XV); e também

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na hipótese de operação de importação ou de aquisição em licitação promovida pelo poder público de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária (art. 16 – Parte 1 – do Anexo XV).

Vê-se, portanto, 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, aborda-se agora 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 RICM/02S para “contribuinte deste estado”, os respectivos remetentes não figuram como responsáveis por substituição tributária.

Referidas exceções estão arroladas precisamente no caput do art. 18 (Parte 1) do Anexo XV, abaixo transcrito na íntegra:

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 ora em análise (de que trata o inciso IV acima), o legislador prevê ainda quatro outras hipóteses em que a substituição tributária reputa-se inaplicável. Convém analisar, 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 ST 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 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 esta 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 ST 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”, 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 pela 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 ST nestes casos, uma vez que bastaria a qualquer estabelecimento comercial realizar uma das atividades descritas como industrialização (arroladas no art. 222, inciso II do RICMS/02) 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/02, 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 anteriormente, nas remessas para “estabelecimento de contribuinte deste estado” de produtos sujeitos à ST, a regra é precisamente a responsabilidade do respectivo remetente. As exceções constantes do art. 18 devem ser interpretadas como tal. Em outras palavras, não parece adequado, s.m.j., que a referida regra de exceção, onde se menciona expressamente “operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial”, seja interpretada ampliativamente de modo a alcançar também estabelecimentos nos quais se desenvolva atividade comercial, ainda que a par da atividade industrial;

- em terceiro lugar, cabe lembrar que o comando contido no § 2º, inciso II, art. 18 – Parte 1 – do Anexo XV, alude especificamente, tal como o próprio texto do inciso IV, a “estabelecimento industrial”, expressão esta que, no entendimento deste Órgão Julgador, não se confunde com a situação na qual a atividade tipicamente comercial também é desenvolvida pelo contribuinte. Em outras palavras, quando a legislação tributária deste estado, e mais especificamente o Anexo XV do RICMS/02, não busca distinguir a natureza da atividade desenvolvida, vale-se de expressões genéricas tais como “estabelecimento destinatário” ou “estabelecimento do adquirente” ou “mesmo estabelecimento de contribuinte deste estado”. Por outro lado, nos casos em que tal distinção é relevante utiliza expressões mais específicas, como “estabelecimento

industrial” ou “estabelecimento industrial fabricante”, ou ainda “estabelecimento varejista”, “estabelecimento comercial” e “estabelecimento importador”. Portanto, não parece 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;

- por fim, vale lembrar que, de acordo com o disposto no inciso no § 8º do art. 66 do RICMS/02, o “*contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária ou que tenha recolhido o imposto sob o referido título em virtude da entrada da mercadoria em território mineiro ou no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento e não destiná-la à comercialização, poderá apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria*”. A razão de ser deste dispositivo não é outra senão resolver situações tais como a referida no inciso IV do art. 18 do Anexo XV, ou seja, situações nas quais o estabelecimento comercial eventualmente não destinar o produto já gravado pela ST à comercialização. Neste caso, a não cumulatividade resolve-se mediante o aproveitamento do respectivo imposto como crédito.

Neste sentido, pelas razões aduzidas, entende-se que a regra contida no inciso IV do art. 18 (Parte 1) do Anexo XV não se aplica na hipótese em que o estabelecimento destinatário também desenvolva atividade comercial.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Wagner Dias Rabelo.

Sala das Sessões, 27 de junho de 2017.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator

T