

Acórdão: 23.647/21/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000990324-55
Impugnação: 40.010147452-83
Impugnante: Vidraçaria Irmãos Paiva Ltda
IE: 001078385.00-18
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/Contagem - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatou-se a falta de retenção e de recolhimento de ICMS/ST em relação às operações com mercadorias elencadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vidros e espelhos), conforme redação vigente no período autuado. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Entretanto, deve-se decotar da base de cálculo do ICMS/ST, os valores relativos ao PIS e a COFINS, uma vez que já se encontram incluídos no preço das mercadorias e, ainda, abater do imposto ora exigido o ICMS/ST destacado e recolhido nas saídas das mercadorias ora autuadas.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária em relação às operações com mercadorias elencadas no Anexo único do Protocolo ICMS nº 32/09, bem como no item 18 (vigente até 31/12/15) e subitens 33 a 38 e 80 do Capítulo 10 (vigente a partir de 01/01/16), ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de janeiro de 2014 a junho de 2017.

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

A Autuada, destinatária das mercadorias, foi eleita para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do disposto no art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 53/66, sob os seguintes argumentos:

- a Impugnante é inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, bem como no Sintegra, com uma única atividade econômica, qual seja, a fabricação de artigos de vidro (CNAE-F 23.19.2-00); sendo o objeto social informado em seu

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contrato social a “fabricação de artigos diversos de vidros, espelhos e vitrais, envolvendo processo de lapidação, corte e tempera, bem como a importação e exportação”;

- verifica-se do site da empresa que tanto a unidade atuada, como a filial localizada em Belo Horizonte, são estabelecimentos industriais, com maquinário e equipamentos necessários para a industrialização de vidros e espelhos (fotos de fls. 122/124);

- diferentemente do que sustenta o Auditor Fiscal, “*a impugnante não compra alguns vidros e espelhos para serem industrializados e outros para serem comercializados*”. Tanto é assim, que nenhum vidro ou espelho foi adquirido com os CFOPs 1.102 ou 2.102 (Compra para comercialização), mas sim todos com os CFOPs 1.101 e 2.101 (Compra para industrialização);

- todos os vidros e espelhos adquiridos possuem natureza de matérias-primas, a serem empregados no processo industrial, sendo que somente os acessórios tais como guarnições, extensores, perfis, ancoragens, acabamentos, etc, são comprados para comercialização, os quais não se sujeitam à regra da substituição tributária aplicável aos vidros e espelhos;

- portanto, a tese da Fiscalização de que a Impugnante promove a industrialização e a revenda de produtos não é verdadeira, pois a Atuada é um típico estabelecimento industrial;

- a tese elaborada pela Fiscalização se sustenta no entendimento de uma suposta revenda de vidros e espelhos pela Impugnante automaticamente afastaria aplicação da regra contida no inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- a redação do aludido inciso IV, vigente no período atuado, não vinculava a inaplicabilidade da substituição tributária à ausência de comércio da mesma mercadoria pelo estabelecimento adquirente. Portanto, o lançamento foi realizado sem o indispensável fundamento jurídico de validade;

- ainda que superadas as alegações precedentes, ressalta a Impugnante que, em momento algum, a lei proíbe a venda da mesma mercadoria utilizada como matéria-prima, pois o que se veda é a comercialização destas mercadorias, o que se caracterizaria pela venda habitual e em volume que demonstre intuito comercial, de acordo com o art. 4º da Lei Complementar nº 87/96 e art. 55, § 1º do RICMS/02;

- ao contrário do sustentado pelo Fisco “as mesmas NCMs utilizadas com descrições equivalentes” não são prova de revenda de mercadoria, até porque a industrialização por beneficiamento não importa alteração da classificação fiscal, conforme orienta o Parecer Normativo CST nº 398/1971;

- nenhuma das notas fiscais acostadas por amostragem (anexo II) contempla os CFOPS 5.102, 6102, 5.177, 6.108 e 6.117, citados no Relatório Fiscal;

- a Impugnante não promoveu o comércio de vidros e espelhos, e se houve alguma revenda, esta foi de forma esporádica e para atender demanda específica do cliente, não havendo que se falar em ICMS/ST quando da entrada das mercadorias;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as mercadorias classificadas na NCM 7006 não estão sujeitas ao regime de substituição tributária a partir de 01/01/16, conforme Consulta de Contribuinte nº 45/2017;

- no tocante à exigência de ICMS/ST sobre entrada de produtos anteriormente enviados para industrialização por encomenda, afirma que nessas circunstâncias não se aplica a substituição tributária, nos termos do inciso II do art. 18 e § 3º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- nas operações de industrialização por encomenda, a substituição tributária somente se aplica quando o encomendante se caracterizar como estabelecimento não industrial. Ainda que a Impugnante tenha realizado algumas operações de revenda isoladas, jamais perdeu a sua natureza de estabelecimento industrial;

- apesar de não ficar claro no relatório fiscal, ao analisar os cálculos realizados pela Fiscalização, nota-se que a base de cálculo do ICMS/ST ora exigido foi acrescido do PIS e da COFINS. Como estes já integram o preço da mercadoria, estes deveriam ser excluídos da base impositiva;

- ainda que houvesse revenda, esta foi de forma isolada e eventual. Nesse caso, se as matérias-primas tivessem sido adquiridas com ICMS/ST, o imposto precisaria ser creditado na escrita para que uma nova apuração fosse realizada por ocasião da saída para consumidor final ou outro contribuinte, ou seja, o procedimento adotado pela Impugnante não implicou em sonegação ou recolhimento a menor e todo o ICMS que fosse pago no âmbito dessa autuação seria creditado na escrita;

- não houve prejuízo ao Estado, pois, nos casos esporádicos de revenda de vidros e espelhos, o ICMS/ST foi integralmente recolhido na saída. Ou seja, se o auditor tivesse deduzido do imposto apurado o ICMS próprio e o ICMS/ST já pago pela Impugnante, não haveria autuação a ser lavrada, tendo em vista o entendimento do STF (RE 593.849).

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 83/89, refuta as alegações da Defesa.

Afirma que em momento algum, nega a atividade de indústria realizada pela Autuada.

Aduz que as notas fiscais de saída da Autuada, incluídas por amostragem no Anexo 2 deste PTA, figuram como mais uma evidência da ocorrência da comercialização das mercadorias cujas entradas foram adquiridas nas operações de venda por terceiros localizados fora do estado.

Destaca que tal análise demonstra: i) os CFOPs utilizados pela Autuada nas NF-es nas operações de venda que comprovam a comercialização das entradas (5.102, 5.117, 5.405, 6.102 e 6.117); ii) a existência de construtoras e condomínios figurando como destinatários e iii) que as mesmas NCM das entradas foram mantidas nas citadas saídas.

Assevera que a legislação é clara ao dispor sobre a inaplicabilidade da substituição tributária, conforme disposição do inciso IV do art.18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, ao restringir a destinação da mercadoria adquirida pelo estabelecimento industrial ao “emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem”, sendo que a Autuada não empregou as mercadorias entradas em nenhum dos fins citados na legislação, mas sim como mercadoria para o comércio em suas saídas.

Conclui que, diante disso, é equivocado o argumento da Defesa de que antes de dezembro de 2017 a Fiscalização não dispunha de embasamento legal para exigir o recolhimento da substituição tributária.

Destaca que o argumento da Defesa de que “a revenda de mercadoria adquirida ocorreu de forma eventual e esporádica para atender demandas específicas de clientes” deixa claro que parte da mercadoria adquirida não foi utilizada “para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem”.

