

Acórdão: 17.324/05/3<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010113633-39  
Impugnante: Hidrobrás Águas Minerais do Brasil Ltda.  
Proc. S. Passivo: Janir Adir Moreira/Outros  
PTA/AI: 16.000095427-32  
Inscr. Estadual: 090.125244.03-95  
Origem: DF/ Betim

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE.** Constatado ser da Impugnante, na qualidade de substituta tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre o serviço prestado por transportador autônomo, conforme artigo 37 do RICMS/96, uma vez que a dispensa da exigência do recolhimento em separado do imposto, tratada no artigo 30 do RICMS/96, refere-se, exclusivamente, às operações internas e, a restituição pleiteada se refere a operações interestaduais. Impugnação improcedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A teor do documento de fl. 3 dos autos, a ora Impugnante pleiteou a restituição de quantia paga a título de ICMS relativo à prestação do serviço de transporte, sob o fundamento de que os recolhimentos em guias distintas do ICMS sobre frete autônomo foram indevidos, nos termos do artigo 30 do Regulamento do ICMS (RICMS/96), aprovado pelo Decreto nº 38.104, de 28 de junho de 1996. Referido artigo 30 dispõe que na prestação de serviço de transporte de mercadoria sujeita à substituição tributária, em operação interna, quando o imposto já tenha sido calculado com base no preço final de venda a consumidor, neste incluída a despesa com o serviço de transporte, não será exigido recolhimento em separado do imposto relativo à prestação do serviço de transporte.

Citado Pedido de Restituição foi indeferido pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) de Betim, conforme despacho de fl. 25.

Inconformada com o indeferimento de seu pleito, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 27/33 dos autos, em síntese, aos seguintes fundamentos:

- o parecer a que se refere a decisão do Delegado Fiscal da DF/Betim diz respeito exclusivamente ao PTA nº 16.000095426-51, restando evidente a ocorrência de erro de fato que pode levar prejuízo, pois na mesma data do presente pedido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

protocolizou outro Pedido de Restituição que ainda não foi analisado pela repartição fiscal;

- requer a retificação do ofício, com reabertura de prazo para Impugnação, esclarecendo se a decisão também diz respeito ao outro pedido;

- possui mercadorias com pagamento por substituição tributária, com atividade de engarrafamento, gaseificação de águas minerais e indústria de refrigerantes, dedicando-se também ao comércio atacadista, sendo distribuidor substituto tributário com recolhimento de ICMS normal e ICMS por substituição tributária na saída;

- em dúvida sobre a interpretação da legislação tributária acerca do recolhimento de ICMS incidente sobre frete autônomo nos termos do artigo 37 do RICMS/96, formulou consulta à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais;

- a resposta à Consulta de n.º 109/2002 tornou claro que os recolhimentos em guias distintas de ICMS sobre frete autônomo foram indevidos, pois no artigo 30 do RICMS/96 há a previsão de que *“na prestação de serviço de transporte de mercadoria sujeita à substituição tributária, em operação interna, não será exigido recolhimento em separado do imposto relativo à prestação do serviço de transporte quando o imposto já tenha sido calculado com base no preço final de venda a consumidor, neste incluída a despesa com o serviço de transporte”*;

- assim, requereu sua restituição sob a forma de compensação com o imposto apurado mensalmente nas operações próprias de vendas de mercadorias;

- ao dar saída às mercadorias com apuração do ICMS por substituição tributária, efetua o cálculo nos termos do Capítulo XIV do Anexo IX do RICMS/96, que trata das Operações Relativas a Cerveja, Chope, Refrigerante, Água Mineral ou Potável Envasada;

- calcula o ICMS por substituição tributária aplicando os percentuais determinados sobre o preço da mercadoria, incluindo o valor do IPI, seguros e outras despesas que são cobradas da empresa destinatária, bem como o frete referente ao serviço de transporte autônomo pago pelo destinatário, valores que somados constituem a base de cálculo sobre a qual será aplicada a alíquota da substituição tributária. Sobre este valor, abate-se o valor referente ao ICMS normal do substituto, encontrando-se, assim, o valor a pagar do ICMS substituição tributária;

