

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.670/17/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000263411-05  
Impugnação: 40.010138027-98  
Impugnante: CSD Indústria, Comércio, Corte e Dobra de Aço Eireli  
IE: 001013370.00-11  
Proc. S. Passivo: Michel Hernane Noronha Pires/Outro(s)  
Origem: DFT/Comércio Exterior/B.Hte

**EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO INDIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Constatou-se a importação do exterior de mercadoria, por contribuinte de mesma titularidade localizado em outra unidade da Federação, com o objetivo prévio de destiná-la ao estabelecimento da Autuada em Minas Gerais, sem o recolhimento do imposto devido. Descumprimento do disposto no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", da Constituição Federal, no art. 11, inciso I, alínea "d", da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 33, § 1º, item "1", alínea "i", subalínea "i.1.2", da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO INDIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Constatou-se importação do exterior de mercadoria por contribuinte localizado em outra unidade da Federação, por conta e ordem da empresa mineira, com o objetivo prévio de destiná-la ao estabelecimento da Autuada em Minas Gerais, sem o recolhimento do imposto devido. Descumprimento do disposto no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", da Constituição Federal, no art. 11, inciso I, alínea "d", da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 33, § 1º, item 1, alínea "i", subalínea "i.1.3", da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXIV da mesma lei. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização que excluiu as exigências em relação à Declaração de Importação – DI que já foi objeto de outro lançamento. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e multa de revalidação. Exclusão da Multa Isolada por ser inaplicável ao caso dos autos.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST.** Constatou-se a falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS/ST nas operações de entrada de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o §2º, I, da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – IMPORTAÇÃO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas

fiscais emitidas por empresa estabelecida em outra unidade da Federação, utilizadas para acobertar entrada de mercadoria importada pela Autuada do exterior. Infração caracterizada nos termos do art. 67, § 1º, da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades imputadas à Autuada, no período de 01/01/11 a 30/08/14:

1 - falta de recolhimento de ICMS devido ao estado de Minas Gerais em decorrência de importação indireta de mercadorias, realizada por meio do estabelecimento filial (Anexo 1) e também por intermédio de interposta pessoa situada no estado de Santa Catarina - Repretec Trading Ltda (importação por conta e ordem de terceiro) - Anexo 2;

2 - falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS/ST referente às operações de entrada de mercadorias provenientes das importações indiretas realizadas, conforme Anexos 4, 5, 6 e 13;

3 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais emitidas por empresa estabelecida em outra unidade da Federação, em decorrência de importação indireta de mercadorias, conforme Anexo 8.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e §2º, I, e as Multas Isoladas capituladas nos incisos XXVI e XXXIV do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.756/1.785 e documentos de fls. 1.786/2.535.

A Fiscalização, acatando parcialmente as razões da Defesa, no tocante à exigência de ICMS em relação à DI nº. 13/1484103-5, com data de desembaraço em 01/08/13, que já foi objeto de outro PTA, retifica o crédito tributário, conforme consignado às fls. 2.542 e 2.544/2.545 e Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 2.546/2.552.

Na oportunidade, manifesta-se às fls. 2.540/2.545, refutando as demais alegações da Impugnante.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 2.557/2.560, reiterando os termos da impugnação inicial.

A Fiscalização manifesta-se novamente às fls. 2.580/2.588 e requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 2.593/2.635, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 2.542/2.552 e, ainda, em relação à irregularidade 01 do Auto de Infração que se adote a alíquota do imposto no percentual de 12% (doze por cento) para a mercadoria “prego”.

A E. 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 05/04/16, conforme decisão de fls. 2.638, decide deferir o pedido de prova pericial requerido pela Autuada e, também, formula quesito.

A Autuada é intimada para apresentação dos livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque, referentes aos períodos de 2011 a 2014, para atendimento ao quesito proposto pela Câmara de Julgamento (fls. 2.640/2.642). São colacionados também aos autos cópias de e-mails e termos de intimações acerca da obtenção das informações sobre os livros retromencionados (fls. 2.643/2.656).

Na manifestação fiscal de fls. 2.657/2.658, encaminhada a este Conselho de Contribuintes, há relato de que houve desinteresse por parte da Impugnante em atender na íntegra ao quesito formulado pelo Conselho de Contribuintes, em razão do não atendimento completo das intimações retro.

Às fls. 2.661 é colacionada mídia eletrônica contendo páginas dos livros de Registros de Controle da Produção e do Estoque – dados recebidos por e-mail em 20/05/16.

A Autuada teve vista dos autos e requereu cópias dos documentos de fls. 2.638/2.662 (fls. 2.663).

O PTA é encaminhado para este Conselho de Contribuintes, pelo Fisco, conforme Termo de Remessa de PTA de fls. 2.662.

O Núcleo de Atendimento, Triagem e Publicação – NAPT deste Conselho de Contribuintes, conforme consta às fls. 2.664, retorna os autos à origem para que se *“cumpra a decisão da 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG (fls. 2.638) no que se refere ao pedido de perícia formulado pela Impugnante. Referida decisão foi apenas parcialmente cumprida, tendo em vista que contemplou somente o quesito formulado pela 1ª Câmara”*.

A taxa de expediente relativa à prova pericial foi recolhida conforme DAE e comprovante de pagamento de fls. 2.673/2.675.

A Impugnante manifesta-se às fls. 2.680/2.683, oportunidade em que justifica a demora em apresentar os documentos a ela solicitados e acosta aos autos a Planilha de fls. 2.685/2.709 contendo *“a correlação dos insumos e os seus produtos derivados anexando as cópias das páginas do livro de Produção de Estoque em que constam os referidos produtos derivados e suas respectivas notas fiscais”*.

É acostada aos autos, também, declaração da empresa de informática que presta serviços para a Autuada, na qual consta explicação sobre a impossibilidade de análise digital de dados fiscais anteriores a 2015, em razão da migração de sistemas (fls. 2.710/2.712).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Às fls. 2.713 dos autos foi acostado o Termo de Designação de Perito, tendo a Autuada tomado ciência de tal ato conforme documentos de fls. 2.714/2.715.

Às fls. 2.716 dos autos, é acostado o Termo de Prorrogação de Perícia, fato que foi comunicado à Autuada conforme documentos de fls. 2.717/2.719.

É exarado novo termo de intimação para que a Autuada apresente páginas faltantes do livro de Registro de Controle da Produção e Estoque (fls. 2.720/2.721).

O cumprimento da intimação retro deu-se conforme correspondências eletrônicas de fls. 2.722/2.723.

O Laudo Pericial foi acostado às fls. 2.724/2.729 dos autos, acompanhado dos anexos, assim denominados:

- Demonstrativo das notas fiscais de entrada emitidas pela empresa CSD Ind. Com. de Corte e Dobra de Aço S/A (sediada no estado de Santa Catarina) – fls. 2.730/2.734;

- Demonstrativo das notas fiscais de entrada emitidas pela empresa Repretec Trading Ltda - fls. 2.735/2.739;

- Demonstrativo das notas fiscais de saídas vinculadas às notas fiscais de entrada remetidas pelas empresas CSD Ind. Com. de Corte e Dobra de Aço S/A (SC) e Repretec Trading Ltda - fls. 2.740/2.756;

- mídia eletrônica de fls. 2.757: demonstrativo com a indicação da página do livro de Registro de Controle da Produção e Estoque, contendo o lançamento das notas fiscais de entrada, página do livro contendo o registro das notas fiscais de saídas e as respectivas notas fiscais de saída das operações constantes dos presentes autos.

A Autuada é comunicada da conclusão da prova pericial conforme documento de fls. 2.758.

A Impugnante manifesta-se às fls. 2.760/2.764, oportunidade na qual deixou consignado que as conclusões contidas no laudo pericial demonstram que assiste razão a ela, no que tange à impossibilidade de lhe ser exigido ICMS/ST quando da entrada das mercadorias em seu estabelecimento, bem como em relação à alíquota do ICMS-importação que deverá ser no percentual de 12% (doze por cento), pois submeteu os produtos importados a processo de industrialização. Reitera os pedidos constantes da impugnação inicial.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 2.765/2.767, oportunidade na qual requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

A Assessoria do CC/MG exara a Diligência de fls. 2.771/2.774.

Em atendimento à medida retro, a Fiscalização manifesta-se às fls. 2.775/2.777 e colaciona aos autos os seguintes demonstrativos:

- Listagem das mercadorias objeto do AI 01.000263411.05 constantes da Parte 6 do Anexo XII do Regulamento do ICMS (Planilha de fls. 2.778/2.782);

- planilha contendo relação das notas fiscais de entrada emitidas pela empresa CSD Indústria, Comércio, Corte e Dobra de Aço S/A (SC) e que foram

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comercializadas pela CSD mineira na forma em que foram adquiridas (fls. 2.783/2.821);

- planilha contendo relação das notas fiscais de entrada emitidas pela empresa Repretec e as notas fiscais de saída emitidas pela empresa CSD S/A (ora Autuada), cujas mercadorias foram industrializadas somente para atender às necessidades específicas dos clientes (fls. 2.822/2.841).

A Impugnante manifesta-se às fls. 2.846/2.860 e requer a improcedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, no Parecer de fls. 2.881/2.947, retifica seu entendimento anterior, opinando pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 2.542/2.552 e, ainda, em relação à irregularidade 01 do Auto de Infração que se adote a alíquota do imposto, para apuração do ICMS importação, no percentual de 12% (doze por cento) para as mercadorias prego, vergalhão, barras de aço e aço CA.

Em sessão realizada em 05/10/17, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 18/10/17 (fls. 2.951).

Em sessão realizada em 18/10/17, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 25/10/17 (fls. 2.952).