No tocante à redação do inciso IV do art.18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente a partir de 01/01/18, que incluiu a condicionante “desde que este estabelecimento não comercialize a mesma mercadoria”, em que se baseia a Impugnante para entender ser descabida a exigência de obrigação inserida por norma posterior à ocorrência do fato gerador, também é equivocada, por não perceber que *“tendo havido a comercialização das entradas, o uso/emprego/destinação das entradas não foram os previstos no mesmo dispositivo legal já citado”*.

Em relação às mercadorias enquadradas na NCM 7006, as quais requerem as Impugnantes que sejam excluídas as exigências sobre elas, a partir de janeiro de 2016, informa que não há exigência do ICMS/ST para a NCM 7006 no período. No cálculo do crédito tributário, a NCM questionada aparece somente na NF-e 184012, de 03/08/15.

Responde ao questionamento da Autuada quanto à inaplicabilidade da substituição tributária sobre as operações de devolução dos produtos objeto de industrialização por encomenda, dizendo que a mesma não procede conforme se constata pelo texto do Acórdão nº 21.835/18/2ª: *“a legislação tributária mineira sempre que se refere a estabelecimento industrial trabalha com a definição de estabelecimento exclusivamente industrial, ainda que não consigne de forma expressa a qualificação de exclusividade, aspecto também evidenciado na legislação comparada das outras unidades da Federação”*.

Aduz que a metodologia sugerida pela Autuada sobre considerar o custo da mercadoria contábil para fins de cálculo do ICMS/ST não encontra respaldo na legislação que rege a matéria. A base de cálculo da ST busca presumir o valor final da mercadoria, sendo esta o valor que, presumidamente, o produto irá alcançar ao chegar ao mercado, objetivando que a ST incida em toda a cadeia de consumo.

Assevera que tal fundamento respalda-se no art. 8º da LC nº 87/96, estando a base de cálculo da substituição tributária prevista no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, os quais transcreve.

Conclui que “*se já não há previsão legal para excluir da base de cálculo o PIS/COFINS do ICMS - Operação própria - nas transferências internas, muito menos para o cálculo do ICMS/ST, que visa estimar o valor final de venda, conforme abrangência do art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/2002, incluindo textualmente valores de frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA - estabelecido para a mercadoria submetida*”.

No tocante ao argumento da Impugnante que houve o recolhimento do imposto na saída das mercadorias, informa o Fisco que foram utilizados no cálculo do crédito tributário somente as NF-es com base de cálculo do ICMS diferente de zero e base de cálculo do ICMS ST igual a zero (BC ICMS ST = 0), dentre outros filtros, comprovando que foram consideradas somente as operações sem o recolhimento do ICMS/ST e confirmando que a autuação fiscal seguiu e respeitou toda a legislação tributária e não deve ser cancelada.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A 3ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 97, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 99/102 e juntada de DVD às fls. 103.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 109/110.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 113/115, pugna pela procedência do lançamento.

A 3ª Câmara de Julgamento determina às fls. 119, a retirada do processo de pauta para o julgamento em conjunto com o PTA nº 01.001130099.23, envolvendo a mesma empresa autuada e a mesma matéria.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária em relação às operações com mercadorias elencadas no Anexo único do Protocolo ICMS nº 32/09, bem como no item 18 (vigente até 31/12/15) e subitens 33 a 38 e 80 do Capítulo 10 (vigente a partir de 01/01/16), ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de janeiro de 2014 a junho de 2017.

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

A Autuada, destinatária das mercadorias, foi eleita para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do disposto no art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Instruem o presente Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos: Relatório Fiscal (fls. 06/13); Cópias de Danfes por amostragem (fls. 16/37); Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF (fls. 43); Intimações (fls. 45/49); e mídia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

eletrônica de fls. 14 contendo: livros de Registro de Entradas e de Apuração do ICMS; Relatórios CFOP e Produtos gerados pelo Auditor Web a partir do Sped Fiscal e planilhas, em Excel, demonstrativas da apuração do crédito tributário.

Cabe, inicialmente, esclarecer que, em que pese a alegação da Impugnante acerca da validade do Auto de Infração em decorrência de que a legislação que fundamenta o lançamento seria inaplicável à época dos fatos ocorridos (redação vigente do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02), em face da irretroatividade da lei tributária (art. 150, inciso III, “a” da Constituição Federal), estas serão tratadas como mérito.

Relata o Fisco que a Autuada Vidraçaria Irmãos Paiva Ltda adquiriu mercadorias classificadas nas NCMs 7003 a 7009 - vidros e espelhos - de contribuintes localizados em outras unidades da Federação (ES, RJ, SC e SP), os quais firmaram Protocolos de ICMS com o estado de Minas Gerais para instituição de substituição tributária, sem a devida retenção e recolhimento do ICMS/ST devido a este Estado, o que a torna responsável pelo recolhimento do imposto, conforme disposto no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Em conformidade com o disposto no art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, foram celebrados protocolos ICMS entre o estado de Minas Gerais e as unidades da Federação anteriormente descritas, para instituição da substituição tributária nas operações interestaduais com operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno.

Assim dispõe o art. 9º da LC nº 87/96:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Cabe esclarecer que a presente autuação trata das remessas de mercadorias realizadas por fornecedores localizados nos estados do ES, SC, SP e RJ. As exigências relativas às aquisições da AGC Vidros do Brasil Ltda (CNPJ 13.198.370/0001-27), localizada no estado de São Paulo com destino à Impugnante, foram efetivadas por meio do Auto de Infração nº 01.001130099-23.

Insta salientar que no regime da substituição tributária delineado nos autos, o estabelecimento remetente figura como contribuinte na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento.

No caso em discussão, o fato gerador do tributo é exatamente a saída das mercadorias listadas no item 18 (vigente até 31/12/15) e subitens 33 a 38 e 80 do Capítulo 10 (vigentes a partir de 01/01/16), ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em relação às quais as remetentes não efetuaram a retenção e o recolhimento do ICMS/ST.

Confira-se:

Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02:

Efeitos de 1º/03/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“

18. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM OU ADORNO

18.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária

Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo ICMS 196/09), Bahia (Protocolo ICMS 26/10), Espírito Santo (Protocolo ICMS 26/10), Paraná (Protocolo ICMS 196/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 196/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 196/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 196/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 32/09).

18.1.41	70.05	Vidro flotado e vidro desbastado ou polido em uma ou em ambas as faces, em chapas ou em folhas, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho	45
18.1.42	7007.19.00	Vidros temperados	45
18.1.43	7007.29.00	Vidros laminados	45
18.1.44	7008.00.00	Vidros isolantes de paredes múltiplas	45
18.1.45	70.09	Espelhos de vidro, mesmo emoldurados, excluídos os de uso automotivo	40

Efeitos de 1º/03/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:

““

18.2 Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária

Interno

18.2.30	7006.00.00	Vidro das posições 70.03, 70.04 ou 70.05, recurvado, biselado, gravado, brocado, esmaltado ou trabalhado de outro modo, mas não emoldurado nem associado a outras matérias	45
---------	------------	--	----

Efeitos a partir de 1º/01/2016 - Redação dada pelo art. 15 e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015.

33.0	10.033.00	7003	Vidro vazado ou laminado, em chapas, folhas ou perfis, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho	10.1	40
34.0	10.034.00	7004	Vidro estirado ou soprado, em folhas, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho	10.1	75
35.0	10.035.00	7005	Vidro flotado e vidro desbastado ou polido em uma ou em ambas as faces, em chapas ou em folhas, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho	10.1	45

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

36.0	10.036.00	7007.19.00	Vidros temperados	10.1	45
37.0	10.037.00	7007.29.00	Vidros laminados	10.1	45
38.0	10.038.00	7008	Vidros isolantes de paredes múltiplas	10.1	45

Efeitos a partir de 1º/02/2017 - Acrescido pelo art. 19 e vigência estabelecida pelo inciso V do art. 27, ambos do Dec. nº 47.141, de 25/01/2017.

