

Acórdão: 2.806/03/CE
Recursos de Revisão: 40.060108813-31 (FPE) e 40.060109468-58 (Aut.)
Recorrente/Recorrida: Fazenda Pública Estadual / Nutricom Alimentos Ltda
Recorrente/Recorrida: Nutricom Alimentos Ltda / Fazenda Pública Estadual
Proc.S.Passivo: Rogério Machado Flores Pereira/Outros (Autuada)
PTA/AI: 01.000139968-17
Inscrição Estadual: 062.109072.0040 (Aut.)
Origem: DF/BH – 5 – Belo Horizonte
Rito: Ordinário

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS - Prestação de serviço de transporte de cargas executado por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra Unidade da Federação, não inscritos no Cadastro de Contribuintes deste Estado. Responsabilidade pelo recolhimento do ICMS atribuída ao alienante ou remetente da mercadoria, conforme o disposto no Art. 37, Parte Geral, do RICMS/96, então vigente. Matéria não objeto deste recurso.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - NOTA FISCAL INIDÔNEA - Imputado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, vez que provenientes de notas fiscais declaradas inidôneas. Procedimento fiscal respaldado no Artigo 70, Inciso V, Parte Geral, do RICMS/96, então vigente. Corretas as exigências fiscais. Mantida a decisão da Câmara *a quo*.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - NOTA FISCAL QUE NÃO CORRESPONDE A EFETIVA ENTRADA DE MERCADORIA. Evidenciada a apropriação indevida de crédito decorrente da utilização de notas fiscais que não corresponderam a efetivas entradas de mercadorias no estabelecimento da Autuada, contrariando o disposto nos Artigos 68 e 69, Parte Geral, do RICMS/96, vigente à época. Mantida a decisão da Câmara antecedente.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - FALTA DA 1ª VIA DO DOCUMENTO FISCAL - Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, vez que provenientes de documentos fiscais cujas 1ªs vias não foram apresentadas. Procedimento fiscal respaldado no Artigo 70, Inciso VI, Parte Geral, do RICMS/96, então vigente. Matéria não objeto deste recurso.

ICMS - ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – DIVERGÊNCIA DE VALORES - Consignação, em documento (DAPI) destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, de valores de crédito a maior e valores de débito a menor

que os devidos, com exigência de ICMS e da respectiva Multa de Revalidação. Matéria não objeto deste recurso.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - AÇÚCAR - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST - Aquisição de açúcar, em operação interestadual, sem a retenção do imposto devido por substituição tributária para o Estado de Minas Gerais. Cobrança do ICMS/ST respaldada no Artigo 102, § 1º, Item 1, Anexo IX, c/c Artigo 29, Caput, Parte Geral, ambos do RICMS/96, vigente à época. Dado o enquadramento da Autuada na condição de “substituta tributária”, por ser contribuinte “atacadista”, aplicável a majoração da MR ao percentual de 100%, prevista no § 2º do Artigo 56 da Lei nº 6.763/75. Entretanto, considerando que o Recurso da FPE se prende exclusivamente às entradas acobertadas por documento fiscal inidôneo, somente a elas se aplica o restabelecimento da MR em dobro.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - Inobservância por parte da Contribuinte ao disposto no Artigo 26, Inciso II, Alínea "a", Parte Geral, do RICMS/96, então vigente. Matéria não recorrida.

Recursos de Revisão conhecidos à unanimidade. Recurso de Revisão interposto pela FPE provido, pelo voto de qualidade. Recurso de Revisão interposto pela Contribuinte não provido, por maioria de votos.

RELATÓRIO

Trata o feito da constatação de diversas irregularidades por meio de Verificação Fiscal Analítica, com recomposição da conta gráfica do contribuinte atuado para o intervalo de “fevereiro a dezembro de 2001”, onde se apurou a(o):

a) falta de recolhimento do ICMS, na condição de substituto tributário, incidente sobre prestações de serviço de transporte de mercadorias realizadas por transportadores autônomos (Item 1 do AI);

b) aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de documentos fiscais:

b1) declarados inidôneos (Item 2 do AI);

b2) que não corresponderam a efetivas entradas de mercadorias no estabelecimento (Item 3 do AI);

b3) cujas 1^{as}. vias não foram apresentadas ao Fisco (Item 4 do AI);

b4) cujos produtos sujeitam-se ao regime de substituição tributária (Item 7 do AI).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) consignação, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto (DAPI), de valores de crédito a maior e valores de débito a menor que os devidos (Item 5 do AI);

d) falta de pagamento do ICMS devido por substituição tributária em aquisições interestaduais de açúcar (Item 6 do AI).