Em sessão realizada em 25/10/17, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 08/11/17 (fls. 2.953).

Em sessão realizada em 08/11/17, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 29/11/17. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Pedro Henrique Garzon Ribas e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira.

---

### **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 em relação à exclusão da Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXXIV, da Lei nº 6.763/75, e pequenas alterações de estilo.

Passa-se à análise das irregularidades imputadas à Autuada.

#### **Item 01: importações indiretas:**

Cuida este item do lançamento da falta de recolhimento de ICMS devido ao estado de Minas Gerais em decorrência de importação indireta de mercadorias, realizada por meio do estabelecimento filial (Anexo 1) e também por intermédio de interposta pessoa situada no estado de Santa Catarina – Repretec Trading Ltda (importação por conta e ordem de terceiro) - Anexo 2.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no inciso XXXIV do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75, esta exigida apenas em relação às importações realizadas por intermédio da *trading*.

O Fisco apurou as despesas incorridas nas importações, elaborando o Anexo 01, com base nos documentos de fls. 77/1.320 (estabelecimento de mesma titularidade) e fls. 1.321/1.738 (Repretec Trading Ltda) - “Anexo 10”, de modo a identificar a base de cálculo do ICMS devido nas importações indiretas, conforme Declarações de Importações – DIs relacionadas nas planilhas contidas nos Anexos 01 e 02 (fls. 54/55 e 56/59, respectivamente).

Verifica-se que esse item do lançamento trata de irregularidade praticada pela Autuada em afronta ao disposto no art. 11, inciso I, alínea “d” da Lei Complementar nº 87/96 e art. 33, § 1º, item 1, alínea i, subalíneas i.1.1, i.1.2 e i.1.3, da Lei nº 6.763/75.

De um lado, o Fisco defende que, caracterizada a importação indireta, o imposto é devido ao estado de Minas Gerais. Lado outro, a Impugnante considera como sujeito ativo da obrigação o Estado de localização do destinatário jurídico da mercadoria, isto é, aquele que figura como importador nos documentos aduaneiros, pouco importando o seu destino final.

Posta assim a questão, cabe, inicialmente, uma análise da legislação pertinente, a começar pela Constituição Federal que estabelece na parte final da alínea “a” do inciso IX do § 2º de seu art. 155 que, na importação de bem ou mercadoria, o ICMS cabe ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário. Lembrando ainda que, nos termos de seu art. 146, compete à lei complementar, dentre outras matérias, dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes, bem como definir o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte dos impostos nela discriminados. Confira-se:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Tem-se assim, que a definição de contribuintes do imposto é matéria sob reserva de lei complementar, regra geral confirmada e reforçada pela própria Constituição Federal, ao dispor especificamente sobre o ICMS, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “a”, com a seguinte redação:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes.

Ao tratar da matéria, a Lei Complementar nº 87/96 definiu como contribuinte do ICMS na importação o estabelecimento ao qual se destinar fisicamente a mercadoria importada e não, necessariamente, aquele que efetuar, juridicamente, a importação. É o que se depreende, cristalinamente, da análise de seu art. 4º c/c o art. 11, *verbis*:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

d) importados do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.

Seguindo esse entendimento, o legislador mineiro assim definiu na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

Art. 33 - O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º - Considera-se local da operação ou da prestação, para os efeitos de pagamento do imposto:

1) tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

i - importados do exterior:

i.1 - o do estabelecimento:

i.1.1 - que, direta ou indiretamente, promover a importação;

**i.1.2 - destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação for promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, de mesma titularidade**

daquele ou que com ele mantenha relação de interdependência;

i.1.3 - destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação, promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-lo àquele; (grifou-se).

RICMS/02

Art. 61. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

d) importados do exterior:

d.1) o do estabelecimento que, direta ou indiretamente, promover a importação, desde que com o fim de consumo, immobilização, comercialização ou industrialização pelo próprio estabelecimento;

d.2) o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação for promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, de mesma titularidade daquele ou que com ele mantenha relação de interdependência;

d.3) o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-lo àquele, ressalvada a hipótese prevista na subalínea "d.1";

Da análise dos supracitados dispositivos, depreende-se que, tanto a Constituição Federal quanto a lei complementar e a legislação mineira, definem como destinatário da mercadoria, para o fim de determinação da sujeição ativa da obrigação relativa ao ICMS incidente na importação, o seu real importador, isto é, aquele estabelecimento a quem a mercadoria realmente se destinar, pouco importando o Estado em que é realizado o desembarço aduaneiro.

Ou seja, o critério da destinação física não diz respeito ao local onde ocorra a nacionalização da mercadoria, assim entendido aquele onde deva entrar fisicamente no país para o fim de processamento do seu regular desembarço aduaneiro, mas àquele em que está situado o domicílio ou o estabelecimento de quem efetivamente promova a sua integração ao ciclo econômico nacional, isto é, quem promover, direta ou indiretamente, a importação do bem ou mercadoria com o fim de consumo, immobilização, comercialização ou industrialização. É certo que o desembarço aduaneiro, relativamente ao ICMS, apenas marca o momento (e o local) da ocorrência



do fato gerador, mas não a sujeição ativa da obrigação decorrente da operação de importação.

Nesse sentido, cita-se, exemplificativamente, decisão do Supremo Tribunal Federal – STF, proferida no RE nº 268586-1/SP (DJ de 18/1/05), em que, apreciando caso similar, considerou sujeito ativo da obrigação o Estado em cujo território se situava o estabelecimento real destinatário das mercadorias importadas, não obstante figurasse como “importador” na documentação aduaneira outro estabelecimento seu situado em outro Estado da Federação, onde desfrutava de vantagens fiscais que não existiam naquele.

Registra-se, a propósito, que não se trata de decisão isolada, fato este corroborado pelo despacho que negou seguimento ao RE 447930/MG (julgamento em 16/10/08 e publicação em 05/11/08), cuja transcrição se faz a seguir:

DECISÃO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – IMPORTAÇÃO DE BENS – TITULARIDADE DO TRIBUTO – ALÍNEA “A” DO INCISO IX DO § 2º DO ARTIGO 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR – PRECEDENTE DA TURMA – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – NEGATIVA DE SEGUIMENTO. 1. AFASTO O SOBRESTAMENTO ANTERIORMENTE DETERMINADO. 2. DISCUTE-SE, NA ESPÉCIE, QUEM É O SUJEITO ATIVO NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS, QUANDO DA IMPORTAÇÃO DE BEM. 3. POR MEIO DO ACÓRDÃO DE FOLHA 249 A 255, QUE IMPLICOU O NÃO ACOLHIMENTO DO APELO, O TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS SOBERANAMENTE FIXOU OS PARÂMETROS OBJETIVOS, INCONTROVERSOS A ESSA ALTURA, SOBRE A OPERAÇÃO EM ANÁLISE. A CORTE ASSEVEROU QUE FOI A RECORRENTE, DESTINATÁRIA DO BEM, E NÃO A SOCIEDADE IMPORTADORA, QUEM ARCOU COM TODOS OS CUSTOS DA IMPORTAÇÃO, TENDO EFETIVAMENTE RECEBIDO A MERCADORIA (FOLHA 251). EM SESSÃO REALIZADA EM 24 DE MAIO DE 2005, A PRIMEIRA TURMA, À UNANIMIDADE DE VOTOS, CONCLUIU O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 268.586-1/SP, DA MINHA RELATORIA. EIS O TEOR DA EMENTA DO ACÓRDÃO, PUBLICADO NO DIÁRIO DA JUSTIÇA DA UNIÃO EM 18 DE NOVEMBRO DE 2005: ICMS – MERCADORIA IMPORTADA – INTERMEDIÇÃO – TITULARIDADE DO TRIBUTO. O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS CABE AO ESTADO EM QUE LOCALIZADO O PORTO DE DESEMBARQUE E O DESTINATÁRIO DA MERCADORIA, NÃO PREVALECENDO A FORMA SOBRE O CONTEÚDO, NO QUE PROCEDIDA A IMPORTAÇÃO POR TERCEIRO CONSIGNATÁRIO SITUADO EM OUTRO ESTADO E BENEFICIÁRIO DE SISTEMA TRIBUTÁRIO MAIS FAVORÁVEL. O QUE DECIDIDO PELA CORTE DE ORIGEM SE ENCONTRA EM HARMONIA COM A INTERPRETAÇÃO DO SUPREMO. 4. ANTE O QUADRO, NEGO SEGUIMENTO AO EXTRAORDINÁRIO. 5. PUBLIQUEM. BRASÍLIA, 16 DE OUTUBRO DE 2008. MINISTRO MARCO AURÉLIO, RELATOR.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre o tema vale destacar, ainda, decisão recente do E. TJMG que, por sua vez, reporta-se ao entendimento consubstanciado em decisões do STJ e do STF sobre a matéria versada nos presentes autos, as quais corroboram a acusação fiscal em exame:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - IMPORTAÇÃO INDIRETA DE SOLVENTE - ICMS - ARTIGO 155, § 2º, IX, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL SUJEITO ATIVO - IMPORTADORA INTERMEDIÁRIA EM ESTADO FEDERADO DIVERSO DO DESTINATÁRIO FINAL - IMPORTAÇÃO INDIRETA - CARACTERIZADA - SENTENÇA REFORMADA. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL FIXOU JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE O SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DO ICMS É O ESTADO ONDE ESTIVER SITUADO O DOMICÍLIO OU O ESTABELECIMENTO DO DESTINATÁRIO JURÍDICO DA MERCADORIA IMPORTADA, POUCO IMPORTANDO SE A EMPRESA IMPORTADORA INTERMEDIÁRIA LOCALIZA-SE EM ESTADO FEDERATIVO DIVERSO DO DESTINATÁRIO FINAL. PROVIDO O 1º RECURSO, COM PREJUÍZO DO 2º. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.08.993589-4/001, RELATOR(A): DES.(A) JUDIMAR BIBER, 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 04/09/2014, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 12/09/2014). (GRIFOS FORAM ACRESCIDOS).**

As importações que foram realizadas pelo estabelecimento filial, estabelecido no estado de Santa Catarina, configuram-se importações indiretas, nos termos da subalínea “i.1.2” do item “1” do § 1º do art. 33 da Lei nº 6.763/75.

