

Acórdão: 20.052/10/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000159059-41  
Impugnação: 40.010123630-73  
Impugnante: Refrigerantes Coroa Ltda  
IE: 277195113.01-05  
Proc. S. Passivo: José Arciso Fiorot Júnior/Outro(s)  
Origem: DF/Governador Valadares

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BEBIDAS – CERVEJA, REFRIGERANTE E ÁGUA MINERAL – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST – TRANSFERÊNCIA. Imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS/ST relativo a aquisições e recebimento em transferência de refrigerantes e água mineral sem a retenção ou com retenção a menor do ICMS/ST devido pelo remetente, hipótese em que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido a este Estado é atribuída ao estabelecimento destinatário da mercadoria, nos termos do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02. Entretanto, verificado nos autos que as operações realizadas encontram-se entre aquelas listadas no art. 18, inciso III, § 1º do Anexo XV do RICMS/MG como hipótese de inaplicabilidade do regime da substituição tributária, devem ser excluídas as exigências fiscais. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa, conforme consta expressamente do Auto de Infração, sobre o recebimento de mercadorias sujeitas à substituição sem a retenção ou com retenção a menor por parte do fornecedor substituto, situação que o torna responsável pelo recolhimento do ICMS/ST não recolhido, na entrada do Estado.

A referida autuação, como explica o Fisco no relatório anexo ao Auto de Infração de fls. 06/07, foi em razão de a Autuada deixar de ser distribuidora exclusiva de sua matriz situada no Estado do Espírito Santo, pois fez algumas aquisições de terceiros.

A autuação abrange o período de 23/12/06 a 31/05/08 e as exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º, da Lei nº. 6.763/75.

A Assessoria deste Conselho exara despacho interlocutório, fls. 388, para que a Autuada relacione cada guia de recolhimento do ICMS/ST com as notas fiscais de saídas correspondentes e outras providências. A medida foi cumprida e o Fisco manifestou-se.

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada no dia 22/09/09, determina a realização da diligência de fl. 3.118 para que o Fisco demonstre o crédito tributário

remanescente, levando-se em conta os valores pagos pela Autuada de ICMS/ST e os da operação própria, nas saídas, em confronto com os exigidos no Auto de Infração, pelas entradas e demonstre a aplicação do art. 47 do Anexo XV do RICMS/02.

O Fisco manifesta à fl. 3.128 e elabora demonstrativos de fls. 3.129/3.149.

Após ser regularmente cientificada, a Impugnante manifesta-se sobre a diligência às fls. 3.154/3.161, cujas razões foram refutadas pelo Fisco às fls. 3.177/3.179.

A Assessoria do CC/MG manifesta nos autos minuciosamente, fls. 3.177/3.201, inclusive demonstrando como ficaria o crédito tributário com as deduções do ICMS-ST e o do cotejo entre os créditos e débitos pagos pela Autuada, na forma solicitada pela Câmara de Julgamento, fls. 3.189 e demonstrativo de fls. 3.191/3.201.

### **DECISÃO**

Em síntese, o trabalho fiscal desconsiderou toda a substituição tributária realizada pela Refrigerantes Coroa/MG (ST1) – doravante denominada de Coroa –, quando das saídas de refrigerantes e água mineral do seu estabelecimento para outros contribuintes mineiros.