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 15.835/02/1ª (fls. 430/437), pelo voto de qualidade, considerou o **lançamento parcialmente procedente**, para se reduzir a parcela da MR/ST exigida em dobro ao percentual de 50% (Item 6 do AI).

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, o Recurso de Revisão de fls. 409/417, requerendo, ao final, o seu provimento.

Consoante previsão estampada no Artigo 130, § 7º, da CLTA/MG, o sujeito passivo é intimado do recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual, por via postal (fls. 418/419), dirigida aos seus patronos originalmente constituídos (fls. 349 e 381).

Todavia, comparece aos autos um de seus novos mandatários (fls. 420), eleitos sem reserva de poderes aos anteriores (fls. 421/423), solicitando a restituição do prazo para interposição de Recurso de Revisão e de contra-razões àquele apresentado pela Fazenda Pública, o que resulta em nova “intimação” aos aludidos procuradores (fls. 424/425), porém, específica para o exercício deste último contraditório.

Após, a Recorrida, também tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, contra-arrazoa o recurso interposto (fls. 426/428), requerendo, ao final, o seu não provimento e renovando seu pedido de abertura de prazo para impetração de Recurso de Revisão contra o acórdão em apreço, sob a alegação de que lhe foi resgatado somente o direito de contradizer o recurso da Fazenda Pública Estadual (fls. 429).

Tal pleito é deferido pelo órgão competente (DACCT/SCT - fls. 429), com a republicação do aludido julgado (fls. 439/440), em função de ter havido a apresentação do *substabelecimento* ao patrono requerente (em 10/10/2002 - fls. 421) anteriormente à publicação da decisão desta Corte no Diário Oficial (em 12/11/2002 - fls. 408), bem como em razão da “intimação” do referido acórdão ter se dado em nome do procurador original (fls. 398).

Em seguida, a Autuada intervém, tempestivamente, contra a decisão da Câmara de Julgamento, requerendo o provimento do seu Recurso de Revisão (fls. 441/445).

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 447/457, opina pelo provimento do Recurso da Fazenda Pública Estadual e pelo não provimento do Recurso interposto pela Autuada.

DECISÃO

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 137 da CLTA/MG - aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, posto que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

Quanto ao mérito, dada a distinção entre as matérias abordadas nas peças recursais em apreço, cabe analisá-las de forma separada e conforme sua natureza.

“Primeiramente, diverge a Fazenda Pública da sentença proferida no Acórdão n.º 15.835/02/1ª (fls. 399/406 e 430/437), na qual, pelo *voto de qualidade*, decidiu-se pela “procedência parcial do lançamento”, para se reduzir a parcela da MR exigida em dobro ao percentual de 50%, relativamente às aquisições interestaduais de açúcar sem a retenção do imposto devido por substituição tributária (Item 6 do AI).

Na aludida decisão, entendeu esta Casa que “*não se trata de aplicação do disposto no § 2º do art. 56 da Lei nº 6763/75, ou seja, de não retenção ou de falta de pagamento do imposto retido, e sim de falta de pagamento da parcela do ICMS não retida.*”

Dadas as peculiaridades do tema, cabe alguns comentários acerca da sistemática de substituição tributária (ST), envolvendo as operações de aquisição de “açúcar” em que a graduação da pena pecuniária é questionada pela 1ª Recorrente.

Atualmente, não se discute a admissibilidade da ação “progressiva” (para frente) de tal instituto, a qual foi reforçada com o advento da Emenda Constitucional n.º 3, de 17/03/93, que acresceu o § 7º ao Artigo 150 da Constituição Federal de 1988:

"Art. 150 - (omissis)

(...)

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido."