Constata-se que a Fiscalização trouxe aos autos vários elementos que não deixam dúvidas de que o real importador das mercadorias era o estabelecimento mineiro e que a empresa filial da Autuada, estabelecida em Santa Catarina, figurou como importadora apenas para se esquivar da tributação estadual em relação às importações realizadas, tendo em vista benefício fiscal concedido naquele estado. Examine-se:

- consta nas declarações de importação que os Contratos de Câmbio foram realizados por meio da empresa mineira (vide documentos de fls. 84, 108, 135, 290/295, dentre outros);

- em vários documentos fiscais utilizados para acobertar o transporte das mercadorias, nas ditas operações interestaduais para a “CSD” localizada neste estado, consta o número das respectivas declarações de importação, ou, na falta deste, o número do processo de importação: cite-se, a título de exemplo, os documentos fiscais de fls. 80, 102, 104, 126, 128, dentre outros;

- exoneração do ICMS pelo estado de Santa Catarina conforme consta nos documentos de fls. 95, 115, 144, 167, 198, 224, 231, 255, 280, dentre outros;

- contratos de financiamento à importação firmado em nome da empresa mineira, de acordo com os documentos de fls. 185/191, 209/215, 240/246, 265/271, dentre outros;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- recibo de “valor da liberação de BL” em nome da empresa mineira: fls. 217 e 273.

Assim, não havendo dúvidas de que as mercadorias foram importadas pelo estabelecimento de mesma titularidade sediado em outro estado, porém destinadas para o estado de Minas Gerais, encontra-se plenamente caracterizada a irregularidade em exame.

Corroborando este item do lançamento, a decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.446/14/3ª deste Conselho de Contribuintes, de mesma sujeição passiva e irregularidade dos presentes autos.

No tocante às importações que foram realizadas por intermédio de interposta pessoa situada no estado de Santa Catarina – Repretec Trading Ltda (Anexo 2), na modalidade importação por conta e ordem de terceiro, elas configuram-se importações indiretas, nos termos da subalínea “i.1.3” do item “1” do § 1º do art. 33 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 61, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.3” do RICMS/02.

Conforme se depreende pelas “telas” de consultas ao Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex e das notas fiscais que acobertaram as entradas das mercadorias no território mineiro, que integram o “Anexo 10” (fls. 1.321/1.738), dentre outros documentos constantes dos autos, essas importações listadas no Anexo 2 foram realizadas **por conta e ordem de terceiro** pela empresa Repretec Trading Ltda.

Sobre a importação por conta e ordem de terceiro, vale destacar os seguintes detalhamentos extraídos do site da Receita Federal do Brasil:

O que é a importação por conta e ordem?

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem –, que é uma mera mandatária da adquirente.

Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade

econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros. (Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/operacoes-realizada-por-intermedio-de-terceiros/importacao-com-conta-e-ordem>. Acesso em 24 de outubro de 2017). (Grifos acrescidos).

Convém mencionar que nos autos constam vários documentos que confirmam a exoneração do ICMS pelo estado de Santa Catarina em relação as importações em exame (fls. 1.367, 1.389, 1.410, 1.498, dentre outros).

Em situação semelhante à ora analisada, quando do julgamento do já citado RE nº 268586-1/SP, considerou o STF que o negócio jurídico da importação foi efetivamente praticado pelo estabelecimento paulista, tendo o pretense “importador jurídico” atuado como mero intermediário, com o fim específico de auferir vantagens fiscais, sendo, no caso daquele julgado, o ICMS importação devido ao estado de São Paulo.

Com efeito, na espécie (importação por interposta pessoa), a empresa Repretec Trading Ltda atuou tão somente como mera intermediária da real importadora (a Autuada), prestando-lhe serviços especializados de assessoria na importação e desembaraço das mercadorias, porém, cedendo ainda seu nome para figurar formalmente como “importador jurídico”.

Constata-se, também, no caso em exame, o propósito precípua de reduzir o ônus do ICMS incidente na importação em benefício da Autuada e prejuízo do estado de Minas Gerais, a quem cabe o imposto.

Restando assim comprovado que a empresa catarinense figurou como importadora apenas formalmente, tendo, na realidade, atuado como mera prestadora de serviço à Autuada, sendo esta a “legítima proprietária” e quem verdadeiramente promoveu a importação das mercadorias com o fim de integrá-las ao ciclo econômico nacional, não há como prosperar a argumentação da Impugnante no sentido de que a operação teria ocorrido sob a modalidade de importação por encomenda, consoante o disposto na IN SRF nº 634/06, **até porque consta nas D.I.s e nas notas fiscais de**

**transferência das mercadorias tratar-se de importação por conta e ordem de terceiro, dentre outros documentos que comprovam tal fato.**

Repita-se que não prospera a tese da defesa de que as importações foram realizadas por encomenda, tendo em vista constar nos documentos de importação tratar-se de importação por conta e ordem de terceiro.

Salienta-se, nesse aspecto, que a Impugnante sustenta que as importações foram realizadas por encomenda aos seguintes argumentos: no caso dos **vergalhões** há uma peculiaridade específica concernente à importação, pois apenas as empresas certificadas pelo INMETRO possuem autorização para a realização da compra do material em comento via importação, e somente a *trading* possuía esta certificação; que a *trading* comercializa tais produtos para outros interessados, os quais, da mesma forma que a Impugnante, não possuem o referido certificado; que, em sua escrita contábil, as entradas advindas da *trading* foram registradas como compras (doc. 15); que não consta do Anexo 10, efetuado pelo Fisco, notas fiscais de serviços emitidas pela *trading* em face dela e que a empresa catarinense contrata diversos serviços de terceiros (armazenagem, segurança, entre outros), para o manuseio dos produtos por ela importados e que serão, em um segundo momento, revendidos à empresa autuada e a outros interessados.

Entende a Defesa restar caracterizado um “clássico exemplo de importação por encomenda, na qual a empresa encomendante predeterminada, interessada em uma certa mercadoria, contrata uma outra empresa – a importadora – para que esta, com seus próprios recursos providencie a importação dessa mercadoria e a revenda posteriormente para a empresa encomendante”.

Argui a Impugnante que, em assim sendo, determina o Protocolo ICMS 36/11, que seguiu a sistemática do Protocolo ICMS 23/09, ao qual o estado de Minas Gerais aderiu, que nas importações por encomenda o ICMS é devido para o Estado onde está o destinatário jurídico (onde se localiza a *trade company*).

Sem razão à Defesa, pois, pelo anteriormente exposto, resta evidente tratar-se importação por conta e ordem de terceiro, uma vez que a Autuada pretende valer-se da importação por encomenda para validar a operação interestadual, o que não se infere da documentação constante dos autos relativa à importação das mercadorias.

Ademais, importante registrar que o parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 634/06, que regula as importações por encomenda, veda expressamente a utilização de recursos do encomendante, *in verbis*:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

E no caso em exame, **não obstante os documentos de importação não deixarem dúvidas acerca da ocorrência da importação por conta e ordem de terceiro**, o que de plano é suficiente a caracterizar a irregularidade em exame, a Impugnante não demonstrou que a empresa catarinense foi quem arcou com **todos** os recursos relativos às referidas importações.

Outrossim, também não socorre à Defesa a alegação de que as ditas transferências das mercadorias para o estabelecimento mineiro ocorreram até meses após a data da importação e que o conteúdo das DIs não é idêntico ao das notas fiscais relativas à remessa das mercadorias para o estado de Minas Gerais.

Isso porque o que se verifica nos exemplos constantes às fls. 1.762, apresentados pela Impugnante com intuito de comprovar o alegado, é que em tal amostra a quantidade das mercadorias transferida totaliza a quantidade dos produtos importados por DI e a transferência das mercadorias para o estabelecimento mineiro dá-se no interregno de no máximo 30 (trinta) dias da data do desembaraço aduaneiro.

Da mesma forma, não elide a acusação fiscal em exame a arguição da Autuada no sentido de que a empresa filial catarinense efetuou vendas de mercadorias a terceiros no período autuado, conforme documentos por ela acostados aos autos – doc. 09, tendo em vista restar caracterizada a importação indireta nos termos do disposto na sublínea “i.1.2” do item “1” do § 1º do art. 33 da Lei nº 6.763/75, de acordo com o entendimento externado alhures.

A alegação de que a Autuada não era certificada pelo INMETRO para importar os produtos, também não tem o condão de alterar a sujeição ativa em relação ao ICMS no caso em exame, conforme determina a legislação mineira, a qual este Conselho de Contribuintes encontra adstrito em seu julgamento, e nos termos da remansosa jurisprudência sobre o tema.

Nesse diapasão, conveniente registrar que a Impugnante já foi autuada por importar o referido produto vergalhão, lançamento julgado procedente conforme Acórdão nº 21.631/14/1ª (PTA nº 01.000183146-92), dentre outros.

Quanto ao Protocolo ICMS nº 23/09, cumpre destacar que o estado de Minas Gerais não é signatário do ajuste, em especial pela ressalva contida na cláusula terceira do Convênio ICMS 36 de 26/03/10, *in verbis*:

**Cláusula terceira** O disposto neste Convênio não representa anuência dos demais Estados e do Distrito Federal às disposições sobre importação por conta e ordem e sobre importação por encomenda previstas no Protocolo ICMS 23, de 3 de junho de 2009.