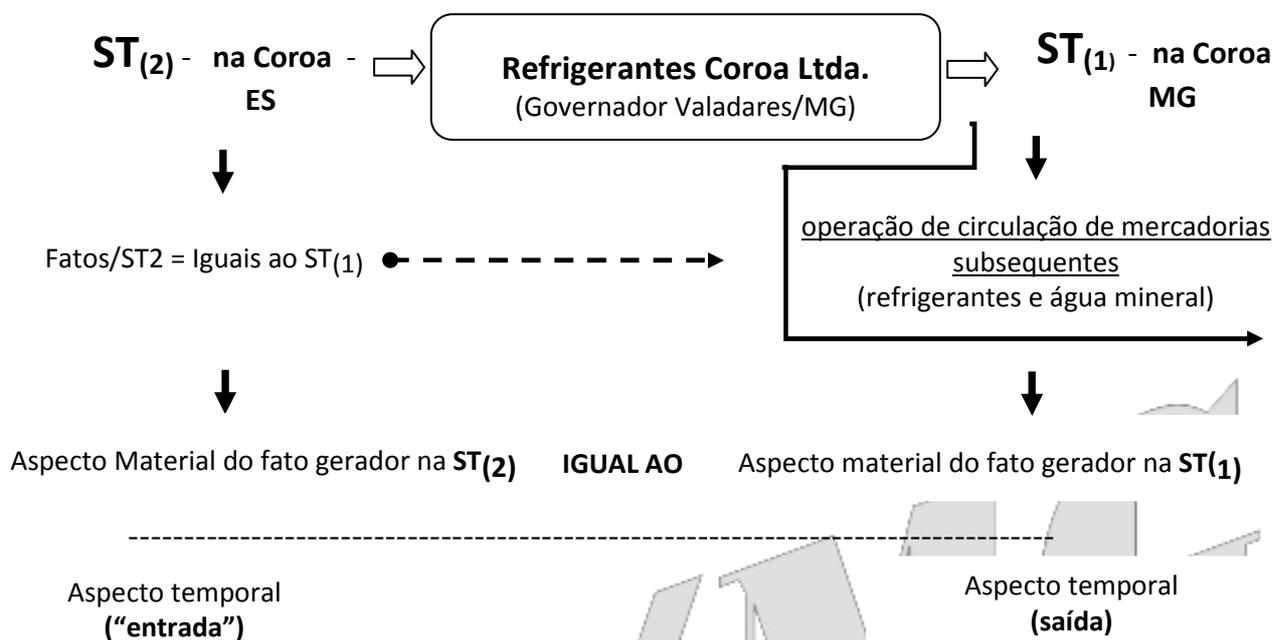
Ato contínuo, a Fiscalização entendeu que o imposto deveria ter sido recolhido pela Coroa/ES (ST2) pelo regime de substituição tributária (CONTRIBUINTE SUBSTITUTA – Conv 11/91), o que realmente não ocorreu, estando, portanto, a obrigação vencida quando da entrada da mercadoria no território mineiro a teor do art. 46, inciso I, alínea “a” do Anexo XV do RICMS/02, nos seguintes termos:

Art. 46 O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

I - o momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente:

a) nas hipóteses dos arts. 12, 13 e 73, 74 e 83 desta Parte, em se tratando de sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação e não-inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS deste Estado;

No Auto de Infração não houve dedução dos valores pagos pela Autuada a título de ICMS-ST e o ICMS do cotejo dos créditos e débitos, obrigatória, visto tratar-se de exigências sobre os mesmos fatos, alterando-se, **na dicção do Auto de Infração**, apenas o momento de vencimento da obrigação. Veja-se:



Vê-se, pelo quadro acima, que o aspecto material do fato gerador – operações de circulação de mercadorias subsequentes – é o mesmo na hipótese da substituição tributária a ser realizada pela Coroa localizada em Minas Gerais (ST-1) ou pela Coroa localizada no Estado do Espírito Santo (ST-2).

Portanto, só há um fato gerador. Evidentemente que o aspecto temporal, ou seja, o momento em que considera ocorrido, finalizado o fato gerador não é o mesmo.

Pelas particularidades do caso concreto e das premissas utilizadas pelo Fisco no Auto de Infração não se analisa, neste momento, a sujeição passiva na substituição tributária.

Com estas considerações fica evidente que a compensação no caso dos autos (no sentido de dedução, subtração, diminuição) impõe-se, é obrigatória; portanto, não é uma faculdade ou liberalidade da Câmara de Julgamento do CC/MG.

Embora a Fiscalização tenha manifestado, em diversas oportunidades, contrariamente a compensação sinalizada pela Assessoria do CC/MG e, posteriormente, pela Câmara de Julgamento, argumentando, inclusive, falta de amparo legal e de competência do CC/MG, é de ver-se, conforme foi demonstrado acima, que não lhe assiste razão.