Enquanto não editada norma complementar, deu a Carta Magna ao Código Tributário Nacional (CTN) tal característica no que tange à seara tributária nacional, e este, por conseguinte, disciplinou, em seu Artigo 128, sobre a referida matéria. A normatização definitiva deste assunto, no âmbito do ICMS, veio somente com a implementação da Lei Complementar n.º 87/96, que, em seu Artigo 6º, deu competência aos entes Federados para a implantação do dito regime:

"Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.”

Já na legislação mineira, tal instituto foi inserido no Art. 22 da Lei nº 6.763/75 (no caso, o Inciso II), que, em seu § 8º, Item 1, atribuiu competência ao Regulamento para dispor sobre as situações em que se aplica a ST:

“Art. 22 - Ocorre a substituição tributária quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 8º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1) conforme dispuser o Regulamento, às operações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela “E”, anexa a esta Lei, e com outras mercadorias indicadas pelo Poder Executivo;”

E, no Regulamento do ICMS deste Estado, vigente no período contemplado pelo lançamento em foco (fevereiro a dezembro de 2001), a aludida responsabilidade do remetente da mercadoria pelo imposto devido nas operações subseqüentes encontrava-se estabelecida, como normas gerais, na Seção II do Capítulo VI do RICMS/96, e especificamente para o produto adquirido pela Recorrida (“açúcar”), no Capítulo IX do Anexo IX desse mesmo diploma, donde se destacam os Artigos 24, 29 e 102, respectivamente, “*in verbis*”:

“Art. 24 - **O fabricante e o revendedor atacadista ou distribuidor, considerados contribuintes substitutos, emitirão nota fiscal para as operações sujeitas à retenção do imposto**, a qual, além dos demais requisitos exigidos, deverá conter, nos campos próprios, as seguintes indicações:

I - base de cálculo do imposto retido;

II - valor do imposto retido;

III - número de inscrição do emitente no cadastro de contribuintes da unidade da Federação em favor da qual é retido o imposto, quando se tratar de operação interestadual.”

(...)

“Art. 29 - Em todas as hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, **a responsabilidade pela substituição tributária caberá ao estabelecimento atacadista, distribuidor ou depósito que receber a**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria, para distribuição no Estado, sem a retenção do imposto.

§ 1º - Nas hipóteses do *caput*, independentemente de quaisquer favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista que receber a mercadoria, sem a retenção do imposto, será responsável pelo recolhimento da parcela devida a este Estado.” (Negrito nosso)

“Art. 102 - Na saída de açúcar de cana de estabelecimento industrial, inclusive empacotador, com destino a estabelecimento comercial atacadista ou varejista, situados no Estado, o imposto devido por este será cobrado pelo remetente, na condição de responsável, no ato da saída da mercadoria.

§ 1º - **A substituição tributária será também atribuída ao:**

1) **estabelecimento, exceto o varejista, que receba a mercadoria de outra unidade da Federação para comercialização em território mineiro;**

2) contribuinte mineiro, industrial, distribuidor, depósito ou atacadista, nas remessas para estabelecimentos localizados nos Estados da Bahia, Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Pará, caso em que o imposto retido será recolhido com observância das normas específicas baixadas pelo Estado de destino.” (n. n.)

De tais dispositivos, subtrai-se que a dita substituição tributária “progressiva” (industrial → atacadista → varejista → consumidor final), na prática, não se resume apenas na antecipação do recolhimento do imposto cujo fato gerador ocorrerá no futuro, mas, também, na transferência original da responsabilidade passiva.

Percebe-se, ainda, que tal sistemática de ST é subordinada à existência das figuras do contribuinte “substituto” e do “substituído”, onde, o primeiro, foi definido pelo legislador como sendo o “*fabricante, o revendedor atacadista e o distribuidor*” (como no caso da Autuada, enquadrada na atividade de “comércio atacadista de mercadorias em geral, inclusive produtos alimentícios” - CAE 44.1.1.00-5), e, o último, sempre o “*varejista*”, que a ninguém substitui e encerra a cadeia de tributação, com a revenda do produto ao consumidor final.

Feitas estas considerações, passa-se à discussão sobre a aplicação da punição prevista no § 2º do Artigo 56 da Lei nº 6.763/75, de modo a se dirimir a dúvida de quem pode e deve suportar tal penalidade agravada.