80.0	10.080.00	7009	Espelhos de vidro, mesmo emoldurados, exceto os de uso automotivo	10.1	40
------	-----------	------	---	------	----

Registre-se que as exigências fiscais relativas às mercadorias classificadas na NCM 7006 não constam neste Auto de Infração em data posterior a 01/01/16, quando foram desenquadradas do regime de substituição tributária.

A Impugnante alega que o fundamento jurídico do lançamento é inválido porque se sustenta na tese de que uma suposta revenda de vidros e espelhos automaticamente afastaria aplicação da regra contida no inciso IV do art. 18 da Parte 1do Anexo XV do RICMS/02.

Sustenta que a redação do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período autuado, não vinculava a inaplicabilidade da substituição tributária à ausência de comércio da mesma mercadoria pelo estabelecimento adquirente.

Por seu turno o Fisco sustenta que o inciso IV do art.18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 é claro, ao restringir a destinação da mercadoria adquirida pelo estabelecimento industrial no “emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem”.

Assevera que a Autuada não empregou as mercadorias entradas/adquiridas, em nenhum dos fins citados na legislação, mas sim como mercadoria para o comércio em suas saídas.

Traz-se à baila o citado dispositivo legal:

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, desde que este estabelecimento não comercialize a mesma mercadoria;

(...)

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

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

Primeiro cabe esclarecer que a alteração da redação do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente a partir de 01/01/18, não altera o entendimento de que a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Oportuno dizer que o Fisco não nega que a Autuada exerça a atividade industrial. Mas que, concomitante a ela, realiza a revenda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (vidros e espelhos).

Vale lembrar 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.

As referidas exceções estão arroladas precisamente no *caput* do art. 18 (Parte 1) do Anexo XV, abaixo transcrito, redação vigente no período autuado:

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 2, 8, 10 a 12 e 19, no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.2, no

capítulo 14, com âmbito de aplicação 14.1, no capítulo 16, com âmbito de aplicação 16.2 e 16.3, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3, no capítulo 20 com âmbito de aplicação 20.1 e 20.3, e no capítulo 21, com âmbito de aplicação 21.1, 21.2, 21.3, e 21.6, 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.”

VI - às mercadorias discriminadas em item da Parte 2 deste Anexo para as quais haja previsão de isenção do ICMS nas operações internas, subsistindo o regime de substituição tributária apenas em relação às demais mercadorias constantes do item;

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso IV do caput, não se considera industrialização a modificação efetuada na mercadoria pelo estabelecimento comercial para atender à especificação individual do consumidor final.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

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

Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:

“I - não se considera industrialização a modificação efetuada na mercadoria pelo estabelecimento comercial para atender à necessidade específica do consumidor final.

Efeitos de 1º/12/2005 a 22/05/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“II - se a mercadoria não for empregada no processo de industrialização, caberá ao industrial que a recebeu a responsabilidade pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária, no momento da saída da mercadoria.”

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, 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.

E por fim, o inciso VI, que reforça ser inaplicável a substituição tributária em relação às mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 que já estejam alcançadas pela isenção nas operações interna, subsistindo o regime de substituição tributária apenas em relação às demais mercadorias constantes do item.

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

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

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

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

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

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

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

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

- em quarto lugar, cabe lembrar que o comando contido no § 2º, inciso II do art. 18, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/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”.

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

Demais disso, vale lembrar ainda que, de acordo com o disposto no § 8º do art. 66 do RICMS, o “*contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária ou que tenha recolhido o imposto sob o referido título em virtude da entrada da mercadoria em território mineiro ou no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento e não destiná-la à comercialização, poderá apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria*”.

A razão de ser deste dispositivo não é outra, senão resolver situações tais como a referida no inciso IV do art. 18 do Anexo XV, ou seja, situações nas quais o estabelecimento comercial eventualmente não destinar o produto já gravado pela substituição tributária à comercialização. Neste caso, a não cumulatividade resolve-se mediante o aproveitamento do respectivo imposto como crédito.

Pelas razões aduzidas, vê-se que a regra contida no inciso IV do art. 18, Parte 1 do Anexo XV do Regulamento do ICMS, mesmo com a redação anterior a 01/01/18, **não** se aplica na hipótese em que o estabelecimento destinatário desenvolva atividade tipicamente comercial, ainda que em paralelo à atividade industrial.

Nesse sentido, as manifestações da Superintendência de Tributação – SUTRI/SEF/MG, em consultas envolvendo a matéria, alardeiam a incompatibilidade da regra quando o destinatário pratica atividade diferente da industrial no mesmo estabelecimento.

A título exemplificativo, cita-se excertos das Consultas de Contribuintes nºs 203/11 e 070/12, como segue:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 203/11

(...) Embora receba mercadorias para serem empregadas em processo de industrialização como matéria-prima, a Consulente também exerce, no mesmo estabelecimento, a atividade de comércio varejista, 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.

(...) Assim, no caso de aquisição, em operação interestadual, de mercadoria sujeita à substituição

tributária, caberá à Consulente a responsabilidade pela apuração e pelo recolhimento do ICMS/ST devido a este Estado, no momento da entrada do produto em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 070/12 ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ESTABELECIMENTO DEDICADO À ATIVIDADE INDUSTRIAL E COMERCIAL – APLICABILIDADE. Aplica-se o regime da substituição tributária nas operações com 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 adquirida 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 inciso V e do § 8º, ambos do art. 66 do mesmo Regulamento.

Mais especificamente sobre as mercadorias ora autuadas, trata a Consulta de Contribuintes nº 018/2016:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 018/16

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - VIDROS - APLICABILIDADE - O regime de substituição tributária disciplinado no Anexo XV do RICMS/2002 aplica-se em relação a qualquer produto incluído em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do referido Anexo e desde que integre a respectiva descrição, observada a indicação da coluna “Âmbito de Aplicação” de cada capítulo da referida Parte 2, e ressalvadas as hipóteses de inaplicabilidade da substituição tributária previstas na legislação

(...)

CONSULTA:

(...)

10 - Será devido o ICMS/ST na aquisição/entrada de chapas de Vidros planos classificadas nas posições 7003, 7004 e 7005 da NCM, caso a Consulente passe a exercer as etapas de corte, recorte, furo, lavagem, lapidação sobre estes produtos?

11 - Como o Estado de Minas Gerais define o processo industrial realizado nos produtos classificados nas posições 7003, 7004 e 7005 da NCM? O beneficiamento, industrialização, processamento, transformação, se enquadram no processo industrial?

RESPOSTA:

10 - Nos termos do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, regra geral, a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização.

A condição de estabelecimento industrial é caracterizada quando o contribuinte pratica operações definidas como industrialização, no próprio estabelecimento, enquanto atividade econômica principal. Nesse sentido, vide Consultas de Contribuintes nº 152/2015, 062/2015, 064/2014 e 261/2012.

Não obstante, para a aplicação do inciso IV do art. 18 citado, faz-se necessário que a operação seja destinada a industrial, assim entendido o contribuinte que exerça atividades descritas como industrialização nos termos do 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 sujeitos ao regime de substituição tributária.**

Assim, caso a Consulente passe a exercer, exclusivamente, em seu estabelecimento, a atividade industrial, as suas aquisições de mercadorias não estarão sujeitas à aplicação da substituição tributária, em consonância com o disposto no inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, hipótese em que os produtos resultantes deverão ser submetidos à tributação por ocasião de suas saídas, nos termos da legislação tributária.