Também não assiste razão à Fiscalização na ótica da melhor interpretação do CTN, no sentido de que o crédito tributário nasce com a realização do fato gerador. Assim, existindo apenas um fato gerador, impõe-se a dedução de pagamento já efetuado. É a dicção dos §§ 1º, 2º e 3º do art. 150 do CTN que dispõem:

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.

Na mesma linha o RICMS/02, conforme se depreende do art. 195, § 2º, II:

**Art. 195** - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na legislação tributária, pelo pagamento do imposto efetuado, ainda que por meio de Auto de Infração (AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior (grifou-se).

A melhor doutrina não diverge. Neste sentido, os ensinamentos clássicos de Aliomar Baleeiro, Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed.), Misabel Derzi (Comentários ao CTN da Forense, 3ª ed.), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro, Renovar 15ª ed), e Luciano Amaro, dentre outros.

Aliomar Baleeiro comentando os §§ 1º ao 3º do art. 150 do CTN, em conclusão, ensina:

Mas, os pagamentos, parciais ou não, serão computados, para dedução no saldo apurado no lançamento suplementar, inclusive se multa for aplicada. Tais pagamentos poderão influir também na graduação da penalidade, naturalmente abrandando-a. **Se não**

**fossem considerados esses atos, - aliás pagamentos, haveria locupletamento indébito do Fisco** (Direito Tributário Brasileiro, 9ª ed., pág. 522). Grifou-se.

Luciano Amaro comentando os §§ 1º ao 3º do art. 150 do CTN é didático na sua conclusão:

Assim, os “atos” (de pagamentos ou a este equivalentes) a que se refere o parágrafo transcrito “influem”, sim, sobre a obrigação tributária. Mesmo que a autoridade *recuse* a homologação e lance de ofício (art. 149, V), o pagamento “antecipado” tem efeitos. Atente-se para o que dispõe o § 3º do art. 150: “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”. Dessa forma, se o sujeito passivo devia 1.000 e pagou 800, deve a autoridade administrativa recusar a homologação e lançar de ofício para determinar o montante correto do tributo (1.000); porém, só lhe cabe exigir a diferença, que deve, também, ser considerada para efeito de imposição ou graduação de penalidades (destaques do original). (Direito Tributário Brasileiro, 15ª ed. pág. 367)

Compõe a sujeição passiva do Auto de Infração sob análise somente a Coroa/MG, como responsável solidária, com fundamento no art. 22, § 18 da Lei nº 6763/75, embora, no lançamento tributário efetuado pela Fiscalização, devesse também compor o polo passivo a Coroa/ES que é a contribuinte substituta das operações discutidas nos autos.

O Auto de Infração em análise está motivado com os arts. 15 e 46, inciso II, ambos do Anexo XV do RICMS/MG, mas, o caso ora analisado, enquadra-se nas disposições dos art. 12 e 46, inciso I, alínea “a”, ambos, do Anexo do XV do mesmo diploma legal.

É que, frise-se, foi atribuída responsabilidade à remetente da mercadoria pelas disposições do Protocolo 11/91 e legislação estadual (Lei nº 6763/75 e Anexo XV do RICMS/MG).

Diferentemente das alegações da Autuada-Impugnante, havendo elementos para desclassificar a regra do “não se aplica”, nos termos do art. 18, inciso III, § 3º do Anexo XV, está correta a eleição da Coroa/MG no polo passivo da obrigação tributária, como Autuada, embora incompleta, pois, deveria estar também no polo passivo a Coroa/ES, uma vez que a sua obrigação não foi excluída pela norma jurídica da responsabilidade (art. 22, § 18 da Lei nº 6763/75).