- contrata transportadores autônomos, cujos dados, assim como o valor da prestação de serviço, constam das respectivas notas fiscais;

- não restam dúvidas de que o destinatário suporta o ônus da prestação de serviço de transporte prestado pelo autônomo e de que não tem o direito de se apropriar do crédito referente à prestação, porque o valor do ICMS calculado sobre o total dessa prestação de serviço de transporte é de responsabilidade do remetente, conforme disposto no artigo 37 do RICMS/96;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o valor total dessa prestação de serviço de transporte, mesmo sendo de responsabilidade do destinatário, é incluído na base de cálculo para aplicação dos percentuais de cálculo do valor do ICMS pago por substituição tributária, conforme determinado pelo inciso II do artigo 156 do Anexo IX do RICMS/96.

Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

O Fisco, em manifestação de fls. 44/46, refuta as alegações da defesa, argumentando o que se segue:

- o parecer fiscal de fls. 21/22 e o despacho de fls. 25 não têm relação com o outro Pedido de Restituição feito pela Impugnante, pois correspondem, exclusivamente, ao presente PTA, não havendo falar, portanto, em reabertura de prazo para apresentação de Impugnação;

- o valor recolhido a título de ICMS pela prestação de serviço de transporte de mercadorias não se confunde com a composição da base de cálculo para fins de recolhimento do imposto por substituição tributária;

- caso a Impugnante, por exemplo, tenha utilizado, nas notas fiscais de saída, como base para aplicação da margem de valor agregado, o valor total dos produtos repassado ao destinatário, acrescido do valor do IPI, a mesma poderá ser a tomadora do serviço de transporte, pois o frete estará incluído no valor total dos produtos repassado ao destinatário, nos termos do inciso II do artigo 155 do Anexo IX do RICMS/96;

- entretanto, caso a Impugnante tenha utilizado, nas notas fiscais de saída, como base para aplicação da margem de valor agregado, o valor total dos produtos, repassado ao destinatário, acrescido do valor do frete destacado em separado e do IPI correspondente à operação, o tomador do serviço será o destinatário, cabendo restituição à Impugnante, a título de substituição tributária sobre as prestações de serviço de transporte, nos moldes do artigo 30 do RICMS/96;

- a apresentação das notas fiscais de saída e dos livros fiscais nos quais as mesmas foram escrituradas é condição fundamental para a conclusão do presente PTA.

Requer a improcedência da Impugnação.

A Auditoria Fiscal determina a realização da Diligência de fl. 50, que resulta na juntada de documentos de fls. 56/247 (cópias das notas fiscais de saída, do livro Registro de Entradas, do livro Registro de Saídas e do livro Registro de Apuração do ICMS relativos ao período compreendido entre os meses de janeiro e agosto de 2000) e na manifestação do Fisco.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 253 a 258, opina pela improcedência da impugnação.

**DECISÃO**

Trata o Processo Tributário Administrativo sob exame de Pedido de Restituição de importância recolhida a título de ICMS relativo à prestação do serviço de transporte, que a ora Impugnante entende indevidamente paga sob o fundamento de que os recolhimentos em guias distintas do ICMS sobre frete autônomo foram indevidos, nos termos do artigo 30 do Regulamento do ICMS (RICMS/96), aprovado pelo Decreto n.º 38.104, de 28 de junho de 1996. Referido artigo 30 dispõe que na prestação de serviço de transporte de mercadoria sujeita à substituição tributária, em operação interna, quando o imposto já tenha sido calculado com base no preço final de venda a consumidor, neste incluída a despesa com o serviço de transporte, não será exigido recolhimento em separado do imposto relativo à prestação do serviço de transporte.

Tendo sido o citado Pedido de Restituição indeferido pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) de Betim, conforme despacho de fl. 25, seguindo o devido processo administrativo, a empresa apresentou sua Impugnação ao Conselho de Contribuintes.

**Da Preliminar**

Preliminarmente a Impugnante arguiu que o parecer a que se refere a decisão do Delegado Fiscal da DF/Betim diz respeito exclusivamente ao PTA n.º 16.000095426-51, restando evidente a ocorrência de erro de fato que prejudicaria o exercício de seu direito de defesa. Segundo a Impugnante, na mesma data do presente pedido, protocolizou outro Pedido de Restituição que ainda não teria sido analisado pela repartição fiscal. Diante deste fato requer a Impugnante a retificação do ofício, com reabertura de prazo para impugnação, esclarecendo se a decisão também diz respeito ao outro pedido.