Destaca-se, por oportuno, que as operações, ora em análise, não estão inseridas nas disposições contidas na Resolução nº 13/12 do Senado Federal e Convênio ICMS nº 38/13, porquanto aquelas regras se referem às operações interestaduais com mercadorias importadas, sendo que, na importação, aplica-se a alíquota interna incidente sobre o produto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante ao questionamento da Defesa acerca da alíquota do imposto adotada, pela Fiscalização, na apuração do ICMS, no percentual de 18% (dezoito por cento), constou na manifestação fiscal o seguinte:

No que se refere a alíquota aplicada de 18% para as importações relacionadas nos Anexos 4 e 5 (fls. 60 a 64), foi informado ao Contribuinte na “primeira” Manifestação Fiscal que, ao desembaraçar os produtos importados a alíquota aplicável é de 18% (dezoito por cento), uma vez que a legislação somente permite a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) na saída do estabelecimento que industrializou o produto, não fazendo sentido nenhuma das alegações trazidas pelo Contribuinte.

Com o objetivo de complementação, informa-se que a legislação estadual determina que os produtos ferros, aços e materiais de construção relacionados na Parte 6 do Anexo XII do RICMS/02 somente são alcançados pela alíquota de 12% (doze por cento) em operações promovidas por estabelecimento industrial, conforme subalínea “b.12” do art. 42 do RICMS/02, que assim prescreve:

(...)

Essa situação já foi julgada pelo Conselho de Contribuinte de Minas Gerais, acórdão n.º 21.631/14/1<sup>a</sup>, onde o contribuinte “CSD” foi autuado por importar diretamente as mesmas mercadorias objeto deste Auto de Infração, restando comprovado que os referidos produtos não sofrem qualquer tipo de industrialização, o que impede a aplicação da alíquota de 12%, vejamos:

(...)

Assim, entende a Fiscalização que ao desembaraçar os produtos importados a alíquota aplicável é de 18% (dezoito por cento), uma vez que a legislação somente permite a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) na saída do estabelecimento que industrializou o produto. Dessa forma, a Consulta de Contribuinte formulada pela Impugnante não lhe socorre em suas pretensões, relativamente à aplicação da alíquota do imposto de 12% (doze por cento), uma vez que não se trata de saída de estabelecimento industrial fabricante, bem como na falta de pagamento do ICMS/ST nas operações subsequentes com os produtos sujeitos ao regime de tributação por substituição tributária.

(...)

Vê-se que o Fisco entende que ao desembaraçar os produtos importados a alíquota aplicável é de 18% (dezoito por cento), uma vez que a legislação somente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

permite a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) na saída do estabelecimento que industrializou o produto, mencionando os fundamentos constantes do Acórdão nº 21.361/14/1ª, PTA n.º 01.000183146-92, de mesma sujeição passiva dos presentes autos.

Ressalta-se que os produtos objeto deste item do lançamento encontram-se listados às fls. 61/62, 64 e 66 e nas notas fiscais emitidas para o transporte das mercadorias para este Estado constantes do Anexo 10 do AI.

Como destacado pela Fiscalização, os principais produtos objeto deste lançamento são os seguintes: tela hexagonal, arame ovalado galvanizado, arame farpado galvanizado, arame recozido, prego, tela soldada, fio máquina, cordoalha revestida e engraxada, barras e fios de aço/vergalhões e arame industrial.

Conforme deixou consignado a Fiscalização, as mercadorias passíveis da sujeição à aplicação, em operação interna, da referida alíquota de ICMS retro no percentual de 12% (doze por cento) estão listadas às fls. 2.778/2.782 e 2.872/2.876.

Registra-se que, no período autuado, os produtos ferros, aços e materiais de construção relacionados na Parte 6 do Anexo XII do RICMS/02 eram alcançados pela alíquota de 12% (doze por cento) **em operações promovidas por estabelecimento industrial**, conforme subalínea “b.12” do art. 42 da Parte Geral do RICMS/02 (que tem supedâneo no Convênio ICMS autorizativo nº 33/96), que assim prescrevia:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

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

(...)

### **Efeitos de 31/07/03 a 31/12/15**

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

Pois bem, na decisão deste Conselho de Contribuintes, mencionada pela Fiscalização, restou demonstrado que a empresa autuada industrializava os produtos por ela importados, **“grampos e pregos”**, os quais se encontram relacionados no item “6” do Anexo XII do RICMS/02, aplicando-se, portanto, nas operações de importação realizadas a alíquota de 12% (doze por cento), por força do disposto na referida subalínea “b.12” do art. 42 do RICMS/02.

Constata-se que há dentre os produtos objeto deste item do lançamento a mercadoria “prego” (vide documentos fiscais de fls. 310 e 1.073) em relação a qual já decidiu este Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão de nº 21.631/14/1ª, pela adoção da alíquota de 12% (doze por cento) na apuração do ICMS devido na importação da referida mercadoria.



Também restou consignado pela Fiscalização às fls. 2.822/2.841 que há no estabelecimento autuado a industrialização, paralelamente à atividade de comercialização, das mercadorias importadas vergalhão, barras de aço e aço CA (NCM 7214.20.00), para atender demanda dos clientes da Autuada.

Dessa forma, em relação a essas mercadorias importadas (prego, vergalhão, barras de aço e aço CA - NCM 7214.20.00) deve ser adequado o ICMS exigido na importação para ser utilizada a alíquota no percentual de 12% (doze por cento), conforme subalínea “b.12” do art. 42 do RICMS/02, vigente no período autuado.

Registra-se que a referida adequação influencia na apuração do ICMS/ST referente a esses itens, na medida em que o crédito de ICMS passará de 18% (dezoito por cento) para 12% (doze por cento), o que deverá ser observado quando da liquidação da decisão.

Mencionada adequação encontra-se em consonância com o entendimento constante em respostas de consultas de contribuintes exaradas pela SUTRI/SEF/MG, nas quais consta que a alíquota reduzida prevista na referida subalínea “b.12” **aplica-se às operações praticadas por estabelecimento que seja industrial, de forma preponderante, em relação à mercadoria.** Examine-se:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 160/2012**

ICMS – ALÍQUOTA – ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL – O contribuinte mineiro que tenha como atividade econômica principal a confecção de armações metálicas para construção, relativa ao código 2599-3/01 constante da Seção “C” – Indústrias de transformação – da Classificação Nacional de Atividades Econômicas, caracterizando-se, assim, como estabelecimento industrial, poderá aplicar a alíquota de 12% (doze por cento), prevista na subalínea “b.12”, inciso I, art. 42 do RICMS/02, nas saídas de ferros, aços e materiais de construção relacionados na Parte 6 do Anexo XII do mesmo Regulamento.

(...)

**Verifica-se que a Consulente promoveu a alteração da CNAE do seu estabelecimento, passando a ter como atividade econômica principal a confecção de armações metálicas para a construção, relativa ao código 2599-3/01 constante da Seção “C” – Indústrias de transformação – da Classificação Nacional de Atividades Econômicas, caracterizando-se, assim, como estabelecimento industrial.**

Entretanto, no tocante à equiparação do seu estabelecimento ao industrial fabricante, prevista no inciso XIII do art. 222 do RICMS/02, esclareça-se que esta se condiciona à concessão de regime especial pelo diretor da Superintendência de Tributação.

Portanto, não tendo cumprido esse requisito, a Consulente não poderá ter seu estabelecimento equiparado ao industrial fabricante, para os efeitos de aplicação dos dispositivos que tratam de fixação de alíquota reduzida, crédito presumido ou redução de base de cálculo.

**2 e 3 - O estabelecimento da Consulente caracterizado como industrial, desde a data da alteração da CNAE principal, o qual depreende-se corresponder à atividade preponderante nele desenvolvida a partir de então, poderia aplicar a alíquota de 12% (doze por cento), nas saídas de ferros, aços e materiais de construção relacionados na Parte 6 do Anexo XII do RICMS/02, conforme previsto na subalínea “b.12”, inciso I, art. 42 do mesmo Regulamento.**

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 23 de agosto de 2012. (Grifos acrescidos).

Ademais, a adoção da alíquota prevista na subalínea “b.12” (“operações promovidas por industrial ...”) aplica-se na apuração do ICMS devido na importação das mercadorias citadas em razão do disposto no art. 527 do Anexo IX do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 527. Na importação de mercadoria de país signatário de acordo internacional no qual haja previsão de aplicação à operação interna ou interestadual subsequente do mesmo tratamento da mercadoria similar nacional, para fins de cálculo do imposto devido na operação de importação, será aplicado o tratamento tributário previsto para a operação interna com mercadoria similar nacional.

Parágrafo único. Na hipótese em que o tratamento previsto para a operação interna seja mais benéfico do que o tratamento previsto para a operação interestadual com mercadoria similar nacional, será aplicado à operação de importação o tratamento previsto para a operação interestadual.

Merece reparo, ainda, este item do lançamento para que seja excluída a exigência da Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXXIV, da Lei nº 6.763/75, por não restar configurada a simulação imputada pela Fiscalização.

Nesse diapasão, vale destacar que em todas as notas fiscais emitidas pela Repretec Trading Ltda, objeto de exigência da Penalidade Isolada retro, consta como natureza da operação “importação por conta e ordem de terceiro”, conforme notas fiscais acostadas às fls. 1.321/1.719.