Como dito, o presente trabalho fiscal refere-se à aplicação do art. 18, inciso III, § 1º do Anexo XV do RICMS/02 que dispunha à época dos fatos geradores:

Efeitos de 1º/12/2005 a 29/09/2009 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento, exceto 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;

-----  
Efeitos de 14/06/2007 a 29/09/2009 - Redação dada pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 44.541, de 13/06/2007:

§ 1º Para os efeitos do disposto no inciso III do caput deste artigo, em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista ou depósito, estes deverão operar exclusivamente com produtos recebidos em transferência do estabelecimento industrial.

Efeitos de 1º/12/2005 a 13/06/2007 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

§ 1º Para os efeitos do disposto no inciso III do caput deste artigo, em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista ou depósito, estes deverão atuar como distribuidores exclusivos do industrial.

A Impugnante argumenta, também, que a legislação estadual acima citada confronta com as disposições do Protocolo ICMS 11/91, uma vez que o referido protocolo prevê, na sua Cláusula segunda e parágrafo único, que a substituição tributária não se aplica entre estabelecimentos da empresa industrial, devendo ser efetuada quando da saída a estabelecimento diverso, nos seguintes termos:

Cláusula segunda O regime de que trata este protocolo não se aplica:

I - à transferência da mercadoria entre estabelecimentos da empresa industrial, importadora, arrematante ou engarrafadora;

(...)

Parágrafo único. Na hipótese desta cláusula, a substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário que promover a saída da mercadoria para estabelecimento de pessoa diversa.

Em primeiro lugar cabe analisar se realmente a legislação estadual afronta o protocolo 11/91 como argumenta a Impugnante, ou, se há uma aparente antinomia jurídica.

O inciso III do art. 18 do Anexo XV visa transferir a substituição tributária para o atacadista ou distribuidor da indústria quando este der saída a estabelecimento de outro contribuinte. Todavia, traz a limitação de que estes deverão operar exclusivamente com produtos recebidos em transferência da indústria.

A cláusula primeira, inciso I do protocolo 11/91 não traz de forma expressa nenhuma limitação. Contudo, há de ser interpretada com a estrutura lógica da substituição tributária que não possibilita mais de um regime de tributação nos estoques.

Assim, a cláusula primeira, inciso I do protocolo retro mencionado não conflita com o art. 18, inciso III, § 1º do Anexo XV, que esclarece, de forma expressa, que não pode ter confusão de estoques, por isso a exigência de distribuidor exclusivo.

Nesta linha de entendimento, verifica-se quando instituído um novo regime de substituição tributária que o primeiro passo é o contribuinte substituído apresentar a relação dos estoques e apurar o imposto sob o regime da substituição tributária (o pagamento, via de regra, é disciplinado em ato normativo específico).

A partir deste momento, tributação dos estoques pela substituição tributária, é de se presumir que todas as aquisições de mercadorias pelo contribuinte substituído se dê pelo regime da substituição tributária, por certo, em relação às mercadorias sujeitas a ela.

E quando por algum motivo houver aquisição de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária pelo contribuinte substituído sem a retenção do ICMS/ST, este deverá fazer a substituição tributária pela entrada, recolhendo o ICMS-ST. A legislação dispõe o momento de vencimento da obrigação na hipótese mencionada que deve ser observado pelo contribuinte-adquirente.

Todas estas disposições visam manter no estoque de todos os contribuintes substituídos no mesmo regime de tributação, qual seja, a substituição tributária.

De ver que estas normas jurídicas são de controle e o Fisco não pode abrir mão delas sob pena de inviabilizar algumas ações fiscais específicas, em face de confusão de regime de tributação nos estoques.

Da mesma forma, e, por coerência lógica, quando há transferências de mercadorias entre o estabelecimento industrial e suas filiais atacadistas, distribuidoras, exceto varejistas, estas devem operar exclusivamente com produtos do seu estabelecimento industrial a fim de evitar que tenham nos seus estoques as mesmas mercadorias com regimes de tributação diferentes, ou seja, uma parcela de mercadorias recolhendo pelo confronto entre crédito e débito e, a outra (da mesma mercadoria) com o imposto recolhido pelo regime da substituição tributária.