Verifica-se, entretanto, no que tange à alegação da Impugnante de que houve ocorrência de erro de fato e que o parecer a que se refere a decisão do Delegado Fiscal da DF/Betim diria respeito exclusivamente ao PTA n.º 16.000095426-51, que o parecer fiscal de fls. 21/22 e o despacho de fl. 25 não têm relação com o outro Pedido de Restituição feito pela Impugnante, pois correspondem, exclusivamente, ao presente Processo Tributário Administrativo.

Este esclarecimento veio aos autos na oportunidade da manifestação fiscal de fls. 44/46.

Importante ressaltar que, não há indicação, nem no parecer fiscal de fls. 21/22 nem tampouco no despacho de fl. 25, que os relacione com o outro Pedido de Restituição feito pela Impugnante, até porque se referem exatamente ao pedido em apreciação.

Fica, portanto, afastada a alegação de ocorrência de erro de fato, pois além de não ter sido provada a alegação da Impugnante, não ficou demonstrado o alegado prejuízo em sua defesa.

Deve ser ressaltado que a Impugnante solicita abertura de novo prazo para impugnação após os esclarecimentos quanto ao parecer fiscal de fls. 21/22 e o despacho de fl. 25. Nesta linha, destacamos que com o andamento do presente Processo Tributário Administrativo, que desaguou na Diligência (fl. 50), a Impugnante teve oportunidade de verificar os esclarecimentos constantes da manifestação fiscal que explicitaram a relação do parecer e do despacho supra citados com os autos deste Pedido de Restituição.

Na oportunidade da diligência a Impugnante veio aos autos tendo juntado os documentos de fls. 56/247 (cópias das notas fiscais de saída, do livro Registro de Entradas, do livro Registro de Saídas e do livro Registro de Apuração do ICMS relativos ao período compreendido entre os meses de janeiro e agosto de 2000). Este fato demonstra que a Impugnante neste momento já tinha conhecimento da relação entre o parecer de fls. 21/22 e o despacho de fl. 25, com o presente Processo.

Por todo o exposto, e, principalmente, por não vislumbrado prejuízo à defesa dos direitos da Impugnante, entendemos não deva ser acolhida a prefacial argüida e passamos a análise do mérito do Pedido de Restituição.

### **Do Mérito**

Inicialmente lembramos que o Pedido de Restituição sob análise se refere a importância que a ora Impugnante entende ter recolhido a maior, a título de ICMS relativo a prestação de serviço de transporte, fundamentando o pleito, basicamente, nas disposições contidas no artigo 30 do RICMS/96.

Cumpramos ressaltar que até a primeira manifestação fiscal o próprio Fisco tinha dúvidas quanto a possibilidade de restituição afirmando que caso a Impugnante tivesse utilizado, nas notas fiscais de saída, como base para aplicação da margem de valor agregado, o valor total dos produtos, repassado ao destinatário, acrescido do valor do frete destacado em separado e do IPI correspondente à operação, o tomador do serviço seria o destinatário, cabendo restituição à Impugnante, a título de substituição tributária sobre as prestações de serviço de transporte, nos moldes do artigo 30 do RICMS/96.

Como as notas fiscais de saída da Impugnante não se encontravam nos autos, não havia condições de esclarecer a contento a controvérsia posta.

Neste diapasão, a Auditoria Fiscal determinou a realização de Diligência visando trazer aos autos documentos para sustentar o Pedido de Restituição e, principalmente, para dar segurança ao julgador administrativo de ser devida a devolução dos valores ditos pela Impugnante como recolhidos indevidamente.

Destaca-se que a juntada, promovida pela própria Impugnante, dos documentos de fls. 56/247, relativos ao período compreendido entre os meses de janeiro e agosto de 2000, trouxe aos autos elementos fundamentais para deslinde da questão. São os seguintes os documentos trazidos:

- cópias das notas fiscais de saída;
- cópia do livro Registro de Entradas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cópia do livro Registro de Saídas;
- cópia do livro Registro de Apuração do ICMS.