Ressalva-se, no entanto, o disposto no art. 110 da Parte 1 do referido Anexo XV, segundo o qual:

Art. 110. A substituição tributária nas operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que tratam os itens 33.0 a 39.0 do capítulo 10 da Parte 2 deste Anexo aplica-se também nas saídas destinadas a estabelecimento industrial fabricante de artefatos de que tais mercadorias sejam componentes.

Parágrafo único - Para efeitos de aplicação do disposto neste artigo, não se consideram artefatos as chapas de vidros planos resultantes dos processos de têmpera, laminação, lapidação ou flotagem, realizados em estabelecimento industrial fabricante.

Desse modo, ainda que a Consulente se torne um estabelecimento exclusivamente industrial, produzindo chapas de vidro plano resultantes de têmpera,

laminação, lapidação ou flotagem, se passar a fabricar também o produto “box para banheiro de Vidro temperado”, classificado no código 7020.00.90 da NBM/SH, deverá ser aplicada a substituição tributária nas aquisições das mercadorias relacionadas nos itens 33.0 a 39.0 do capítulo 10 da Parte 2 do Anexo XV, pois não poderá manter em estoque o mesmo tipo de mercadoria, algumas gravadas com ICMS/ST e outras não.

Por outro lado, caso exerça, no mesmo estabelecimento, as atividades de industrialização e comercialização com os mesmos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, a Consulente não será caracterizada como estabelecimento industrial para os efeitos de aplicação do inciso IV citado.

(Destacou-se).

No caso em discussão, alega a Fiscalização que parte das entradas das mercadorias do contribuinte é destinada à industrialização (como matéria-prima) e parte para venda direta a consumidor (como mercadoria), configurando em prática não alcançada pela hipótese prevista no inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Nesse caso, entende o Fisco, todas as entradas deveriam ser realizadas com ICMS/ST retido.

O Fisco informa que são comercializados produtos adquiridos (vidros e espelhos), conforme se verifica pelos CFOPs utilizados nas notas fiscais de saída e pelas mesmas NCMs utilizadas pela Autuada, com descrições equivalentes, tanto nas entradas quanto nas saídas. Também comprovam os CFOPs as saídas para industrialização, conforme Danfes de fls. 16/37.

Já a Impugnante alega que é inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica com uma única atividade econômica qual seja, a fabricação de artigos de vidro (CNAE-F 23.19.2-00); e que o objeto social informado em seu contrato social é “fabricação de artigos diversos de vidros, espelhos e vitrais, envolvendo processo de lapidação, corte e tempera, bem como a importação e exportação”.

Afirma que, contrariamente ao alegado pelo Fisco, não adquiriu nenhum vidro ou espelho com os CFOPs de compra para comercialização (CFOPs 1.102 ou 2.102), mas sim todos com os CFOPs 1.101 e 2.101 (Compra para industrialização).

Sustenta que todos os vidros e espelhos adquiridos possuem natureza de matérias-primas, a serem empregados no processo industrial, sendo que somente os acessórios tais como guarnições, extensores, perfis, ancoragens, acabamentos, etc, são comprados para comercialização, os quais não se sujeitam à regra da substituição tributária aplicável aos vidros e espelhos. E que, ainda que houvesse revenda, esta foi de forma isolada e eventual.

Destaca que nenhuma das notas fiscais acostadas por amostragem (anexo II) contempla os CFOPS 5.102, 6.102, 5.177, 6.108 e 6.117, citados no Relatório Fiscal. E que “as mesmas NCMs utilizadas com descrições equivalentes” não são prova de

revenda de mercadoria, até porque a industrialização por beneficiamento não importa alteração da classificação fiscal, conforme orienta o Parecer Normativo CST nº 398/1971.

Observa-se que para o deslinde da questão faz-se necessário analisar as operações de entradas e saídas realizadas, a fim de esclarecer se de fato ocorreram operações de revenda de mercadorias, sem qualquer industrialização no estabelecimento da Autuada.

Nesse intuito a 3ª Câmara de Julgamento tomou duas medidas saneadoras dos autos, a primeira, na sessão de 15/05/19, baixou o processo em diligência para esclarecimentos junto ao Fisco; e a segunda, em 23/10/19, no intuito de dar homogeneidade às decisões, retirou o processo de pauta para aguardar o retorno do PTA nº 01.001130099-23, envolvendo a mesma empresa e a mesma matéria e submetido à análise da Assessoria deste Conselho, que agregou à diligência exarada nesses autos, um despacho interlocutório.

Portanto, no citado auto a Assessoria exara o Despacho Interlocutório de fls. 162/163, nos seguintes termos:

(...)

decide esta Assessoria do CCMG exarar Despacho Interlocutório para que o Sujeito Passivo Vidraçaria Irmãos Paiva Ltda cumpra o abaixo solicitado no prazo de 15 (quinze) dias, consoante art. 16 do mesmo diploma legal citado.

1 - Descrever, detalhadamente, cada uma das atividades promovidas pelo estabelecimento autuado sobre as mercadorias objeto da autuação (por exemplo, laminação, têmpera, furos, lapidação, corte, recorte e lavagem, dentre outras), colacionando aos autos fotografias e outras informações pertinentes.

2 - Para cada uma das atividades desenvolvidas no estabelecimento autuado colacionar aos autos imagens e documentos fiscais relativos à mercadoria antes e depois do beneficiamento indicando a atividade exercida sobre a mercadoria.

3 - Indicar, se for o caso, as situações em que a mercadoria sai do estabelecimento com a NCM diferente da NCM constante da nota fiscal de aquisição.

(...)

Em atendimento ao supratranscrito despacho interlocutório, a Autuada apresenta o Relatório “Linha de Produção” (com fotos, descrevendo as atividades desempenhadas pelo estabelecimento na linha de produção), anexado às fls. 181/197 (item 1 e 2) e as cópias dos Danfes de fls. 198/217 (item 3), todos no citado PTA nº 01.001130099.23.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O referido Relatório apresenta de forma sucinta as etapas da chamada “linha de produção”, nos seguintes termos:

- o processo produtivo da empresa se desenvolve na seguinte linha: Descarga da matéria-prima, Corte, Lapidação, Furação/Recorte, Lavadora, Têmpera (forno) e Expedição;

- o corte pode ser manual (mais utilizado para corte de peças modeladas) ou automatizado (feito em peças para grandes escalas de quantidades);

- a lapidação é a parte de acabamento após o corte e o bisote é o detalhe de acabamento, caso seja opção de compra do cliente, sendo mais utilizado em espelhos e tampos de mesa;

- marcação, furação e recorte: ocorre quando a peça necessita de furações para itens específicos como portas, janelas, box, etc.

- lavadora: limpeza das peças que podem ser encaminhadas direto para a expedição ou para a têmpera (forno);

- têmpera: processo realizado em alguns tipos de vidro (forno).

Entretanto, a Autuada não atendeu ao solicitado no item 2 do interlocutório, uma vez que não colacionou “documentos fiscais relativos à mercadoria antes e depois do beneficiamento indicando a atividade exercida sobre a mercadoria”.

Informou a Impugnante que “em atendimento ao item 3 do despacho interlocutório, verifica-se pelas notas fiscais de entrada a aquisição de vidros da posição 7005 e pelas notas fiscais de saída a venda de vidros da posição 7007 (temperados). No caso dos espelhos – posição 7009 – apesar de não haver alteração da NCM, percebe-se pela descrição das notas fiscais de entrada e saída que o espelho vendido se submete ao beneficiamento por meio da lapidação e bisote.