Assim, é absolutamente indispensável que os estabelecimentos distribuidor, atacadista ou depósito, exceto varejistas, operem exclusivamente com produtos recebidos em transferência do estabelecimento industrial.

Agora em relação ao caso dos autos, exige-se uma análise mais detalhada.

A Câmara de Julgamento solicitou à Fiscalização, em diligência, que se demonstrasse o crédito tributário com a dedução do ICMS-ST e o ICMS do cotejo entre crédito e débito, pelas saídas, recolhido pela Coroa de Governador Valadares, até então, a contribuinte substituta, mas com operações interestaduais.

O Fisco em resposta às fls. 3.129/3.149 fez uma demonstração parcial. Contudo, a Assessoria do CC/MG à fl. 3.189 e quadro de fls. 3.191/3.201, demonstrou os valores detalhada e minuciosamente na forma solicitada pela Câmara de Julgamento.

As diferenças apuradas pela Assessoria do Conselho de Contribuintes não mostram discrepâncias importantes em relação aos valores pagos pela Autuada a título de substituição tributária. Todavia, é importante destacar as seguintes considerações, sem síntese.

Primeiro, não se fez a contagem do estoque quando da mudança de um regime de tributação para o outro, como quer a Fiscalização.

Neste sentido, não se conhece o estoque existente à época da mudança de um regime para outro, o que não possibilita a apuração de valores exatos.

Segundo, há saídas pela tributação pelo confronto entre crédito e débito (operações interestaduais), o que na mudança do regime para substituição tributária para o remetente, por certo, implicaria em restituição do ICMS-ST para o destinatário, relativamente aos fatos geradores que não ocorreram no Estado de Minas Gerais. Estes valores não foram apurados e levados a efeito pela Fiscalização, quando da lavratura do Auto de Infração.

A Assessoria do CC/MG também não fez demonstração dos efeitos da restituição a que a Autuada teria direito se mantido o trabalho fiscal.

Terceiro, a norma jurídica do inciso III do art. 18 do Anexo XV do RICMS/MG não prevê por quanto tempo o contribuinte mineiro ficará sob o novo regime, uma vez que ao preencher os requisitos do retro referido art. 18, inciso III c/c o § 1º, ele voltará a ter direito ao regime da substituição tributária pela regra do “não se aplica” (a destinatária, como contribuinte substituta).

Com estas considerações, verifica-se que as normas jurídicas do art. 18, inciso III, § 1º do Anexo XV têm natureza controlística, carecendo de integração no caso concreto.

Por outro lado, analisando as operações praticadas entre o estabelecimento da indústria Coroa-ES e a sua filial atacadista mineira, verifica-se que foram transferidas para o estabelecimento mineiro refrigerante e água mineral.

Dispõe expressamente o art. 47 do Anexo XV do RICMS/MG:

Art. 47. A substituição tributária relativa às operações subseqüentes com as mercadorias de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo não se aplica nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto varejistas, 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.

ITEM 1 CERVEJA, CHOPE E REFRIGERANTE

1

O art. 47 do Anexo XV, acima descrito, norma específica sobre a aplicação da substituição tributária para cerveja, chope e refrigerante, nas operações entre

estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto varejistas, não trouxe, de forma expressa, a norma jurídica contida no § 1º do art. 18 do Anexo XV.

E nem precisaria, pois, só faz sentido a regra do “não se aplica” para o estabelecimento industrial com seus interdependentes distribuidores, atacadistas ou depósitos **exclusivos**, exceto varejistas, pois não é possível a substituição tributária com vários regimes de tributação nos estoques.

Ou seja, embora não esteja expressa no art. 47 a limitação do art. 18, inciso III, § 1º, ambos, do Anexo XV do RICMS/MG, ela existe também no referido art. 47, em face da estrutura lógica da substituição tributária que não convive com confusão de estoques.

Assim, não há que se falar na aplicação do art. 47 do Anexo XV, pois, pela interpretação sistemática, observando-se a estrutura lógica do regime da substituição tributária, ele tem o mesmo alcance do art. 18, inciso III, § 1º.