Tendo a aludida majoração da Multa de Revalidação como fato gerador a não retenção ou a falta de pagamento do imposto retido, e sendo a obrigação de reter e recolher o ICMS/ST uma função atribuída originalmente ao “substituto tributário”, e, ainda, dadas as disposições expressas nos prefalados normativos do RICMS/96 - *Caput* dos Artigos 24 e 29 da Parte Geral, e Item 1 do § 1º do Artigo 102 do Anexo IX,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reputa-se que a Recorrida, na condição de *atacadista*, assume tal papel e, por isso, sujeita-se à dita sanção mais severa.

Nas operações em que se exigiu o ICMS/ST em pauta (Anexo II do AI - fls. 12/13), há duas situações:

- aquisições de “açúcar” de distribuidora mineira com o uso de notas fiscais declaradas inidôneas (fls. 36, 51 e 55), e, por isso, consideradas como desacobertadas;

- compras de “açúcar” de indústria paulista por meio de notas fiscais sem a retenção do imposto devido por substituição tributária (fls. 52, 57, 61/66, 74 e 83/84).

Em ambos os casos, o contribuinte mineiro autuado recebeu tal produto sem a retenção do imposto, tornando-se responsável, portanto, por toda a substituição tributária, como determina a legislação pertinente (*Caput* dos Artigos 24 e 29 da Parte Geral, e Item 1 do § 1º do Artigo 102 do Anexo IX, todos do RICMS/96), face à sua qualificação como sujeito passivo “substituto”. E, como tal, deve sofrer a penalização correspondente à infração cometida, disciplinada no § 2º do Artigo 56 da Lei nº 6.763/75, como quer a Fazenda Pública, merecendo ser reformada a decisão recorrida.”¹

Entretanto, nos termos do § 3º, do art. 137 da CLTA/MG, o Recurso de Revisão devolverá à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada. Assim, a exigência da Multa de Revalidação em dobro deve ser restabelecida apenas no tocante às entradas acobertadas por notas fiscais declaradas inidôneas.

Quanto ao Recurso da Autuada, insurge a mesma contra a sentença em pauta (fls. 430/437), “na parte em que se manteve o *estorno* de créditos oriundos de notas fiscais declaradas “inidôneas” (Item 2 do AI) e de documentos que não corresponderam à efetivas entradas de mercadorias no estabelecimento (Item 3 do AI).

No tocante às **notas fiscais inidôneas**, mostra-se equivocada a tese sustentada pela dita Recorrente de que não houve “ato declaratório” para alguns documentos, pois, consoante informações lançadas no Anexo I do AI (fls. 09/11), a anulação dos créditos de imposto envolvendo as empresas por ela citadas - “Casa do Feijão & Arroz Ltda., Valter Aparecido dos Santos Silva & Cia. Ltda., Corn Products Brasil Ingredientes Industriais Ltda., Integroll Com. Atacadista Cereais Ltda., Açúcar Guarani S/A, Usina Açucareira Passos S/A, Comercial Recreio Ltda.” - não se deu em função de sua inidoneidade, mas sim pelos seguintes motivos:

- para as quatro primeiras firmas, em função do “extravio” das 1ªs. vias dos documentos, cujo crédito é vedado por força do disposto no Artigo 70, Inciso VI, Parte Geral, do RICMS/96 (Item 4 do AI);

¹ Parecer da Auditoria Fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- para a quinta e sexta empresas, por se tratar de ICMS/ST, cujo creditamento não é permitido pela legislação tributária (Artigo 26, Inciso II, Alínea “a”, Parte Geral, do RICMS/96 - Item 7 do AI), e,

- para o último contribuinte, por envolver documentação que não correspondeu à reais entradas de mercadorias no estabelecimento (Artigos 68 e 69, Parte Geral, do citado Regulamento - Item 3 do AI).