Destaca-se que nas notas fiscais emitidas pela referida *trading* consta o CFOP 6949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado. E

classificam-se neste código as outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificados nos códigos anteriores; exceto nas notas fiscais de nºs 4.867 e 4.868 (cópias às fls. 1.616 e 1.617 dos autos) nas quais consta o CFOP 2949 (Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado).

Não há dúvidas de que a citada *trading* figurou como importadora apenas formalmente, tendo, na realidade, atuado como mera prestadora de serviço à Autuada, sendo esta a “legítima proprietária” e quem verdadeiramente promoveu a importação das mercadorias com o fim de integrá-las ao ciclo econômico nacional.

Contudo, diferente de outros casos julgados por este Conselho de Contribuintes (por exemplo, Acórdão nº 21.511/14/1ª – mesma sujeição passiva dos presentes autos), nos quais restou consignado nos documentos fiscais de entrada a simulada operação de revenda de mercadoria já nacionalizada, no presente caso, embora o ICMS tenha sido recolhido indevidamente para outra unidade da Federação, constou nas notas fiscais emitidas pela *trading* que a remessa de mercadorias ao estabelecimento mineiro deu-se devido à importação por conta e ordem de terceiro, fato este, inclusive, fundamento para a caracterização da infração imputada à Autuada.

Dessa forma, observados os ajustes retro, estão parcialmente corretas as exigências fiscais.

**Item 2 do AI: da falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS/ST**

A Fiscalização constatou, ainda, a falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS/ST referente às operações de entrada de mercadorias provenientes das importações indiretas realizadas, conforme demonstrado nos Anexos 4, 5, 6 e 13 (fls. 60/66 e 1.750/1.754).

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o §2º, I, da Lei nº 6.763/75.

As regras aplicadas pela Fiscalização para cálculo do ICMS/ST encontram-se às fls. 1.750/1.754 (Anexo 13).

Especificamente sobre este item do lançamento, a Impugnante alega que:

- o ICMS/ST foi exigido com fundamento no disposto no art. 16 do Anexo XV do RICMS/02 (contribuinte substituto tributário - importador), contudo ela não é a importadora das mercadorias;

- ainda que seja considerada importadora, a empresa promove industrialização dos produtos, não sendo devido o ICMS/ST nos termos do art. 18, inciso IV, do Anexo XV do RICMS/02.

Destaca-se que a condição da empresa autuada como importadora das mercadorias restou caracterizada, conforme fundamentos constantes desta decisão no item anterior.

Assim, a alegação da Defesa de que não é importadora das mercadorias restou superada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se que na apuração do ICMS/ST não foi exigida MVA ajustada conforme constou no relatório fiscal.

Conforme determina o art. 16, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02, em caso de importação, a empresa importadora, ora Autuada (real importadora), deverá efetuar a retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária no momento do desembaraço aduaneiro ou no momento da entrega da mercadoria, caso esta ocorra antes do desembaraço.

No tocante à alegação da Defesa de inaplicabilidade da substituição tributária, verifica-se que, conforme disposto no inciso IV do art. 18, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02, a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Entretanto, de acordo com a legislação tributária e várias decisões deste Conselho de Contribuintes sobre o tema, para efeito de aplicação desse dispositivo, faz-se necessário que a operação seja destinada a industrial, assim entendido o contribuinte que exerça atividades descritas como industrialização, de que trata o inciso II do art. 222 do RICMS/02 e **desde que o estabelecimento em questão não desempenhe, em paralelo com a produção industrial, atividade tipicamente comercial com os produtos importados sujeitos ao regime de substituição tributária, regra em que se encaixa a empresa autuada**, conforme restou demonstrado nos presentes autos e constou nas Consultas de Contribuintes de nºs 223/11 (específica da situação em análise) e 209/2011, formuladas pela Autuada e respondidas pela SUTRI/SEF/MG (citadas às fls. 2.908/2.913 dos autos) e, também, em decisões deste Conselho de Contribuintes em PTAs de mesma sujeição passiva dos presentes autos (conforme Acórdãos nºs 21.460/14/1ª, 21.631/14/1ª, dentre outros).

Sobre a discussão em exame, oportuno trazer nesta decisão os esclarecedores fundamentos constantes do Acórdão de nº 4.650/16/CE (PTA nº 01.000277016-10), da lavra do I. Conselheiro Marco Túlio da Silva, sobre a disposição contida no citado inciso IV do art. 18 do 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 (hipótese dos presentes autos) 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/02 para contribuinte deste estado, os respectivos remetentes não figuram como responsáveis por substituição tributária.

No caso dos autos, por se tratar de operação de importação efetuada pelo estabelecimento autuado mineiro, a presente análise cinge-se a saber se é devido o recolhimento do ICMS/ST nos termos do disposto no art. 16 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

As referidas exceções estão arroladas precisamente no *caput* do art. 18 (Parte 1) do Anexo XV, conforme redação vigente a época dos fatos geradores autuados, a seguir 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 a12, 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:

§ 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 do RICMS/02, 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 atividade industrial dos produtos importados, e não aos casos em que o contribuinte desenvolve simultaneamente atividade meramente comercial com estes produtos.

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 industrial dos produtos importados, 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/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 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. E no caso dos presentes autos, por se tratar de importação de mercadorias, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST é da Autuada. 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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.

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/02 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/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”.

Demais disso, vale lembrar ainda que, de acordo com o disposto 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 (que desenvolve atividades comerciais a par de atividades industriais) 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.

No caso dos autos, os documentos e argumentos constantes dos autos não deixam dúvidas de que a Autuada desenvolve atividades comerciais com as mercadorias importadas (compra para revenda), como por ela já consignado nas exposições apresentadas nas Consultas de Contribuintes de nºs 223/2011 (específica da situação em análise) e 209/2011 por ela formuladas. Confira-se excertos de tais consultas:

### **Consulta de Contribuinte n° 223/2011**

PTA N°: 16.000423916-83

CONSULENTE: CSD Indústria, Comércio, Corte e Dobra de Aço S.A.

ORIGEM: Contagem - MG



ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. **Aplica-se o regime da substituição tributária nas importações de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuinte situado neste Estado que exerce, no mesmo estabelecimento, atividades de industrialização e comercialização. Caso a mercadoria importada venha a ser utilizada em processo industrial, poderá o adquirente apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com o produto, nos termos do disposto no inciso V e no § 8º, ambos do art. 66 do mesmo Regulamento.**

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração pelo regime de débito e crédito, informa exercer atividades de industrialização, comercialização, prestação de serviços de corte e dobra de estruturas de aço para construção civil.

**Lista produtos que compra no mercado externo e que revende no País, sendo parte deles comercializada na forma em que foram adquiridos, e parte revendida após submetida a modificações, de modo a adequá-las a pesos e medidas específicos, sendo que alguns destes produtos ostenta a sua própria marca.**

Argumenta que a legislação que trata do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - equipara o estabelecimento importador a estabelecimento industrial.

Isto posto,

CONSULTA:

**1 - Em relação às operações de compra para revenda, também deve ser equiparada a estabelecimento industrial para efeitos de ICMS?**

**2 - Em relação aos produtos que adquire e adequa a medidas e pesos específicos para, então, vendê-los, com marca própria, a Consulente é considerada estabelecimento industrial?**

**3 - Caso seja equiparada a estabelecimento industrial nas hipóteses acima, quando deve efetuar a substituição tributária?**

4 - No caso de venda para consumidor final, há obrigação de se efetuar a substituição tributária?

5 - É obrigatório que a mercadoria seja acompanhada pelo DANFE durante seu transporte, uma vez que já

consta no “site” da SEF a NF-e, a devida chave de acesso e o protocolo de autorização para emissão desta Nota Fiscal?

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 - Inicialmente, cabe ressaltar que, para efeitos de ICMS, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como as operações de que tratam as alíneas “a” a “e” do inciso II do art. 222 do RICMS/02.

Assim sendo, ter-se-á caracterizada a industrialização e, por extensão, a condição de estabelecimento industrial, caso a Consulente pratique qualquer das operações referidas no citado dispositivo.

Vale esclarecer, por oportuno, que o mesmo Regulamento (art. 222, § 3º) cuidou de definir “industrial fabricante” como sendo aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações de transformação ou montagem, a que se referem as alíneas “a” e “c”, inciso II, art. 222, do RICMS/02.

Vê-se, portanto, que, diferentemente do que ocorre no tocante às normas de regência do IPI, a legislação tributária estadual não contém previsão no sentido de equiparar o importador a estabelecimento industrial.

3 e 4 - Inicialmente, cabe ressaltar que a substituição tributária estabelecida no Anexo XV do RICMS/02 se aplica em relação a qualquer produto incluído num dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 desse Anexo, desde que integre a respectiva descrição. Logo, estando classificado na NBM/SH e, cumulativamente, descrito na citada Parte 2, aplica-se o referido regime, independentemente do emprego que se venha a dar ao produto. Ou seja, cumpridas as duas condições, ocorrerá substituição tributária, ressalvadas as exceções previstas na legislação.

A teor do disposto no art. 16, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02, em caso de importação, a Consulente deverá efetuar a retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária no momento do desembaraço aduaneiro ou no momento da entrega da mercadoria, caso esta ocorra antes do desembaraço, exceto se previsto o diferimento nesta operação, hipótese em a substituição tributária deverá ser efetuada por ocasião da saída do produto do seu estabelecimento da Consulente.