Acrescente-se, ainda, que o art. 222 do RICMS/MG definiu para os efeitos de aplicação da legislação do ICMS, a interdependência de duas empresas, nos seguintes termos:

Art. 222 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

IX - consideram-se interdependentes duas empresas, quando:

a - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, ou respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra, ou uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias;

b - uma mesma pessoa fizer parte de ambas na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação. (grifou-se)

Vê-se, do texto acima, que a legislação do ICMS diferenciou o estabelecimento do mesmo titular com os interdependentes para efeitos da aplicação da legislação do ICMS, o que, por certo, afasta a aplicação do art. 47 do Anexo XV ao caso concreto dos autos.

Ora, não se aplicando o art. 47 do Anexo XV do RICMS/MG ao caso dos autos, como concluído, é necessário que se busque o real alcance da expressão “distribuidor exclusivo” contida no art. 18 do mesmo diploma legal.

Como foi dito, é absolutamente indispensável que os estabelecimentos distribuidor, atacadista ou depósito, exceto varejistas, operem exclusivamente com produtos recebidos em transferência do estabelecimento industrial.

Porém, essa EXCLUSIVIDADE não pode ser compreendida ou analisada de forma literal para todo e qualquer caso como se fosse uma obrigação do contribuinte de restringir a abrangência de seu comércio com as mercadorias oriundas, unicamente, de

seu estabelecimento industrial fabricante, o que, diga-se, não é uma interpretação razoável, em razão do princípio da livre iniciativa.

Por outro lado, parece razoável que o contribuinte possa realizar operações com mercadorias originárias de terceiros, desde que seja possível ao Fisco distinguir as mercadorias recebidas em transferência (sem retenção do ICMS/ST), daquelas recebidas de terceiros, inclusive com retenção do ICMS devido por substituição tributária.

Cita-se, a título de exemplo, que se o próprio estabelecimento autuado, além dos refrigerantes fabricados por seu estabelecimento industrial, comercializasse cervejas adquiridas de terceiros, estas com o ICMS/ST destacado (retido) pelo alienante/remetente, neste caso, correto afirmar que o estabelecimento comercial **seria distribuidor exclusivo** dos refrigerantes, pois em relação a eles a exclusividade da distribuição continua a ser válida.

Assim, havendo a possibilidade de se diferenciar os estoques das mercadorias recebidas em transferências e aquelas adquiridas de terceiros, ou seja, **sendo os estoques perfeitamente mensuráveis e distintos**, não se deve retirar a condição de substituto tributário do contribuinte situado no Estado mineiro, mediante uma aplicação literal do § 1º, do art. 18, do Anexo XV, do RICMS/MG, que tem fim controlístico e, em tal circunstância (estoques distinguíveis), o Fisco não sofreria qualquer perda no controle fiscal do contribuinte, bem como no desenvolvimento de uma eventual fiscalização.

Em outras palavras, sendo possível uma perfeita correlação entre as mercadorias recebidas em transferências e aquelas saídas do estabelecimento do contribuinte-destinatário mineiro, não se vislumbra uma coerência lógica razoável, em se retirar a sua condição de substituto tributário.

E este é exatamente o caso dos autos.

Nesse sentido, deve-se destacar que no caso ora em exame o estabelecimento autuado adquiriu de terceiros (Florença Distribuidora de Bebidas Ltda), cerca de 30 (trinta) notas fiscais, refrigerantes em lata e sucos em lata e em embalagens tetrapak, enquanto que as transferências efetuadas pela matriz, no mesmo período, se restringiram a refrigerantes em garrafas de vidro e “pet” e água mineral.

Todavia, o Fisco demonstrou existir o mesmo produto em 03 (três) notas fiscais, fls. 380, o que é perfeitamente solucionável, uma vez que é rigorosamente possível, sem muito esforço, identificar os produtos que entraram com o ICMS-ST destacado pela remetente das mercadorias, Florença Distribuidora.