Registre-se que as notas fiscais acostadas se referem às entradas, emitidas pela AGC Vidros do Brasil Ltda, com CFOPs 6.101 e 6.102 (fls. 198/207) e de saída, emitidas pela empresa “Irmãos Paiva”, com o CFOP 5.401 (fls. 208/217), todas relativas ao mês de setembro de 2019. Ou seja, **após o período autuado**. Portanto, não atendem ao item 3 do despacho interlocutório, também no citado PTA nº 01.001130099.23.

Para maiores esclarecimentos, determinou a Assessoria, no mencionado AI nº 01.001130099.23, ainda a Diligência de fls. 164/166, com o seguinte teor:

1) - Tendo em vista a diligência exarada pela E. 3ª Câmara de Julgamento nos autos do PTA nº 01.000990324-55, demonstre: “ (...) por período e por CFOP, as operações com mercadorias destinadas à revenda, que serviram de base para a caracterização da atividade comercial no estabelecimento autuado, identificando o percentual de representatividade, quantidades e valores, tanto nas entradas como nas saídas”.

2) - Considerando as alegações contidas na manifestação fiscal no sentido de que “a Autuada promove apenas a comercialização de parcela dos produtos adquiridos”, “nem todo beneficiamento é considerado industrialização” e que “a Autuada não empregou as mercadorias adquiridas em nenhum dos fins citados na legislação (art. 18, inciso IV, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02), mas sim como mercadoria para o comércio em suas saídas”.

Considerando que a não aplicabilidade da substituição tributária prevista no art. 18, inciso IV, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 refere-se à remessa para industrialização de produto como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem), demonstre se há situações em que o produto adquirido pela Autuada não foi utilizado para esses fins, colacionado aos autos, por amostragem, notas fiscais de aquisição e de venda do produto.

3) - No tocante ao fundamento constante do relatório do Auto de Infração - AI reportando-se ao disposto no §2º, inciso I, do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, especificar, em quais situações que, no período autuado, a Autuada Vidraçaria Irmãos Paiva Ltda realizava industrialização para atender à necessidade específica do consumidor final, conforme alegado, colacionando aos autos a documentação pertinente, se for o caso.

(...)

A Fiscalização faz as seguintes considerações naqueles autos:

- reafirma que as entradas no estabelecimento da Impugnante ora foram destinadas à industrialização, ora destinadas à comercialização, e que a legislação é clara em relação ao atendimento de encomenda de consumidor final, definindo que nem toda benfeitoria/modificação das entradas é considerada industrialização, conforme o § 2º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- o comércio das entradas de terceiros foi comprovado pelos CFOPs utilizados nas NF-e de saída do contribuinte e também pelas mesmas NCM utilizadas, com descrições equivalentes, tanto nas entradas de terceiros/fornecedores como nas saídas realizadas, no período analisado. Os CFOPs utilizados nas saídas comprovam também as remessas para industrialização por encomenda, hipótese em que a apuração do imposto a título de substituição tributária deveria ser efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante.

Em resposta à Diligência exarada pela Assessoria deste CCMG, no PTA nº 01.001130099.23, apresenta o Demonstrativo das operações de revenda (fls. 223) e o Levantamento quantitativo mensal das operações de revenda no quadro (fls. 224).

No tocante à amostragem de NF-e de aquisição e de venda, comprovando a comercialização das entradas, afirma que se encontram anexados os Danfes, por amostragem, no Anexo 2 do PTA, às fls. 19/40, nesses autos às fls. 16/37, que comprovam as situações em que a Autuada comercializou os produtos adquiridos, configurando-se, portanto, situações em que não empregou as mercadorias adquiridas como remessa para a industrialização de produto como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, impossibilitando, com esta prática, a não aplicabilidade da substituição tributária prevista no inciso IV c/c § 2º, inciso I, do art. 18, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Em relação ao item 3 da Diligência - Industrialização para atendimento de demanda de consumidor final – afirma, naqueles autos, que as situações em que a Impugnante industrializou para atender demanda de consumidor final estão exemplificadas na planilha anexa, onde figuram como destinatários das NF-e de emissão própria, tanto pessoas físicas quanto construtoras.

Destaca que as construtoras figuram como consumidor final no recebimento de encomenda da indústria. Conforme Orientação Tributária DOLT/SUTRI 002/2016, as construtoras, em regra, adquirem mercadorias para incorporar nas suas obras de construção civil. Nestes termos, verifica-se que tais empresas figuram como consumidor final de tais mercadorias e não são contribuintes do ICMS.

Da análise das informações trazidas pelo Fisco, constata-se que:

- as mercadorias com NCMs 7003 a 7009 (ora autuadas) representam 30% (trinta por cento) do total de itens adquiridos (quantidade) pela Autuada no período autuado e 81% (oitenta e um por cento) do valor total adquirido (valor);

- as mercadorias com NCM 7003 a 7009 (ora autuadas) representam 20% (vinte por cento) do total de itens nas operações de saída (quantidade) e 23,23% (vinte e três vírgula vinte e três por cento) do valor total das saídas.

- as saídas com CFOPs de revenda (5.102/6.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros; 5.403 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto; 5.405 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído e 6.117 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura) foram de 2.585 itens, assim distribuídos:

- 2014: 247 itens;

- 2015: 770 itens;

- 2016: 1191 itens;

- jan a jun/17: 377 itens.

A Impugnante alega que os CFOPs utilizados pelo Fisco na análise das entradas foram os CFOPs adotados pelos fornecedores e não os por ela adotados, quando de suas entradas, indicando apenas a destinação dada pelo fornecedor as suas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias. E que não foi apontada uma sequer entrada pela Autuada destinada à revenda.

Entretanto, tal argumento não pode afastar a acusação fiscal.

No caso em questão, o que se verifica é que foram comercializados 2.585 itens adquiridos em operações de revenda, sem que houvesse industrialização realizada pela Autuada, como ela própria registrou em sua escrituração fiscal.

Imperioso para aclarar o tema, verificar o quadro com a representação das saídas de mercadorias classificadas nas NCMs 7003 a 7009, no período autuado por CFOP (doc. fls. 101).

Conforme constatado, não deve ser acolhido o argumento da Defesa de que se houve revenda, esta ocorreu de forma eventual e esporádica, para atender demandas específicas de clientes.

As notas fiscais de entrada e de saída acostadas pelo Fisco às fls. 16/37 demonstram situações em que a Autuada comercializou os mesmos produtos adquiridos, ainda que com registrados com CFOP de entrada para industrialização.

Merece destaque a comprovação trazida pelo Fisco quanto ao volume de notas fiscais de revenda emitidas pela Autuada, mensalmente, durante o período autuado, conforme quadro de fls. 224 do PTA nº 01.001130099-23, que ora transcreve-se:

Mês/Ano	2014	2015	2016	2017
1	185	185	230	195
2	121	242	446	232
3	154	207	326	185
4	208	180	293	145
5	259	191	345	123
6	141	177	447	154
7	235	340	356	
8	297	228	329	
9	317	318	335	
10	328	367	221	
11	270	358	267	
12	264	219	258	
Total	2779	3012	3853	1034

Assim sendo, resta comprovado que a Autuada, além das saídas de mercadorias industrializadas, pratica operações de comercialização de mercadorias adquiridas (revenda).