E, para os demais documentos (fls. 39/45, 48/51, 53/56, 58), a glosa dos créditos foi promovida em função da declarada inidoneidade dos mesmos, conforme “atos” de fls. 36/37, que contemplaram ou todas as notas fiscais porventura emitidas (“Rio Claro Indústria e Comércio Importação e Exportação Ltda.”), ou toda a impressão correspondente à AIDF consignada nas notas fiscais autuadas (“Cerealista Candelária Ltda.”), ou toda a documentação emitida a partir de determinada data, anterior àquela em que foram expedidas as notas fiscais envolvidas (“Distribuidora Cruzeiro do Sul Ltda.” e “Campo Novo Comércio e Representação Ltda.”).

Demais disso, tais “atos declaratórios”, providenciados nos termos do Artigo 1º da Resolução nº 1.926/89, produzem efeitos *ex tunc*, ou seja, apenas atestam e divulgam uma situação preexistente, o que lhes dá natureza declaratória e não normativa.

E, no caso, sua publicação se deu previamente ao início da ação fiscal, possibilitando ao sujeito passivo promover o recolhimento do imposto indevidamente aproveitado, atualizado monetariamente e acrescido de multa de mora (Artigo 4º da citada Resolução), o que não ocorreu na situação em foco. Daí, tem-se como correto o *estorno* de tais créditos, nos termos do Artigo 70, Inciso V, Parte Geral, do RICMS/96.

Não se discute aqui a apontada efetividade das operações referentes a tais documentos inidôneos, mas sim a legitimidade do aproveitamento dos valores de imposto neles destacados, sendo irrelevante a época de ocorrência de tais transações comerciais, como aponta a Autuada.

Já no que pertine aos **documentos que não corresponderam à efetivas entradas de mercadorias no estabelecimento**, os fundamentos da decisão recorrida retratam, como muita propriedade, a correção do procedimento fiscal (fls. 433/435).

De fato, os documentos de fls. 67/73 e 75 serviram apenas para gerar crédito à Contribuinte, visto que não contemplaram efetivas entradas de mercadorias. Mesmo tendo sido intimada a comprovar, através de pagamentos de títulos ou qualquer outra forma de quitação, a compra das mercadorias constantes dessas notas fiscais (fls. 219), ela não trouxe aos autos tal documentação. Ao invés disso, apresentou apenas cópias de alguns cheques nominativos à sua própria empresa (alguns, inclusive, emitidos para “pagamentos diversos e depósito em diversas contas” - fls. 261), sem qualquer vinculação às operações em comento, o que não prova o efetivo pagamento das mesmas (fls. 224/282), bem como cópias de duplicatas, que são de fácil confecção (fls. 305/347). Não houve, portanto, a apresentação de cheques nominativos aos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fornecedores envolvidos e nem mesmo dos livros contábeis, como “Caixa”, “Razão” e “Diário”.

Assim, por não ter sido comprovada a autenticidade do valor de imposto a ser abatido, nem tampouco a efetiva ocorrência das operações, tem-se por caracterizada tal irregularidade e como correto o *estorno* de crédito efetuado pelo Fisco, nos termos dos Artigos 68 e 69, Parte Geral, do RICMS/96.

Ante tais considerações, há que se negar procedência ao recurso interposto pelo sujeito passivo, mantendo-se inalterada a decisão em análise no que concerne aos temas por ele avocados.”²

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer ambos Recursos. No mérito, pelo voto de qualidade, deu-se provimento ao Recurso de Revisão interposto pela Fazenda Pública Estadual. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), José Eymard Costa (Revisor) e Windson Luiz da Silva, que lhe negavam provimento. Ainda no mérito, por maioria de votos, negou-se provimento ao Recurso de Revisão interposto pela Autuada. Vencidos, em parte, Os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Windson Luiz da Silva, que lhe davam provimento parcial para cancelar as exigências fiscais referentes: 1) ao item 02, para os casos em que se tenha, nos autos, as NF com carimbos de Postos Fiscais; 2) ao item 04, quanto às MI capituladas no art. 55, XII e XXI da Lei 6763/75. Designado Relator o Conselheiro Roberto Nogueira Lima. Participou do julgamento, além dos signatários e já citados, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles. Pela Fazenda Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

Sala das Sessões, 15/04/03.

Francisco Maurício Barbosa Simões
Presidente

Roberto Nogueira Lima
Relator Designado

mc

² Parecer da Auditoria Fiscal.