Portanto, não há qualquer confusão de estoques, sendo facilmente identificáveis os produtos remetidos pelo terceiro (com ICMS/ST destacado e pago) e os produtos remetidos pela matriz da Autuada (sem o ICMS/ST).

Assim, é de se entender, por todo o conjunto probatório contido nos autos, e diante de uma interpretação teleológica da norma contida no art. 18, III e § 1º, do Anexo XV do RICMS/MG, que a substituição tributária **não se aplica**, no período

autuado, entre os estabelecimentos da Indústria Coroa e de sua filial mineira, relativamente aos refrigerantes.

Também, é possível concluir que o procedimento da Autuada não passou de um erro material, sem o objetivo de prejudicar o controle dos estoques.

Desta forma, a inaplicabilidade da substituição tributária na forma procedida pela Autuada está correta em relação a refrigerantes.

Quanto à água mineral, restou incontroverso nos autos que a Autuada recebeu o referido produto apenas da sua Indústria. Não houve aquisições de terceiros.

Neste sentido, não há qualquer prejuízo de controle ao Fisco mineiro.

Há precedentes do Conselho de Contribuintes sobre matéria análoga, dentre os quais, o Acórdão 19.580/10/1ª que analisou a transferência de água mineral da Danone Jacutinga (envasadora) para a Danone de Poços de Caldas (fabricante de produtos lácteos), oportunidade que a relatora Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão deixou consignado em seu voto:

CONTUDO, DIANTE DE TODOS OS ELEMENTOS QUE VIERAM AOS AUTOS A PARTIR DAS PROVIDÊNCIAS DETERMINADAS PELA CÂMARA, RESTOU CLARO QUE A AUTUAÇÃO NÃO DEVE PREVALECER PORQUE O PRESENTE CASO CONSTITUI EXPRESSA HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE DO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

NOS CLAROS TEMOS DO ART. 18, INCISO III, § 1º DO ANEXO XV DO RICMS/MG, COM REDAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR, O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO É APLICÁVEL AS TRANSFERÊNCIAS PROMOVIDAS PELO INDUSTRIAL PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DISTRIBUIDOR E/OU ATACADISTA, CASO ESTES OPEREM EXCLUSIVAMENTE COM PRODUTOS RECEBIDOS EM TRANSFERÊNCIA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, *IN VERBIS*:

Art. 18 - A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

.....

III - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento, exceto 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;

.....

§ 1º - Para os efeitos do disposto no inciso III do caput deste artigo, em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista ou depósito, estes deverão operar exclusivamente com produtos recebidos em transferência do estabelecimento industrial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/12/2005 a 13/06/2007 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. N.º 44.147, de 14/11/2005:

§ 1º - Para os efeitos do disposto no inciso III do caput deste artigo, em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista ou depósito, estes deverão atuar como distribuidores exclusivos do industrial.

.....  
A MELHOR INTERPRETAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO CITADO ART. 18 CONDUZ À CONCLUSÃO DE QUE O DESTINATÁRIO DA MERCADORIA NÃO PRECISA OPERAR EXCLUSIVAMENTE COM AQUELA MERCADORIA RECEBIDA EXCLUSIVAMENTE DO FABRICANTE. ELE PODE OPERAR COM OUTRAS MERCADORIAS TAMBÉM. CONTUDO, NO CASO DA INAPLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DEVE-SE OBSERVAR A REGRAS PARA CADA TIPO DE MERCADORIA, OU SEJA, PARA A MERCADORIA RECEBIDA EM TRANSFERÊNCIA O DESTINATÁRIO NÃO PODERÁ OPERAR COM OUTRA MERCADORIA DO MESMO TIPO RECEBIDA DE TERCEIROS, MAS APENAS COM A RECEBIDA EM TRANSFERÊNCIA.

ISTO SE DÁ PELO FATO DE QUE O LEGISLADOR QUIS ESTABELECEER UMA REGRA, TENDO EM VISTA, OS PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM O PRÓPRIO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, MAS TAMBÉM SENTIU A NECESSIDADE DE CRIAR MECANISMOS DE CONTROLE COMO, POR EXEMPLO O MESMO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PARA OS ESTOQUES.