Ademais, há que se destacar que conforme disposto no § 2º do art.18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, para efeitos da inaplicabilidade da substituição tributária, conforme disposto no inciso IV do referido artigo, **não se considera industrialização a modificação efetuada na mercadoria para atendimento de necessidade específica do cliente.**

Como bem exposto pela Fiscalização no PTA nº 01.001130099-23, esse é o caso das operações exemplificadas na planilha anexada (CD de fls. 230), planilha “NF- e própria ref. a industrialização para atendimento de consumidor final”, cujos destinatários são pessoas físicas, construtoras e condomínios.

A própria descrição do processo produtivo da Impugnante deixa claro que alguns processos se referem a modificações específicas para um determinado cliente. Como, por exemplo: “o bisote é o detalhe de acabamento, caso seja opção de compra do cliente, sendo mais utilizado em espelhos e tampos de mesa”. Assim como a marcação, furação e recorte que ocorrem “quando a peça necessita de furações para itens específicos como portas, janelas, box, etc.”

Não cabe razão à defesa quanto à incorreta exigência de ICMS/ST sobre entrada de produtos anteriormente enviados para industrialização por encomenda, circunstância esta que não se aplica a substituição tributária, nos termos do inciso II do art. 18 e § 3º, do Anexo XV do RICMS/02.

Alega a Impugnante que nas operações de industrialização por encomenda a substituição tributária somente se aplica quando o encomendante se caracterizar como estabelecimento não industrial. Ainda que a Impugnante tenha realizado algumas operações de revenda isoladas, jamais perdeu a sua natureza de estabelecimento industrial.

Como exposto anteriormente, trata o inciso II do art. 18 da inaplicabilidade da substituição tributária às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, sendo este o responsável pelo recolhimento do imposto o encomendante da industrialização, e não ao executor da encomenda.

Entretanto, também nesse caso, o legislador cuidou de salvaguardar, conforme disposição do § 3º do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, que a apuração do imposto devido a título de substituição tributária será efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante, quando estabelecimento comercial ou prestador de serviço. Isso para evitar a confusão entre as figuras do substituto e do substituído, o que vale dizer, entre estoques já gravados pelo ICMS/ST e estoques ainda não tributados.

Diante do exposto, verifica-se que a regra contida no inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 não se aplica às operações de entrada da Autuada, sendo devido o ICMS/ST nas saídas do remetente e, não tendo este efetuado a retenção, é responsável solidário pelo recolhimento do imposto o destinatário.

Noutra toada, alega a Impugnante que houve erro na composição da base de cálculo do ICMS/ST ora exigido, visto que foi acrescida do PIS e da COFINS.

Aduz que o “preço de aquisição da mercadoria (custo do produto) já contempla o PIS e a COFINS, estando estes já incluídos no “valor do produto” consignado no documento fiscal.”

Responde o Fisco que “a metodologia sugerida pela Autuada de considerar o custo da mercadoria contábil para fins de cálculo do ICMS ST não encontra

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respaldo na legislação que rege a matéria. A base de cálculo ST busca presumir o valor final da mercadoria e há que destacar-se que a base de cálculo da substituição tributária é o valor que, presumidamente, o produto irá alcançar ao chegar ao mercado, objetivando que a ST incida em toda a cadeia de consumo”.

Assevera que tal fundamento respalda-se no art. 8º da LC nº 87/96, estando a base de cálculo da substituição tributária previsto no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Oportuno trazer à colação a legislação que ampara a base de cálculo para fins de substituição tributária:

LC nº 87/96:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes;

A base de cálculo do ICMS por substituição tributária, a ser adotada pela Autuada, é a prevista no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

a) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(...)

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

(...)

(Grifos acrescidos).

Não resta dúvida que a base de cálculo do ICMS/ST, no caso das entradas de mercadorias relacionadas no Capítulo 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, é composta pelo o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, **impostos, contribuições**, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA .

Assim sendo, o PIS e a COFINS compõem a base de cálculo do ICMS/ST.

Como exposto pelo Fisco, a base de cálculo da substituição tributária é o valor que, presumidamente, o produto irá alcançar ao chegar ao mercado, objetivando que a ST incida em toda a cadeia de consumo. Nesse sentido, vale citar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco:

"o interesse arrecadatório do Fisco é o de receber o ICMS sobre o ciclo econômico inteiro – portanto, sobre o preço de ponta, na última operação realizada com aquela mercadoria, o consumidor final. É este o preço que vai definir o interesse arrecadatório do Estado" (in Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador, 2ª edição, Malheiros, p. 111)

Entretanto, o cerne da discussão é saber se o valor constante da coluna "valor do produto" da planilha "Itens NFe Terceiros Jan14 a Jun17 ICMS ST" já estaria ou não com o valor do PIS e a COFINS incluídos, como alegado pela Defesa.

Instado a se manifestar, não logrou o Fisco demonstrar que o PIS e a COFINS não estão incluídos no preço das mercadorias.

Da análise das notas fiscais emitidas pelas fornecedoras relacionadas na aba "Itens NFe Filtro" do arquivo "Itens NFe Terceiros Jan14 a Jun17 ICMS ST", verifica-se que o valor total da nota fiscal é composto pelo valor dos produtos (que corresponde

à base de cálculo do ICMS Operação própria) + o valor do IPI. O mesmo pode ser verificado nas notas fiscais acostadas por amostragem pelo Fisco às fls. 16/37 dos autos, não havendo cobrança em separado do PIS e da COFINS.

Conclui-se, portanto, que os valores constantes das colunas PIS e COFINS, nas planilhas itens de nota fiscal, geradas a partir do Sped, são meramente informativos, não devendo ser novamente adicionados ao valor dos produtos para efeito de formação da base de cálculo do ICMS/ST.

A Autuada alega que não houve prejuízo ao Estado, pois nos casos esporádicos de revenda de vidros e espelhos, o ICMS/ST foi integralmente recolhido na saída e que, se o Auditor Fiscal tivesse deduzido do imposto apurado o ICMS próprio e o ICMS/ST já pago pela Impugnante, não haveria autuação a ser lavrada, tendo em vista o entendimento do STF (RE 593.849).

Esclarece o Fisco que foram utilizadas no cálculo do crédito tributário somente as NF-es com base de cálculo do ICMS diferente de zero e base de cálculo do ICMS/ST igual a zero (BC ICMS ST = 0), dentre outros filtros, comprovando que foram consideradas somente as operações sem o recolhimento do ICMS/ST e confirmando que a autuação fiscal seguiu e respeitou toda a legislação tributária.

A Assessoria deste CCMG exarou o Despacho Interlocutório fls. 162/163, no PTA nº 01.001130099-23, solicitando o seguinte:

4 - Considerando a alegação contida no item IX da impugnação apresentada pelo Sujeito Passivo Vidraçaria Irmãos Paiva Ltda (fls. 131 e 132 dos autos), sobre o “ICMS operação própria e ICMS/ST pago pela Impugnante” **demonstre o ICMS recolhido pelo estabelecimento mineiro em relação às mercadorias autuadas** tendo em vista o disposto no § 3º do art. 150 do CTN.

Em resposta, a Impugnante alega que “o objetivo da Impugnante é que, caso seja mantida a autuação pela cobrança do ICMS/ST sobre as entradas, que seja ao menos deduzido o ICMS- ST já recolhido por ocasião das saídas”. E que, “apesar dos esforços da Impugnante, em função de mudanças da contabilidade e de sistemas operacionais, não foi possível apurar o ICMS-ST recolhido sobre as mercadorias autuadas de todo o período autuado até porque a autuação não versa sobre as mercadorias vendidas, sobre as quais foi recolhido o ICMS-ST, mas sim sobre a aquisição de mercadorias sem o suposto recolhimento do ICMS-ST.”