Esclareça-se, ademais, que, conforme disposto no inciso IV do art. 18, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02, a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Todavia, cumpre ressaltar que, para efeito de aplicação desse dispositivo, faz-se necessário que a operação seja destinada a industrial, assim entendido o contribuinte que exerça atividades descritas como industrialização, de que trata o inciso II do art. 222 do RICMS/02, conforme dito acima, e desde que o estabelecimento em questão não desempenhe, em paralelo com a produção industrial, atividade tipicamente comercial com os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

Assim, embora receba mercadorias para serem empregadas em seu processo de industrialização, a Consulente também exerce no mesmo estabelecimento, conforme descrito na exposição, a atividade tipicamente comercial, o que a descaracteriza como estabelecimento industrial para os efeitos de aplicação do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Desse modo, ao adquirir do exterior mercadoria relacionada na Parte 2 do Anexo XV em referência, a Consulente deverá observar o disposto no retrocitado art. 16 da Parte 1 desse mesmo Anexo, eis que, face à atividade comercial desenvolvida no mesmo estabelecimento, resultam caracterizados os pressupostos de incidência do regime de substituição tributária, mormente no que concerne à presunção legal de que haverá operação subsequente com a(s) mercadoria(s) em questão.

Assim, no caso de importação de mercadoria sujeita à substituição tributária, a Consulente é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela apuração do imposto devido relativamente às operações subsequentes, as quais se referem, inclusive, à saída de mercadoria destinada a consumo final do adquirente.

Em se tratando de operação de importação em que o ICMS/ST seja apurado no momento do desembarço aduaneiro ou da entrega da mercadoria, o imposto deverá ser calculado multiplicando-se o resultado da aplicação do percentual de margem de valor agregado (MVA) sobre o valor da base de cálculo do imposto incidente na importação pela alíquota interna

correspondente, deduzindo-se desse montante o ICMS relativo à operação própria, nos termos do disposto no inciso II do § 2º do art. 19 c/c inciso I do art. 20, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Isto posto, cumpre esclarecer ademais que, caso as mercadorias adquiridas do exterior sejam utilizadas em processo industrial e desde que observadas as disposições contidas nos art. 66 a 74 do RICMS/02, poderá a Consulente apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com os produtos, incluído o ICMS recolhido a título de substituição tributária, nos termos previstos no inciso V e § 8º, ambos do art. 66 do RICMS/02, visto que tais mercadorias não foram destinadas à comercialização, hipótese em que o produto delas resultante deverá ser submetido à nova tributação nos termos da legislação tributária.

(...) DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 11 de novembro de 2011. (Grifos acrescidos).

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 209/2011**

PTA Nº: 16.000407405-24

CONSULENTE: CSD Indústria, Comércio, Corte e Dobra de Aço S/A

ORIGEM: Contagem

(...)

**EXPOSIÇÃO:**

A Consulente, com apuração pelo regime de débito e crédito, informa exercer atividades de indústria, comércio e a prestação de serviços de Corte, dobra e montagem de estruturas de aço para construção civil.

Informa que no exercício de suas atividades **adquire mercadorias para revenda** (as quais relaciona) junto a diversos fornecedores situados neste e em outros Estados.

Em seguida, cita a Súmula 431 do Superior Tribunal de Justiça, que considera ilegal o uso de pauta fiscal para determinação da base de cálculo de mercadoria objeto de operação alcançada pela incidência do ICMS.

Acrescenta adquirir arame farpado junto a diversos fornecedores, os quais nomeiam seus produtos de formas diferentes, não obstante se esteja a tratar de produtos com a mesma metragem e mesma codificação na NBM/SH (código 73.13.0000).

Esclarece, por fim, **que adquire no mercado nacional e também no exterior produtos sujeitos à substituição tributária, que são utilizados (consumidos) internamente no estabelecimento ou destinados à revenda.**

Isto posto, com dúvidas em relação à legislação tributária, formula a presente

CONSULTA:

(...)

3 - Por que o estado de Minas Gerais estabeleceu tratamentos diferenciados para produtos classificados no código 7214.20.00 da NBM/SH, com previsão de margens de valor agregado (MVA) de 40% e 33%, respectivamente, nos subitens 18.1.39 e 18.1.40, parte 1, anexo XV do RICMS/2002?

(...)

10 - Caso efetue importação, deverá efetuar a substituição tributária no momento do desembaraço/nacionalização ou poderá efetuar-la quando vender o produto importado?

(...)

3 - Os produtos em questão, atualmente inseridos nos subitens 18.1.49 e 18.1.50, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, não obstante classificados no código 7214.20.00 da NBM/SH, referem-se a mercadorias distintas (vergalhões barras próprias para construções, exceto os vergalhões), Em relação às quais constatou-se margens de valor agregada também distintas, daí porque encontram-se disciplinados em subitens diferentes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, dispondo, por consequência, de tratamento tributário diferenciado.

(...)

**10 - A teor do disposto no art. 16, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02, em caso de importação, a consulente deverá efetuar a retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária no momento do desembaraço aduaneiro ou no momento da entrega da mercadoria, caso esta ocorra antes do desembaraço, exceto se previsto o diferimento nesta operação, hipótese em a substituição tributária deverá ser efetuada por ocasião da saída do produto do seu estabelecimento.**

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 11 de novembro de 2011. (Grifos acrescidos).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale ressaltar também que na totalidade das notas fiscais de saída das mercadorias emitidas pela Autuada consta o CFOP 5403 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto (*Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, na condição de contribuinte substituto, em operação com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária*).

E, embora alegue a Impugnante que os produtos em questão seriam empregados na atividade industrial, e conseqüentemente o imposto seria recolhido no momento da saída da mercadoria do estabelecimento autuado, não há nos documentos fiscais de saída por ela emitidos qualquer destaque de ICMS e ICMS/ST em relação às mercadorias ora autuadas.

Veja-se que sequer há aposição nas notas fiscais de saída emitidas pela Autuada do CFOP 5401 (*Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto*) referentes às mercadorias supostamente industrializadas no estabelecimento autuado.

Destaca-se, ainda, que a Fiscalização, em atendimento à diligência determinada pela Assessoria do CC/MG, trouxe aos autos os demonstrativos de fls. 2.783/2.821 pelos quais demonstrou que as saídas de mercadorias, ali listadas, promovidas pela Autuada, todas com o CFOP 5403, referem-se à comercialização de mercadorias na forma em que foram adquiridas. Deixou consignado a Fiscalização que a NCM, o código da mercadoria, a descrição e a medida (unidade) são exatamente os mesmos tanto nas notas fiscais de entrada quanto nas de saída dessas mercadorias, conforme cotejo entre a relação de notas fiscais de entrada de mercadorias comercializadas na forma como foram adquiridas (fls. 2.783/2.786) e o demonstrativo das notas fiscais de saída dessas mercadorias (fls. 2.787/2.821).

Toma-se, a título de exemplo, os seguintes produtos para os quais consta nas notas fiscais de entrada e de saída os mesmos dados quanto às **NCMs, códigos das mercadorias, as descrições e as medidas (unidades)**:

- notas fiscais n°s 114, 47 e 48 de entrada da mercadoria Arame Recozido Ret. PG7 1 24MM 1 KG DSC (kg) (demonstrativo de fls. 2.783 e 2.876)/notas fiscais de saída da mercadoria Arame Recozido Ret. PG7 1 24MM 1 KG DSC kg (CFOP 5403) listadas às fls. 2.877;

- notas fiscais de entrada da mercadoria Alicate universal 8 DSC (unidade) (demonstrativo de fls. 2.877)/notas fiscais de saída da mercadoria Alicate universal 8 DSC (unidade) (CFOP 5403) – demonstrativo de fls. 2.877/2.878;

- tela Hex 1 fio 22 1 50x50m galinheiro (rolo): notas fiscais de entrada da mercadoria n°s 46, 293, 323, dentre outras (demonstrativo de fls. 2.783, 2.784 e 2.785)/notas fiscais de saída de n°s 40.858, 40.484, 40.959, 41.129, dentre outras, listadas às fls. 2.787 e 2.788.

- corrente galvanizada 5mm balde 12 5kg am dsc (unidade): nota fiscal de entrada da mercadoria n° 140 (demonstrativo às fls. 2.783 – cópia da NF de entrada às 21.670/17/2ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fls. 666/notas fiscais de saída de nºs 40.766, 41.507, 41.869, dentre outras, listadas às fls. 2.787, 2.790 e 2.792).

Os demais instrumentos e ferramentas (chave de grifo, pulverizador, chaves, tesouras, esquadros, chaves de fenda), também adquiridos pela Autuada (vide NFs de entrada às fls. 666 e 994), não são objeto de industrialização no estabelecimento autuado.

No tocante à mercadoria “tela seg 2x25m- fio 2.0 malha 5x15cm” (vide nota fiscal de entrada de fls. 411), constata-se, também, que a mercadoria é comercializada com a mesma descrição que é adquirida, conforme documento fiscal colacionado às fls. 2.916.

Vale dizer, no tocante às mercadorias: vergalhões, barras e fio de aço, aço, dentre outras, listadas pela Fiscalização nos demonstrativos de fls. 2.822/2.841 (“industrialização efetuada pela Autuada para atender necessidades específicas dos clientes”), que tal hipótese enquadra-se no disposto no §2º do art. 18 da Parte Geral do RICMS/02, estando também corretas as exigências a elas referentes:

**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: I - não se considera industrialização a modificação efetuada na mercadoria pelo estabelecimento comercial para atender à necessidade específica do consumidor final; (grifou-se).

Como bem destacou a Fiscalização, a informação de que há no estabelecimento autuado “industrialização” apenas para atender necessidades específicas dos clientes em relação aos vergalhões, barras de aço, dentre outros, foi trazida aos autos pela própria Impugnante. Confira-se:

“ (...)

Com maquinários robustos, a CSD Indústria, Comércio, Corte e Dobra de Aço S/A transforma os simples vergalhões nas mais elaboradas peças demandadas nos projetos estruturais. Além de contá-las e endereçá-las através de etiquetas possibilitando seu uso na montagem e moldagem das estruturas nas mais variadas obras

(...)