Estes documentos comprovam que todas as notas fiscais de saída objeto de Pedido de Restituição em apreciação referem-se a operações interestaduais.

Ocorre que o artigo 30 do RICMS/96, levantado pela própria Impugnante como fundamento de seu Pedido de Restituição, trata apenas de operações internas, *in verbis*:

“Art. 30 - Na prestação de serviço de transporte de mercadoria sujeita à substituição tributária, **em operação interna**, quando o imposto já tenha sido calculado com base no preço final de venda a consumidor, neste incluída a despesa com o serviço de transporte, não será exigido recolhimento em separado do imposto relativo à prestação do serviço de transporte, exceto se:

I - o transportador utilizar créditos fiscais, relativos às entradas de mercadorias e respectivas prestações e relacionados com a prestação de serviço de transporte das mercadorias sujeitas à substituição tributária;

II - o tomador do serviço de transporte for responsável pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações com as mercadorias transportadas, na condição de contribuinte substituto.

Parágrafo único - Na hipótese deste artigo, essa circunstância deverá constar nos documentos fiscais que acobertarem a operação e a prestação do serviço.” (grifo nosso)

Da análise do dispositivo regulamentar retro transcrito, verifica-se que suas disposições são efetivamente destinadas às operações internas, quando o imposto já tenha sido calculado com base no preço final de venda a consumidor, neste incluída a despesa com o serviço de transporte, situação em que efetivamente não será exigido recolhimento em separado do imposto relativo à prestação do serviço de transporte.

Por outro lado, nas operações interestaduais, situação do caso em exame, como demonstram os documentos carreados aos autos pela Impugnante, cabe à ela, na qualidade de substituta tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre o serviço prestado pelo transportador autônomo, por força do artigo 37 do RICMS/96.

### “SEÇÃO III

#### **Da Responsabilidade do Alienante ou Remetente pelo Imposto Devido pelos Prestadores de Serviços de Transportes**

Art. 37- Na prestação de serviço de transporte de carga executado por transportador autônomo ou por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscritos no Cadastro de Contribuintes deste Estado, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido fica atribuída ao alienante ou remetente da mercadoria, quando contribuinte do imposto, exceto se produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural ou microempresa.

.....”

Conjugando-se as disposições do citado artigo 37 com o artigo 30, ambos do Regulamento do ICMS de 1996, temos que, a dispensa da exigência do recolhimento em separado do imposto, tratada no artigo 30, refere-se, exclusivamente, às operações internas.

Importante salientar, conforme destacado na Consulta de Contribuinte nº 109/2002 de fl. 17, que “o ICMS referente à prestação de serviço de transporte da mercadoria não se confunde com a composição da base de cálculo para fins de recolhimento do imposto a título de substituição tributária prevista no artigo 155, Anexo IX do RICMS/96”.

Diante de todo o exposto, não está caracterizado, portanto, recolhimento indevido a título de ICMS, pois nas operações interestaduais em que o prestador do serviço de transporte é autônomo, a Impugnante (remetente ou alienante) é a responsável pelo recolhimento do ICMS referente a essa prestação.

Esta conclusão está fundada nas determinações do artigo 37 do RICMS/96, não sendo cabível, deste modo, a restituição do imposto, ainda que o imposto da mercadoria sujeita à substituição tributária tenha sido calculado com base no preço final de venda a consumidor, neste incluída a despesa com o serviço de transporte.

Inaplicável ao caso o artigo 30 do Regulamento do ICMS vigente à época da ocorrência dos fatos sobre os quais se pleiteia a restituição, por comprovação nos autos de que tratavam-se de operações interestaduais, este, como os demais argumentos apresentados pela Impugnante, não se mostraram suficientes para caracterizar o direito à restituição.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, rejeitar a prefacial argüida. No mérito, também à unanimidade, em julgar improcedente a Impugnação. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros José Eymard Costa e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 19/12/05.**

**Aparecida Gontijo Sampaio  
Presidente/Revisora**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Relatora**

LMMP/EJ