Apresenta planilhas dos exercícios de 2014 e 2015, com a indicação de valores recolhidos de ICMS/ST sobre as mercadorias autuadas (NCMs 7003 a 7009) e, em relação aos exercícios 2016 e 2017, os quais não conseguiu apurar os valores, apresenta registro de apuração indicando o recolhimento do ICMS/ST em todas as competências autuadas.

Pondera que o recolhimento do ICMS/ST nas saídas é de fácil apuração pelo Fisco, por meio do Auditor Eletrônico.

Por sua vez, a Fiscalização responde naqueles autos, que “*foi considerado no Auto de Infração somente a interpretação restrita da lei referente ao ICMS-ST devido na entrada, com a apresentação das operações e cálculo do imposto devido com acréscimos, e não cabe, neste momento, a discussão sobre um novo cálculo a ser realizado referente a possíveis recolhimentos efetuados nas saídas*”.

Primeiro, cabe registrar que os documentos apresentados pela Defesa são planilhas, em formato Excel, por mês de apuração, relativos aos exercícios de 2014 e 2015, com informações por data de escrituração, contendo a identificação dos produtos (código, descrição, NCM), valor da NF e dados do cálculo da ST (Base de cálculo e valor da ST), sem identificação do número da Nota Fiscal. Também foram apresentados os livros Registro de Apuração de ICMS de todo o período autuado.

Tais informações não são suficientes para uma eventual compensação de valores recolhidos a título de ICMS/ST destacado nas saídas, com os valores apurados pelo Fisco nas entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Entretanto, demonstra a Impugnante que em relação às mercadorias classificadas nas NCMs 7003.1900 (vidro laminado) e 7009.9100 (Espelhos) destacou o ICMS/ST em algumas operações de saídas.

Assim sendo, as operações de saída da Impugnante merecem uma análise detalhada:

- a análise das planilhas “Distribuição de Frequência por CFOP - C.170”, constante da mídia de fls. 14, acostada pelo Fisco, demonstra que foram emitidas diversas notas fiscais de saída com o destaque do ICMS/ST;

- a análise das planilhas “Distribuição de Frequência por CFOP e produto itens”, constante da mídia de fls. 14, demonstra que a Impugnante comercializa outras mercadorias além das classificadas nas NCMs ora autuadas (vidros e espelhos) tais como: perfil de alumínio, estrutura metálica, cavalete, etc.;

- as mercadorias constantes das notas fiscais de entradas autuadas são as classificadas nas NCMs 7005.1000; 7005.2100; 7005.2900 (Vidro flotado e vidro desbastado ou polido numa ou em ambas as faces, em chapas ou em folha); 7006.0000 (vidros das posições 70.03, 70.04 ou 70.05, recurvado, biselado, gravado, brocado, esmaltado ou trabalhado de outro modo); 7007.2900 (vidros de segurança - temperados ou laminados) e 7009.9100 (Espelhos de vidros);

- a análise das notas fiscais eletrônicas de saída emitidas pela Impugnante, no período autuado, por meio do Auditor Eletrônico, comprova que a Autuada destacou ICMS/ST nas operações de saída de mercadorias classificadas nas NCMs 7003.1900 (vidros laminados); 7005.2100 e 7005.2900 (vidro reflexivo verde, incolor, fumê, bronze, etc.); 7007.1900 (vidros temperados); e 7009.9100 (espelhos).

A Fiscalização afirmou em seu relatório fiscal que “parte das entradas do Contribuinte é destinada à industrialização (como matéria-prima e parte para venda direta a consumidor final (como mercadoria), configurando em prática não alcançada pelas hipóteses de inaplicabilidade da substituição tributária (inciso IV do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02).

Inobstante, a Autuada realizou o destaque do ICMS/ST nas notas fiscais de saídas das mercadorias cuja exigência do ICMS/ST pelo Fisco, no presente Auto de Infração, se deu na entrada, na forma do art. 15 do RICMS/02.

Considerando que a Impugnante alega que a industrialização por beneficiamento não importa alteração da classificação fiscal, juntamente com o disposto no art. 150, § 3º do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

(Grifou-se)

Imperioso se faz o abatimento do imposto recolhido por ocasião das saídas das mercadorias objeto da presente autuação, pela sistemática da substituição tributária, evitando-se o recolhimento do tributo em duplicidade.

Diante disso, deve-se abater do valor do ICMS/ST apurado no presente Auto de Infração, os valores de ICMS/ST destacados e recolhidos referentes às notas fiscais de saídas com as mercadorias que serviram para a composição da base de cálculo da substituição tributária na constituição do crédito tributário do presente lançamento.

Vale dizer que as exclusões propostas no ICMS/ST ora exigido repercutem, conseqüentemente, na multa de revalidação a ele relacionada.

Apesar de assemelhado, o ICMS destacado e recolhido pela operação própria envolvendo as mesmas mercadorias carece de outra dinâmica para a devolução ao sujeito passivo.

Deve-se considerar, que em ambos os casos existe a cobrança do tributo pelas entradas das mercadorias com base nas exposições alhures dispostas, contudo, para os recolhimentos indevidos relacionados com a apuração normal do imposto por débito e crédito, existe previsão específica na legislação mineira para sua devolução a quem indevidamente o tenha recolhido.

As situações são distintas e sujeitas a soluções díspares.

No caso do recolhimento do ICMS/ST efetivado pelas saídas e exigência pelas entradas mediante Auto de Infração, poderá ocorrer o recolhimento em duplicidade sobre a mesma mercadoria na forma estipulada na legislação caso o crédito tributário autuado seja quitado, entretanto, o primeiro recolhimento ocorreu à margem do correto momento de incidência, apuração e arrecadação. A legislação estabelecia na entrada da mercadoria no estabelecimento e o sujeito passivo recolheu na saída, sob a mesma rubrica, com a apuração em separado, como peculiar na sistemática da substituição tributária. Deve-se considerar que o recolhimento era e continua sendo devido, contudo, noutra momento tributário.

Já na situação onde o recolhimento do ICMS se deu pela apuração regular e mensal do tributo, mediante o destaque do débito nas notas fiscais de saída com direito ao abatimento do crédito pelas entradas, houve um recolhimento indevido, ilegítima a forma de apuração para as mercadorias, por força da previsão do recolhimento por substituição tributária.

Nos casos de recolhimento indevido, deve ser respeitado o disposto no art. 165, inciso I do CTN, que se apresenta da seguinte forma:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

(...) (grifou-se)

O mesmo traçado se encontra esculpido na legislação tributária mineira reguladora da matéria, mais especificamente nos dispositivos que tratam da repetição do indébito, art. 92 do RICMS/02 e arts. 28 e 29 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), Decreto nº 44.747/08. Confira-se:

RICMS

Art. 92. A importância indevidamente paga aos cofres do Estado, a título de ICMS, será restituída sob a forma de aproveitamento de crédito, para compensação com débito futuro do imposto, mediante requerimento do contribuinte, instruído na forma prevista na legislação tributária administrativa estadual.

RPTA

Art. 28. O pedido de restituição de indébito tributário depende de requerimento do interessado, protocolizado na Administração Fazendária ou no Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST a que estiver circunscrito, indicando

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

as informações relativas ao recolhimento indevido e, sempre que possível, o valor a ser restituído.

Parágrafo único. Para os efeitos do disposto neste artigo o interessado:

I - instruirá o requerimento com:

- a) cópia do comprovante de recolhimento indevido, se for o caso;
- b) documentos necessários à apuração da liquidez e certeza da importância a restituir;

II - deverá estar em situação que possa ser emitida certidão de débitos tributários negativa para com o Estado, salvo na hipótese de restituição na forma do inciso I do art. 35.