O beneficiamento consiste em separá-los em “maços” ou “feixes” menores e também por bitola, dobrá-los ao meio para melhor condicionamento em obra e ré

etiquetá-lo de modo a ser facilmente identificado, de acordo com cada projeto de armação já nas obras (destinação final) - laudo técnico - fls. 2.524.

Não obstante a fala da Fiscalização de que há industrialização no estabelecimento autuado das referidas mercadorias para atender especificação de cliente da Autuada, constata-se, também, que parcela dessas mercadorias são revendidas da mesma forma em que foram adquiridas, conforme se observa da nota fiscal de saída colacionada às fls. 2.918.

Constata-se, por exemplo, que a mercadoria ACO CA-50, constante da nota fiscal retro, é adquirida em toneladas (vide notas fiscais de entrada de fls. 1.507/1.509), da mesma forma que revendida pela Autuada de acordo com as referidas notas fiscais de saída.

Com relação a essa discussão, traz-se à colação o entendimento constante em várias respostas de Consultas de Contribuintes, exaradas pela SUTRI/SEF/MG, no sentido de que na hipótese do estabelecimento promover a industrialização da mercadoria, recebida com o recolhimento do ICMS por substituição tributária, caso o produto resultante estiver classificado na mesma NBM/SH e no mesmo subitem da Parte 2, Anexo XV do RICMS/02 da mercadoria submetida à industrialização (por exemplo, o vergalhão e as barras de aço, em exame), prevalece a tributação anteriormente efetuada e não será devida nova retenção:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 140/2012**

(...)

RESPOSTA:

(...)

3, 4 e 6 - Conforme esclarecido na resposta anterior, a entrada das mercadorias no estabelecimento da Consulente deverá ocorrer com imposto já retido a título de substituição tributária.

Caso a Consulente promova a revenda das mercadorias, sem submetê-las a processo de industrialização, não há que se falar em nova retenção de imposto a título de substituição tributária, considerando-se definitiva a tributação anteriormente efetuada.

**Na hipótese em que promover a industrialização da mercadoria, se o produto resultante estiver classificado na mesma NBM/SH e no mesmo subitem da Parte 2, Anexo XV do RICMS/02 da mercadoria submetida à industrialização, também prevalece a tributação anteriormente efetuada e não será devida nova retenção.**

Porém, na hipótese em que o produto resultante estiver classificado em outra NBM/SH ou em outro



subitem, deverá ser efetuada a retenção, a título de substituição tributária, relativa a este produto resultante. Nesse caso, poderá a Consulente pedir a restituição do valor do imposto retido por substituição tributária por ocasião da aquisição da mercadoria empregada na industrialização, observado o disposto no art. 92 e seguintes do RICMS/02, bem como as disposições contidas nos arts. 28 a 36 do RPTA, aprovado pelo Decreto no 44.747/08, no que couber.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 09 de Julho de 2012 (Grifos acrescidos).

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 041/2016**

(...)

Em relação às operações de saída promovidas pela Consulente, é importante destacar que, se do processo de industrialização (no caso, acondicionamento ou reacondicionamento) resultar mercadoria classificada na mesma NBM/SH e no mesmo item e Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002 da mercadoria submetida à industrialização, prevalece a tributação anteriormente efetuada e não será devida nova retenção de ICMS/ST.

Logo, se o açúcar comercializado pela Consulente, acondicionado em embalagens menores, estiver classificado na mesma NBM/SH em que foi adquirido e no mesmo item e Código Especificador da Substituição Tributária (CEST), a operação de saída não estará sujeita a nova substituição tributária. Nesse sentido, vide Consultas de Contribuintes nos 087/2014, 157/2012, 140/2012 e 015/2009.

A constatação de que a empresa autuada exerce atividade comercial no estabelecimento autuado, e até mesmo varejista, dentre outras, é corroborada pelo Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral no qual há descrição das diversas atividades econômicas exercidas pela Autuada (fls. 2.920).

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 dos produtos importados, em paralelo à atividade industrial, como é o caso dos presentes autos.

Por fim, menciona-se que recentemente foi incluído expressamente no art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, por meio do Decreto nº 47.188, de 22 de maio de 2017, de forma interpretativa, portanto, atraindo a aplicação retroativa nos termos do disposto no art. 106, inciso I, do CTN, o entendimento ora externado. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**DECRETO N° 47.188, DE 22 DE MAIO DE 2017**  
(MG de 23/05/2017)

Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto n° 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

O GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS, no uso de atribuição que lhe confere o inciso VII d o art. 90 da Constituição do Estado, e tendo em vista o disposto na Lei n° 6.763, de 26 de dezembro de 1975, DECRETA:

Art. 1° - O inciso II do § 2° do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto n° 43.080, de 13 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 18 - (...)

§ 2° - (...)

**II - somente alcança as operações destinadas a estabelecimento industrial que não comercialize a mesma mercadoria que adquire para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.”.**

(...)

Art. 6° - Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, observado, relativamente ao seu art. 1°, o disposto no inciso I do art. 106 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

(...) Grifos acrescidos.

Ademais, não obstante a alegação da Impugnante constante da impugnação apresentada contra este lançamento e em tantos outros PTAs de mesma sujeição passiva dos presentes autos, analisados por este Conselho de Contribuintes, referentes a fatos geradores anteriores aos exercícios autuados (2008, por exemplo), no sentido do afastamento do recolhimento do ICMS por substituição tributária quando das importações das mercadorias, tese nunca acatada por este Conselho de Contribuintes, a Autuada também não recolhe ICMS nas saídas das mercadorias que promove, como bem destacado pela Fiscalização (vide relatório e notas fiscais de saída emitidas pela Autuada às fls. 2.787/2.821 – todas sem destaque de ICMS), em cujas notas fiscais consta o **CFOP 5403 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.**

Depreende-se, pois, que o *modus operandi* da Autuada, ressalta-se que praticado no mínimo desde do exercício de 2008, visa não recolher o ICMS ao estado de Minas Gerais em relação às mercadorias autuadas, quer seja quando da entrada dessas mercadorias no território mineiro, dizendo-se amparada pela regra prevista no art. 18, inciso IV, do Anexo XV do RICMS/02, quer seja nas saídas das mercadorias

por ela promovidas, informando nas notas fiscais emitidas que o ICMS referente às operações foi recolhido pela sistemática da substituição tributária.

Ressalta-se, por oportuno, que esta Câmara de Julgamento determinou a realização da prova pericial, para que fosse verificado se o estabelecimento autuado era estabelecimento exclusivamente industrial das mercadorias importadas.

Nesse sentido, como restou consignado no Parecer da Assessoria deste Conselho de Contribuintes e também se infere da documentação colacionada aos autos pela Fiscalização, em razão da diligência de fls. 2.771/2.774, a Impugnante desempenha, em paralelo com a produção industrial exercida no estabelecimento autuado, atividade tipicamente comercial com os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

Ademais, a informação trazida no bojo do laudo pericial de que as notas fiscais referentes às importações (NF de entradas das mercadorias autuadas) estão todas lançadas no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque do estabelecimento autuado e que a Impugnante vinculou as mercadorias constantes das notas fiscais de entrada com as mercadorias constantes das notas fiscais de saída emitidas, não permite a conclusão de que houve industrialização da totalidade das mercadorias (importadas).

Nesse diapasão, cabe destacar que o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque destina-se à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e às saídas, à produção, bem como às quantidades referentes aos estoques de mercadorias (Capítulo III do Título VI da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02). E os livros Registro de Controle da Produção e do Estoque apresentados pela Impugnante não são escriturados nos termos da legislação citada. Cita-se, a propósito, que eles não trazem sequer na Coluna “estoque” a informação da quantidade da mercadoria, após cada registro de entrada e saída.

Voltando-se à discussão posta, verifica-se que da constatação de que as notas fiscais de entrada foram lançadas no referido livro e que a Autuada vinculou as mercadorias adquiridas com as notas fiscais de saída das mesmas mercadorias, não se pode concluir pela ocorrência de industrialização da totalidade das mercadorias (importadas) pelo estabelecimento autuado, como concluiu a Perita.

Também, ao responder os quesitos trazidos pela Impugnante, a Perita baseou-se, exclusivamente, no laudo técnico apresentado pelo Impugnante com a impugnação ao lançamento (fls. 2.518/2.527).

Compulsando referido laudo técnico apresentado pela Impugnante com a impugnação ao lançamento (fls. 2.518/2.527), nele consta o seguinte:

- o arame galvanizado é adquirido em rolos de 50kg a 800 kg e embalados em porções menores, de 1 a 15 kg, buscando atender o mercado consumidor, conforme fotografias de fls. 2.519;

- os pregos e grampos são adquiridos “prontos”, em embalagens de 20, 25 ou 50 kg (bags) ou em fardo de 100kg, 250 kg ou até de uma tonelada. Como o mercado consumidor exige a apresentação dos pregos (e grampos) em embalagens de 1 kg, o produto é pesado em pacotes de 1 kg e embalados com a denominação de “Pregos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Santa Clara” (fls. 2.520). O mesmo processo ocorre com o arame polido (fls. 2.520), tela hexagonal (fls. 2.521) e arame recozido ou retorcido (fls. 2.521);

- com relação ao arame farpado, informa a Impugnante que o produto chega ao estabelecimento em embalagens paletizadas, e é revendido em rolos individuais, com rotulação e embalagens próprias, demandando, em alguns casos, a colocação de alças para o transporte;

- o espaçador de aço é cortado sob medida para aplicação em concreto armado, tal como o vergalhão CA-50;

- constata-se que determinados produtos passam por alteração de embalagem, enquanto outros são apenas rotulados, como o arame farpado.

