

Acórdão: 15591/02/3ª  
Impugnação: 40.010106390-98  
Impugnante: Superágua Empresa de Água Minerais S/A  
Proc. do Suj. Passivo: Gerson Stocco de Siqueira/Outros  
PTA/AI: 01.000138371-91  
Inscrição Estadual: 155.309889.0159  
Origem: São Lourenço  
Rito: Sumário

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – RENOVAÇÃO DO LANÇAMENTO – O lançamento tributário cancelado pelo Conselho de Contribuintes pode ser renovado pelo Fisco, desde que obedecidos os limites temporal (decadência) e objetivos. No caso dos autos, o novo lançamento tributário foi respaldado pelo artigo 149, inciso VIII do CTN.**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BASE DE CÁLCULO - Imputação fiscal de falta de agregação na base de cálculo do ICMS/ST dos valores de fretes. Irregularidade comprovada. A base de cálculo adotada teve como parâmetro os valores dos serviços de transporte da tabela FENCAVIR, eis que adotados pela Autuada em várias notas fiscais, documentos de fls. 162/197 dos autos. Corretas as exigências fiscais.**

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal feita à Contribuinte de falta de agregação, na base de cálculo do ICMS/ST, dos valores dos fretes das remessas de garrafeiras e das entregas das mercadorias, contrariando o disposto no artigo 156, inciso I, do Anexo IX do RICMS/96.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação de fls. 199/212, trazendo, em síntese, os seguintes argumentos.

No presente caso, todas as operações em exame foram realizadas na modalidade FOB, ou seja, os compradores se responsabilizaram e realizaram o transporte ou o frete das mercadorias até o seu destino.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nas vendas realizadas a distribuidores, revendedores e varejistas na modalidade FOB a impugnante não inclui na base de cálculo do ICMS qualquer parcela referente ao frete, pois desconhece o valor contratado e pago a título de frete, eis que o negócio é celebrado entre o cliente e transportadora, do qual a impugnante não tem conhecimento para incluir o seu valor na base de incidência do ICMS-ST.

Aduz que as operações que realiza são distintas das prestações de serviço de transporte.

Frisa que a presente ação fiscal originou-se de outra, exigida pelo Auto de Infração 02.000153670.33, cujo lançamento foi apreciado pelo CC/MG que o considerou improcedente, cancelando as exigências fiscais – Acórdão 14.602/00 da 1ª Câmara de Julgamento, do qual descreve a EMENTA.

Aduz ainda que o CC/MG cancelou as exigências fiscais por falta de comprovação das irregularidades contidas na acusação fiscal.

Argumenta que o Fisco utilizou o mesmo período contido no Auto de Infração cancelado, mas de notas fiscais diversas daquelas outroras levadas a efeito, “notas estas que, sabe-se lá porque, não foram objeto daquela primeira autuação”.

Diz que as garrafeiras pertencem ao seu ativo fixo, não são comercializadas, retornando posteriormente ao estabelecimento remetente ou a alguma filial, esclarecendo que o valor das referidas embalagens não é computado no preço das mercadorias.

No seu entendimento a tabela FENCAVIR não é adequada para o arbitramento procedido pelo Fisco.

Traz vasta doutrina acerca do regime da substituição tributária e do Princípio da não-cumulatividade, argumentando que a prevalecer o procedimento adotado pelo Fisco haverá dupla incidência tributária.

O Fisco manifesta, contrariamente ao alegado pela defesa, às fls. 410/415.

A 3ª Câmara de julgamento, à unanimidade, converteu o julgamento em diligência, fls. 418, requisitando o PTA nº 02.000153670-33, e determinando que o mesmo fosse apensado aos PTAs nºs 01.000138370-18 e 01.000138371-91.

---

### **DECISÃO**

Duas preliminares foram levantadas.

A primeira, se é possível a revisão do lançamento pelo Fisco, após o cancelamento das exigências fiscais do primeiro lançamento pelo Conselho de Contribuintes/MG.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O tema envolve a ponderação de um conflito entre o Princípio da Legalidade – favorável à eliminação da ilegalidade que tenha afetado o primeiro lançamento – e o Princípio da Segurança Jurídica – favorável à estabilidade das situações jurídicas individuais, evitando incertezas, bem como um reexercício ilimitado do poder de lançar pelas autoridades administrativas.

O Direito brasileiro estabeleceu para os poderes da revisão do lançamento limites temporais – DECADÊNCIA – e limites objetivos.

O limite temporal para revisão do lançamento decorre do § único do artigo 149 do CTN ao prescrever que “a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda”.

Os limites objetivos decorrem, também, do artigo 149 do CTN, e são:

- 1) a fraude ou falta da autoridade que o praticou;
- 2) a omissão de ato ou formalidade essencial;
- 3) a existência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

Desta forma, podemos afirmar que os vícios que suscitam a anulação ou reforma do ato administrativo de lançamento são a fraude, o vício de forma e o erro.