ADEMAIS, O ICMS INCIDE SOBRE CADA OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, NÃO SE PODENDO MISTURAR AS OPERAÇÕES E, PORTANTO, PARA APLICAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO INCISO II DO ART. 18 DO ANEXO XV DO RICMS ACIMA TRANSCRITO, NÃO HÁ QUE SE CONSIDERAR TODAS AS OPERAÇÕES DO DESTINATÁRIO, MAS SIM TODAS AS OPERAÇÕES DO DESTINATÁRIO COM A MERCADORIA SUJEITA À REGRA. FORAM NESTE SENTIDO AS INFORMAÇÕES BUSCADAS PELA CÂMARA.

VOLTANDO-SE AO CASO EM TELA TEM-SE QUE PELA NOTA FISCAL N.º 000569, AS MERCADORIAS SAÍRAM DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DA IMPUGNANTE LOCALIZADO EM JACUTINGA – MINAS GERAIS, EM TRANSFERÊNCIA AO SEU ESTABELECIMENTO COMERCIAL ATACADISTA LOCALIZADO EM POÇOS DE CALDAS – MINAS GERAIS.

O ESTABELECIMENTO DA IMPUGNANTE DESTINATÁRIO, SEGUNDO TODAS AS INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS QUE VIERAM AOS AUTOS, OPERA EXCLUSIVAMENTE, EM SE TRATANDO DA MERCADORIA OBJETO DA AUTUAÇÃO, ÁGUA MINERAL, COM MERCADORIAS RECEBIDAS DE SEU ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

NESTA LINHA, A ÚLTIMA PROVIDÊNCIA DETERMINADA PELA CÂMARA DE JULGAMENTO APRESENTA UMA INFORMAÇÃO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BASTANTE CLARA QUE SE ENCONTRA EXPRESSAMENTE NO MEMO.SEFMG/DFPC/0.089/09, A SABER:

“A Fiscalização desta Delegacia, após análise do arquivo eletrônico do contribuinte Danone, se certificou que, no período do fato gerador motivador do Auto de Infração (jan/09), a mesma adquiriu o produto água mineral somente do estabelecimento localizado em Jacutinga, que até 30 de janeiro de 2009 possuía participação acionária da Danone e que, após esta data, foi incorporada pela mesma, como comprovam contrato social, ata de reunião de sócios e protocolo de incorporação, em anexo” (grifos apostos para frisar a matéria ora de interesse)

NESTE DIAPASÃO, A INAPLICABILIDADE DO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, MOTIVADA PELA APLICAÇÃO DO CITADO ART. 18, INCISO III, § 1º DO ANEXO XV DO RICMS/MG, ESTÁ CLARA NOS AUTOS.

Na mesma linha de entendimento acima exposta, em relação à água mineral, a inaplicabilidade do regime de substituição tributária está clara nos autos.

Por fim, ao contrário do que sustenta o Fisco, o caso dos autos é exatamente aquele descrito na Orientação DOLT/SUTRI n.º 01/07, nos seguintes termos:

### ORIENTAÇÃO DOLT/SUTRI 01/07

3. TRANSFERÊNCIAS PROMOVIDAS PELO INDUSTRIAL PARA OUTRO ESTABELECIMENTO, EXCETO VAREJISTA. NESSE CASO, A RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RECAIRÁ SOBRE O ESTABELECIMENTO QUE PROMOVER A SAÍDA DA MERCADORIA COM DESTINO A OUTRO CONTRIBUINTE. ESSA HIPÓTESE APLICA-SE SOMENTE QUANDO O ESTABELECIMENTO DISTRIBUIDOR, ATACADISTA OU DEPÓSITO OPERAR EXCLUSIVAMENTE COM PRODUTOS RECEBIDOS EM TRANSFERÊNCIA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

Portanto, as exigências fiscais devem ser canceladas no seu total.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. José Benedito Miranda. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), Danilo Vilela Prado e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 06 de outubro de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente/Relator**