Essas mesmas informações constaram no PTA de nº 01.000183146-92, de mesma sujeição passiva dos presentes autos, cuja discussão é a mesma travada nos presentes autos. Naquela ocasião, foi determinado despacho interlocutório para que a Impugnante demonstrasse, por meio de documentos pertinentes, que realizava no seu estabelecimento a industrialização como a que consta no laudo técnico por ela apresentado em relação à totalidade das mercadorias importadas.

Contudo, a Autuada não conseguiu fazer prova do alegado conforme se infere dos fundamentos constantes do Acórdão nº 21.631/14/1ª. E, nos presentes autos, restou demonstrado que a Impugnante revende a maior parte das mercadorias por ela importadas da mesma forma que adquiridas.

Analisando os registros do livro de Controle e Produção de Estoque – LCPE, constantes da mídia eletrônica de fls. 2.661, constata-se que:

- em relação ao “Arame retorcido/recozido”, percebe-se que foram registradas entradas de 26.000, 21.560 e 4.440 rolos (unidade RL) do produto no dia 07/03/13, preço unitário R\$ 1,95, enquanto a produção se refere aos seguintes quantitativos: 50, 60, 1, 10, 20, 2000, 140, etc. nos dias seguintes à referida entrada, pelo preço unitário médio de R\$ 4,60 (cópia da página citada do LCPE anexada às fls. 2.948 dos autos).

Essa situação não demonstra a assertiva lançada pela Impugnante, no sentido de que adquire em grandes quantidades e reembala em porções menores visando atender o mercado consumidor. O que se percebe, no caso, pelo preço unitário de entrada e saída da mercadoria, é a aquisição e a revenda da mercadoria na mesma quantidade.

Acresça-se, conforme falado anteriormente, que constou nas notas fiscais de entrada nºs 114, 47 e 48 a seguinte descrição da mercadoria - **Arame Recozido Ret. PG7 1 24MM 1 KG DSC (kg)** (demonstrativo de fls. 2.783 e 2.876). Nas notas fiscais de saída da referida mercadoria constou a descrição **Arame Recozido Ret. PG7 1 24MM 1 KG DSC kg** (CFOP 5403) (documentos listados às fls. 2.877), a mesma descrição, NCM e mesma unidade da mercadoria, conforme se verifica da nota fiscal colacionada às fls. 2.935.

Ainda em relação à nota fiscal de saída acima citada, constata-se em relação ao arame farpado 500 m, por exemplo, que tal mercadoria é adquirida em rolos de

500 m e da mesma forma é revendida (vide notas fiscais de entrada às fls. 818, 819, 908, 1.142, dentre outras e dados da Declaração de Importação de fls. 168/169).

Depreende-se da nota fiscal de entrada de arame farpado colacionada às fls. 610/613 dos autos (rolos de arame farpado de 100, 250 e de 500 metros), a título de exemplo, e da análise das notas fiscais de saída emitidas pela Autuada relativas à citada mercadoria, que a empresa autuada meramente **rotula** os rolos de arame, passando a denominá-los de arame farpado mineiro, farpaco, búfalo, dentre outros, conforme se constata da nota fiscal de saída de fls. 2.936.

Tais fatos demonstram, inequivocamente, que a Autuada não promove industrialização em relação à referida mercadoria.

A descrição da mercadoria **tela Hex 1 fio 22 1 50x50m galinheiro (rolo)** é a mesma que constou nas notas fiscais de entrada n°s 46 (**cópia da NF de entrada às fls. 80 destes autos – valor unitário R\$ 54,27**), 293, 323, dentre outras (demonstrativo de fls. 2.783, 2.784 e 2.785) e nas notas fiscais de saída de n°s 40.858, 40.484, 40.959, 41.129, dentre outras, listadas às fls. 2.787 e 2.788.

Da mesma forma, ocorre com a **tela Hex 2 fio 22 1 50x50m galinheiro (rolo)** e com as demais telas “hex” (NF de saída de fls. 2.937/vide notas fiscais de entrada às fls. 548, 499, 549, 948, 1.034, 1.114 e 1.163).

Portanto, diferente do que constou no laudo técnico da Autuada, restou demonstrado que a “tela hexagonal” é adquirida em rolos e comercializada também em rolos com as mesmas características, sem qualquer beneficiamento.

A mesma forma de revenda mostra-se evidente em relação à mercadoria **“Buffalo 250m” (arame farpado)**, citada anteriormente, que tem o mesmo preço unitário de entrada e de saída em alguns casos ou valor próximo (R\$ 139,90) - cópia de excerto da página do LCPE anexada às fls. 2.937.

No tocante à mercadoria “tela seg 2x25m- fio 2.0 malha 5x15cm” adquirida pela Autuada (vide nota fiscal de entrada de fls. 411), constata-se, também, que a mercadoria é comercializada com a mesma descrição que é adquirida, conforme se vê da nota fiscal de saída colacionada às fls. 2.938.

No LRPE, conforme excerto colacionado às fls. 2.939, referente à mercadoria “fio máquina 6.5 m.m SAE 1008”, veja-se que a descrição constante em tal livro para a mercadoria é a mesma contida na nota fiscal de entrada de fls. 787 a 789, e sequer consta do referido livro qualquer informação adicional acerca da unidade/embalagem da mercadoria nas saídas, fato que ocorre também com várias das mercadorias autuadas.

Diante dos elementos constantes dos autos, especialmente aqueles colacionados aos autos após a diligência exarada pela Assessoria do CC/MG, verifica-se que o laudo pericial não se mostrou suficiente para dar a certeza buscada pela Câmara de Julgamento sobre a realização de processo industrial no estabelecimento autuado em relação à totalidade das mercadorias importadas, ao contrário, os elementos que vieram aos autos, objeto de análise nesta sentada, estão contrários à conclusão

pericial e reforçam a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS/ST pela Autuada.

Por fim, no tocante à fala da Defesa no sentido de afastar a exigência de ICMS/ST, reportando-se ao PTA lavrado contra um terceiro contribuinte (Codime Com. e Distr. de Mercadorias S/A), que destinava produtos à Autuada, tendo constado no Acórdão nº 22.096/16/1ª (PTA nº 01.000277016-10) tratar a Autuada de “estabelecimento industrial” e, portanto, não deveria haver a retenção do ICMS/ST nas remessas de mercadorias para o estabelecimento autuado, vale dizer que referido voto restou superado pela decisão da Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão de nº 4.560/16/CE, citado como fundamento neste acórdão (item anterior).

Assim, corretas as exigências fiscais.

**Item 03 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS:**

Versa este item do lançamento sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais emitidas por empresa estabelecida em outra unidade da Federação, em decorrência de importação indireta de mercadorias, cujas mercadorias eram previamente destinadas ao estabelecimento mineiro autuado, onde ocorreu a entrada física da mercadoria, conforme demonstrado no Anexo 8.

No tocante ao estorno de crédito do imposto destacado nos documentos de transferência interestadual das mercadorias importadas, notas fiscais relacionadas na planilha de fls. 71/72 (Anexo 8), uma vez caracterizada a importação indireta, revelam-se indevidos os créditos apropriados, em face da ausência de recolhimento do imposto em favor do estado de Minas Gerais.

Registra-se que a infração encontra-se caracterizada nos termos do disposto no art. 67, §1º, do RICMS/02:

Art. 67. Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

§ 1º Na hipótese de importação de serviço, mercadoria ou bem, ou na aquisição de mercadoria ou bem importados e apreendidos ou abandonados, em leilão promovido pelo poder público, o valor correspondente ao crédito será escriturado no período de apuração em que ocorrer o recolhimento do imposto, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior.

Assim, são corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei.

No tocante à citada penalidade isolada, convém mencionar, por oportuno, que a Lei nº 22549 de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/17), em seu art. 56, alterou a redação do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

**Vigência a partir de 01/07/17:**

**Art. 56** - O caput do inciso I e os incisos XXVI, XXXIV e XXXVII do caput do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, e os §§ 2º e 5º do mesmo artigo passam a vigorar com a seguinte redação, e fica acrescentado ao caput do artigo o inciso XLVI a seguir:

“Art. 55 - (...)

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

**I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação;**

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto ou sujeita à tributação com alíquota ou redução de base de cálculo que resulte em carga tributária inferior a 7% (sete por cento), não poderão ser inferiores a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação.

(...)

Verifica-se que a nova redação do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 passou a prever **limites máximo (inciso I) e mínimo (inciso II)** para todas as penalidades previstas no art. 55 da citada lei, **exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação.**

Nesse diapasão, deve-se analisar se é o caso da retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Referida Penalidade Isolada, prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, foi exigida no percentual de 50% (cinquenta por cento) do imposto indevidamente apropriado. Portanto, o *quantum* exigido é menor que o limite máximo previsto no novel §2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (duas vezes o valor do imposto incidente – ICMS creditado destacado nas notas fiscais à alíquota interestadual de 12%). Assim, não há que se efetuar qualquer ajuste na sua exigência.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 2.542/2.552 e, em relação à irregularidade 01 do Auto de Infração, adotar a alíquota do imposto, para apuração do ICMS importação, no percentual de 12% (doze por cento) para as mercadorias “prego”, vergalhão, barras de aço e aço CA e, ainda, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie. Assistiram ao julgamento, pela Impugnante, o Dr. Michel Hernane Noronha Pires e, pela Fazenda Pública, o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento,

além do signatário, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor), Marcelo Nogueira de Moraes e Maria de Lourdes Medeiros.

**Sala das Sessões, 29 de novembro de 2017.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Presidente / Relator**

EA

CC/IMG