Por outro lado, a revisão do lançamento poderá ser levada a efeito, qualquer que seja a natureza do erro que viciou o lançamento anterior, desde que não possa ser invocada a ocorrência de mudança de critério jurídico, como previsto no artigo 146 do CTN.

Neste sentido decidiu o 1º Conselho de Contribuintes, conforme Ac. 1º CC 101-74.660/83, RsT Seção 1.2, Ed. 03/85, 50.

Prescreve o art. 146 do CTN:

Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Hugo de Brito Machado delimita a linha de fronteira que separa o erro de direito da modificação do critério jurídico. O erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou a má aplicação desta seja notória e indiscutível. Por sua vez, a mudança de critério jurídico ocorre em duas situações distintas: uma primeira, consiste na substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta; uma Segunda, consiste na

substituição de um critério por outro que, alternativamente, a lei faculta ao órgão do Fisco, como sucede no caso de arbitramento do lucro das pessoas jurídicas.

Da mesma forma, Souto Maior Borges já tinha feito coincidir o conceito de modificação dos critérios jurídicos com a hipótese de substituição por uma autoridade administrativa, de uma de entre as várias alternativas de aplicação das normas gerais e abstratas, direta ou indiretamente relacionadas com o lançamento, uma vez adotada, por outra alternativa (Lançamento tributário, pág. 322).

Segundo, Alberto Xavier **“o erro de fato é fundamento legítimo da revisão com base no inciso VIII do artigo 149, pois a descoberta de “novos fatos” e “novos meios de prova” revelou a falsa representação ou ignorância da realidade no que concerne ao objeto do lançamento anterior”** (Do Lançamento: Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed. 2.002, pág. 255).

Prescreve o art. 149, inciso VIII do CTN:

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

**Portanto, é possível a revisibilidade do lançamento dentro dos limites temporais e objetivos para a sua revisão, previstos no Direito Positivo brasileiro.**

A melhor doutrina não discrepa da possibilidade de revisão do lançamento, dentro dos critérios objetivos e temporais acima mencionados.

Apenas para argumentar, alguns doutrinadores divergem em relação a revisão por erro de direito. Uns consideram possível (Hugo de Brito Machado); outros a entendem impossível (Alberto Xavier pela taxatividade do art. 149 do CTN); Ricardo Lobo Torres faz distinção entre erro de direito (irrevisível) e erro de direito grosseiro (revisível). **O caso dos autos não é revisão por erro de direito.**

Paulo de Barros Carvalho analisando a extinção do crédito tributário, hipótese do art. 156, inciso IX do CTN, ensina que “diferente é a situação do ato administrativo irreformável que ataca vícios da formalização do crédito, anulando-o, mas reconhecendo o direito da Fazenda. **Nesse caso, o entendimento administrativo volta-se para a ilegalidade do ato de lançamento, que formalizou indevidamente um crédito que existe. Se houver tempo, isto é, não tendo fluído o prazo decadencial, resta à Administração mandar celebrar novo ato formalizador do liame tributário**” ( Curso de Direito Tributário, 1993:319-320, grifos acrescidos).

Assim, na hipótese dos autos, perfeitamente possível a renovação da ação fiscal nos moldes procedidos pela fiscalização estadual.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A segunda, preliminar de nulidade do Auto de Infração por descumprimento do rito procedimental – levantada da tribuna e não especificada - não deve ser acatada, haja vista que o Fisco tinha em suas mãos todos os documentos comprobatórios da flagrante infração à legislação e necessários a lavratura do Auto de Infração, procedendo nos termos do artigo 51, inciso III da CLTA, combinado com o artigo 54, inciso I do mesmo diploma legal.

### **Do mérito.**

O valor das remessas compõem a base de cálculo do ICMS/ST, ainda que em operação de venda sob cláusula FOB.

Dispõe o artigo 156, inciso I, do Anexo IX do RICMS/96 que:

“Art. 156 - Não havendo a fixação dos valores ou dos percentuais referidos nos incisos do artigo anterior, a base de cálculo do imposto será:

I - quando o substituto tributário for industrial, importador, arrematante ou engarrafador, o montante formado pelo preço por ele praticado nele incluídos os valores do IPI, se for o caso, frete e carreto até o estabelecimento destinatário e demais despesas a ele debitadas, ainda que cobrados por terceiros, acrescido do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais:

.....”

Como se vê, a legislação ao tratar da substituição tributária procura estabelecer, através da utilização da margem de agregação de valor, qual será aproximadamente, o preço final da mercadoria colocada para o consumidor, no final de sua circulação econômica.