Art. 29. A restituição de valor pago a título de tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, do valor das penalidades, salvo as referentes à infração de caráter formal não prejudicadas pela causa assecuratória da restituição. (GN)

Não bastasse a previsão específica para os casos de indébito, ainda há de se considerar o regular controle administrativo e fiscal sobre a devolução dos tributos. Ressalta-se que a devolução em questão se cinge ao imposto regularmente e mensalmente apurado e declarado pela Impugnante, registrado nos seus arquivos eletrônicos destinados à sua conta corrente fiscal estadual.

Qualquer parâmetro de compensação desses recolhimentos extrínsecos àqueles estabelecidos na legislação de regência, acarretará um descontrole sobre os sistemas de registro e controle da arrecadação do envolvido. Noutras palavras, caso venha o Conselho de Contribuintes homologar a compensação de tributo apurado em conta gráfica edificada com fulcro nas declarações mensais, com outro relativo a lançamento constituído mediante a lavratura de Auto de Infração, estará estabelecendo o descontrole sobre movimentações e pedidos futuros relacionados com o contribuinte envolvido.

Diante do exposto, e considerando os valores a serem decotados, corretas, em parte, a exigência do ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir da base de cálculo do ICMS/ST os valores relativos à PIS e COFINS e abater do ICMS/ST ora exigido os valores de ICMS/ST destacado e recolhido nas saídas subsequentes das mercadorias. Vencidos, em parte, os Conselheiros Victor Tavares de Castro (Revisor) e Thiago Álvares Feital, que ainda excluía o saldo de ICMS Operação Própria (apurado pelo sistema de débito e crédito), em relação às citadas mercadorias. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Edrise Campos. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu.

Sala das Sessões, 03 de fevereiro de 2021.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

Acórdão:	23.647/21/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000990324-55	
Impugnação:	40.010147452-83	
Impugnante:	Vidraçaria Irmãos Paiva Ltda	
	IE: 001078385.00-18	
Proc. S. Passivo:	Marcelo Braga Rios/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem - 1	

Voto proferido pelo Conselheiro Victor Tavares de Castro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/ST e Multa de Revalidação no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, em razão de ter sido constatado que não houve a retenção do imposto na entrada do território mineiro em relação a operações com mercadorias elencadas no Anexo único do Protocolo ICMS nº 32/09, bem como no item 18 (vigente até 31/12/15) e subitens 33 a 38 e 80 do Capítulo 10 (vigente a partir de 01/01/16), ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de janeiro de 2014 a junho de 2017.

A divergência entre o voto vencido e o entendimento prevalecente no acórdão em referência se restringe ao abatimento também do ICMS Operação Própria.

A autuada, ao revender as mercadorias adquiridas com exceção ao regime da substituição tributária, violou o disposto no art. 18 da Parte 1 do Anexo XI do RICMS/02 e passou a ser devedora do ICMS/ST na entrada, figurando-se em mora com o Fisco no ato da revenda irregular.

Inobstante, a Autuada realizou o destaque do ICMS e do ICMS/ST nas notas fiscais de saídas das mercadorias, ao passo que a exigência de ICMS/ST pelo Fisco na autuação se dá pela entrada, conforme Protocolo ICMS nº 32/09 e art. 15 do RICMS/02.

Sabe-se, ainda, que o ICMS/ST exigido pela entrada tem o condão de encerrar a tributação, tornando indevidos os pagamentos feitos de ICMS e ICMS/ST no momento da saída da mercadoria.

Assim, embora nos termos do § 2º do art. 150 do CTN estes pagamentos indevidos pelo contribuinte não tenham o condão de extinguir a obrigação tributária de pagar o ICMS/ST na entrada, o § 3º do mesmo dispositivo determina que estes atos sejam considerados na apuração do saldo devido:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

(Grifou-se)

Portanto, imperioso se faz o abatimento do imposto recolhido por ocasião das saídas das mercadorias objeto da presente autuação, tanto pela operação própria como pela sistemática da substituição tributária, evitando-se o recolhimento do tributo em duplicidade.

Registre-se que o abatimento unicamente do ICMS/ST, como proposto no voto-relator com base em dificuldade prática da Administração Fazendária em proceder com o abatimento também do ICMS da operação própria, não pode prevalecer.

Primeiro, a dificuldade da Administração Fazendária em conciliar os valores pagos de ICMS e de ICMS/ST na saída com os devidos de ICMS/ST na entrada não pode impor ao autuado o ônus de suportar valores superiores aos devidos na operação.

É notório que, além da burocracia do pedido de restituição em si, o contribuinte enfrentaria a dificuldade de transposição do art. 166 do CTN (mesmo com a autuação e com a nítida certeza de que terá havido pagamento em duplicidade) e a própria possibilidade da extinção do direito em razão do decurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para fazer o pleito em sede administrativa, cujo termo inicial é o pagamento indevido (e não a autuação). Isso sem mencionar a Súmula nº 625 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que estabelece:

SÚMULA N. 625

O pedido administrativo de compensação ou de restituição não interrompe o prazo prescricional para a ação de repetição de indébito tributário de que trata o art. 168 do CTN nem o da execução de título judicial contra a Fazenda

Quer dizer, se fosse adotada a interpretação fundamentada na praticidade exclusivamente a favorecer a Administração Fazendária, estar-se-ia decretando que os pagamentos de ICMS da operação própria fossem incorporados ao patrimônio do Estado de Minas Gerais em flagrante locupletamento ilícito.

Ademais, não é adequada a compreensão de que o ICMS da operação própria, por possuir sistemática de restituição diferente do ICMS/ST, não poderia ser abatido do saldo verificado no Auto de Infração.

Novamente a interpretação proposta parte da premissa de que existiriam tributos distintos em razão de códigos de receita e obrigações acessórias diferentes para cada rubrica – o ICMS e o ICMS/ST.

Apesar disso, ICMS e ICMS/ST são um único imposto previsto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, de forma que a implementação de códigos diferentes para fins de se tornar praticável a tarefa de arrecadação não pode significar a perda do direito do contribuinte de se valer de todos os pagamentos feitos para abater o saldo cobrado no Auto de Infração referente às mesmas operações.

E como se não bastasse, a Autoridade Fazendária competente para efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, tem a competência também, entre outras, para “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido”.

Assim, nos termos do já mencionado art. 150, § 3º, do CTN, é dever da Autoridade Fazendária, ao efetuar o lançamento, calcular o tributo em consideração aos pagamentos feitos pelas mesmas operações.

Por isso agiu bem a Assessoria desta casa quando opinou pela procedência parcial para excluir do Auto de Infração os valores de ICMS e ICMS/ST pagos pelo autuado no momento da saída das mercadorias.

Por fim, cumpre esclarecer que um suposto descontrole nas movimentações e pedidos futuros relacionados com o Autuado, em razão do legítimo abatimento de todos os valores pagos de ICMS e ICMS/ST no saldo devedor do Auto de Infração, poderá ser facilmente resolvido pela Administração Fazendária por meio de alguma espécie de “acompanhamento especial” e de reunião de toda a qualquer solicitação da empresa sob uma só repartição fiscal.

Isso sem considerar que esse eventual acompanhamento, caso se mostre necessário, será por prazo certo e curto, pois o período autuado (até junho de 2017) logo estará estabilizado pelo decurso do tempo.

Ante o exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, nos termos da manifestação da Assessoria do CCMG, determinar o abatimento do ICMS/ST ora exigido dos valores pagos pela saída de mercadorias a título de ICMS e ICMS/ST.

Sala das Sessões, 03 de fevereiro de 2021.

**Victor Tavares de Castro
Conselheiro**