Neste sentido, o legislador procurou exigir que a parcela correspondente ao ônus do transporte fosse incluída na formação do montante, que multiplicado pelo fator da margem de agregação, vem a definir a base de cálculo final do ICMS/ST. O fato de as despesas com o transporte ficarem ou não a cargo do destinatário, em termos de aplicação da legislação tributária, é irrelevante, pois as mesmas sempre devem compor o preço final de venda ao consumidor.

Quanto ao parâmetro adotado para a base de cálculo, referente a prestação do serviço de transporte, tem-se, nos autos, que o mesmo foi mencionado em várias notas fiscais emitidas pela Autuada como as fls. 162/197, onde está expresso a utilização da tabela FENCAVIR.

Ora, a tabela FENCAVIR não pode ser utilizada em substituição a valores de prestações de serviços conhecidos de empresas de transporte, com emissão regular do CTRC, sem que o Fisco demonstre que os documentos do contribuinte não mereçam fé e a razoabilidade do parâmetro.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A tabela FENCAVIR, em princípio, é para ser utilizada nas prestações realizadas por transportadores autônomos, onde não se conhece o valor da prestação do serviço de transporte, podendo o sujeito passivo demonstrar a sua inadequação a cada caso concreto.

Assim, tem decidido o CC/MG com edição de súmula acerca da matéria.

No caso dos autos, a Autuada mencionou no corpo das notas fiscais várias empresas que não são transportadoras. Não foi emitido CTCR para as prestações do serviço de transporte e não se conhece o valor das prestações. Como a Autuada em diversas notas fiscais mencionou “ICMS FRETE FENCAVIR”, demonstrando, repita-se, em diversas prestações a utilização da referida tabela, correto o procedimento adotado pela fiscalização, de adotá-la como parâmetro, invertendo-se o ônus da prova.

A Autuada não demonstrou a inadequação da utilização da tabela FENCAVIR pelo Fisco. Também não demonstrou que os valores das prestações eram outros. Na verdade não impugnou os valores, limitou-se a dizer que são inadequados.

Relativamente ao argumento de que o Fisco utilizou o mesmo período contido no Auto de Infração cancelado, mas de notas fiscais diversas daquelas outroras levadas a efeito, “notas estas que, sabe-se lá porque, não foram objeto daquela primeira autuação”, deve ser esclarecido o equívoco do Impugnante, visto que os documentos utilizados no primeiro lançamento (anulado) e no segundo – em análise – são rigorosamente os mesmos.

Contudo, deve ser esclarecido que o Fisco desmembrou o primeiro lançamento em dois, que somados dão o mesmo valor do primeiro, com suporte nos mesmos fatos, cujas provas não foram analisadas no primeiro lançamento.

Frise-se, o desmembramento foi apenas didático, já que no presente Auto de Infração a base de cálculo adotada foi com base na tabela FENCAVIR – cuja utilização pela Autuada estava mencionada nas notas fiscais de fls.162/197, enquanto que no outro Auto de Infração de nº 01.000138370-18 foi adotado como parâmetro para a base de cálculo valores extraídos das próprias notas fiscais que deram origem a autuação.

Não há dupla incidência tributária e Princípio da não-cumulatividade foi respeitado.

No que tange à alegação de lesão ao princípio da não-cumulatividade, destacamos, ainda, que os valores do frete e do seu ICMS, consignados na nota fiscal, compõem o montante, que, multiplicado pela margem de agregação vai definir a base de cálculo do ICMS-ST.

Além disso, o ICMS (da operação própria) é compensado com o montante do ICMS/ST, preservando-se em toda a cadeia tributária o princípio ora abordado.

Frise-se, novamente, que as notas fiscais que constituem os créditos tributários dos PTAs nºs 01.000138370-18 e 01.000138371-91 são, rigorosamente, as mesmas que deram origem ao PTA nº 02.000153670-33 (anulado) - não foram

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

anexadas como provas - e, por consequência não foram analisadas no primeiro julgamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, rejeitar a argüição de impossibilidade de revisão do lançamento. Ainda em preliminar, por maioria de votos, rejeitou-se a argüição de nulidade do auto de Infração por inobservância procedimental. Vencido o Conselheiro Thadeu Leão Pereira que a acolhia. No mérito, também por maioria de votos, julgou-se procedente o lançamento, ressalvando que este PTA deverá tramitar em conjunto com os PTAs 01.000138370-18 e 02.000153670-33. Vencido o Conselheiro Thadeu Leão Pereira que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Mário Eduardo Coelho de Abreu e, pela Fazenda Estadual, a Dra. Ilma Maria Corrêa da Silva.

**Sala das Sessões, 11 de setembro de 2002.**

**Francisco Maurício Barbosa Simões**  
**Presidente/Revisor**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Relator**