

Acórdão:	14.647/01/3 ^a
Impugnação:	40.010055696-05
Impugnante:	Primo Schincariol Ind. de Cervejas e Refrigerantes S/A
Proc. do Sujeito Passivo:	Celso Feitosa
PTA/AI:	01.000108019-00
Inscrição Estadual:	241.195093.00-90
Origem:	AF/Varginha
Rito:	Ordinário

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - CERVEJA E REFRIGERANTES - BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA. Evidenciada a não inclusão dos valores referentes à prestação de serviço de transporte na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária nas remessas de mercadorias para contribuintes mineiros. Infração caracterizada nos termos das disposições contidas no art. 616, inciso II do RICMS/91. Exigências mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a não inclusão dos valores referentes à prestação de serviço de transporte na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, nas remessas de cervejas e refrigerantes para contribuintes mineiros, ocasionando o recolhimento a menor desta parcela.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 140/154), por intermédio de procurador regularmente constituído, requerendo, ao final, a procedência da Impugnação.

O Fisco apresenta a manifestação de fls. 172/185, refutando as alegações da defesa, requerendo a improcedência da Impugnação.

A Auditoria Fiscal solicita diligências às fls. 186/187, que resultam nas manifestações de fls. 188/189 e juntada de documentos de fls.190/411.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 413/420, opina pela improcedência da Impugnação.

DECISÃO

DAS PRELIMINARES

Da alegação de cerceamento de defesa

A Impugnante aduz em sua peça defensiva, que não haveria subsunção entre o fato tido como infringido e a norma capituladora indicada no AI, já que aquele registra a falta de recolhimento de ICMS pela prática de creditamento indevido, e esta acusa erro na formação da base de cálculo do imposto decorrente do regime de substituição tributária. Tal circunstância, ressalta, caracterizaria cerceamento do seu direito de defesa.

Razão, entretanto, não assiste à tese disposta, como a seguir restará demonstrado.

A par do reconhecimento do Fisco de que a capitulação normativa descrita no AI estaria em desconformidade com a infringência verificada, observa-se que o relatório da peça fiscal informa com clareza o fator motivante da exigência, bastante compreensível mesmo ante despicienda leitura.

De fato, a assimilação da imputação fiscal ficou patente, na medida em que a Impugnante a combateu *in totum* através das argumentações jurídicas que reputou pertinentes, revelando, pois, que realmente compreendeu o que se lhe acometia, sob todas as suas nuances.

Sendo assim, emerge a regra do § 1º, do art. 59, da CLTA/MG, que dispõe que *as incorreções ou omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando dela constarem elementos suficientes para determinar, com segurança, a natureza da infração e a pessoa do infrator ou responsável*; regramento este que se conforma estreitamente com o “princípio da instrumentalidade das formas”, segundo ensinamento de Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido R. Dinamarco:¹

“O princípio da instrumentalidade das formas, de que já se falou, quer que só sejam anulados os atos imperfeitos se o objetivo não tiver sido atingido (o que interessa, afinal, é o objetivo do ato, não o ato em si mesmo). Várias são as suas manifestações na lei processual, e pode-se dizer que esse princípio coincide com a regra contida no brocardo *pas de nullité sans grief*.”

Portanto, não se vê caracterizado cerceamento de defesa no caso em apreço.

¹ Teoria Geral do Processo, 15ª Edição, Editora Malheiros, pág. 342.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Antes de adentrar-se no exame do mérito da lide, releva verificar preliminarmente, ainda, algumas circunstâncias que sobrevêm de grande pertinência.

A juntada de documentos promovida pelo Fisco, em atendimento a diligência de fls. 186/187, traz cópias da legislação tributária do Estado de São Paulo, às fls. 190/191 e o relatório das notas fiscais integrantes do feito, às fls. 192/411, discriminando o valor total das notas fiscais, os destinatários das mercadorias e os respectivos transportadores.

Este relatório, todavia, quanto aos documentos fiscais que compõem o trabalho fiscal, apenas repete aquele de fls. 06/93; e as demais indicações nele contidas, não se revestem de pontos controvertidos entre as partes litigantes, já que é admitido pela Autuada tanto o valor correspondente a parcela do ICMS incidente sobre frete deduzido daquele decorrente do regime de substituição tributária, quanto a evidência de que os fretes foram executados por transportadores autônomos e por transportadoras inscritas no Estado de São Paulo e de outras unidades da Federação.

E mesmo adiante se verá que a qualificação do transportador é irrelevante frente à questão *sub examine*, afirmação esta que fica ainda mais sedimentada quando se verifica que a Impugnante sequer propõe esta circunstância como tese defensiva.

Destarte, ausente o caráter da novidade nos documentos colacionados aos autos, bem como sendo incontroversos os seus elementos, desnecessária se torna a abertura de vista dos autos à Impugnante, em medida de economia processual.

Ainda, subsiste que as questões levantadas na peça impugnatória que versem sobre inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo, deixarão de ser objeto de apreciação, no curso deste Parecer, por óbice imposto pelo art. 88, inciso I, da CLTA/MG.

DO MÉRITO

A exigência fiscal encontra-se consubstanciada na constatação de que a Autuada não incluiu o ICMS relativo à prestação de serviço de transporte na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, nas remessas de cervejas e refrigerantes para contribuintes mineiros, ocasionando o recolhimento a menor desta parcela.

O cerne da defesa reside no argumento de que o ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte tem sujeição ativa do Estado de São Paulo onde se iniciam referidas prestações, de modo que, se não fosse esta parcela excluída do montante do imposto devido a título de substituição tributária, estaria havendo dupla tributação, com titularidade de ambos os entes federativos envolvidos: São Paulo e Minas Gerais.

O valor do ICMS a ser recolhido por substituição tributária, nas operações com cervejas e refrigerantes, era calculado, no decurso temporal atingido pelo feito, na forma estabelecida pelo § 4.º, do art. 617, do RICMS/91, que deste modo dispunha:

“Art. 617 - (...)

(...)

§ 4.º - O valor a cobrar e a recolher será a diferença do imposto calculado mediante a aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo prevista neste artigo e o devido pela operação própria do fabricante, distribuidor ou atacadista, na condição de contribuinte.”

Da dicção do retrotranscrito dispositivo extraí-se que a parcela a ser deduzida do imposto apurado através do regime de substituição tributária é aquela atinente às operações próprias do substituto, ou seja, aquela que decorre das atividades operacionais tributáveis desenvolvidas diretamente pelo contribuinte.

Sendo assim, certo é que não estarão inclusas entre as operações próprias indicadas pela norma, a tributação recainte sobre as atividades exercidas por terceiros que àquele se imputa a responsabilidade pelo imposto devido. Tal acontece, *p. ex.*, no caso em que o remetente da mercadoria fica responsável pelo recolhimento do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte, determinado pela legislação tributária; situação que se verifica relativamente à Autuada, por força da normatização de regência do ICMS vigente no Estado de São Paulo (fls. 190/191).

Por outro lado, o ICMS correspondente ao frete é direito do tomador do serviço a sua apropriação, na inteligência do art. 144, inciso III, do RICMS/91, o que, *in casu*, contempla o destinatário das mercadorias em território mineiro, uma vez que as operações foram avençadas sob cláusula FOB, conforme esclarece a Impugnante.

Dai decorre que independentemente da qualificação do transportador, sendo o destinatário o tomador do serviço de transporte, a ele fica conferido o direito ao aproveitamento do ICMS incidente na prestação, que deverá fazê-lo na conta-gráfica de apuração normal do imposto.

De fato, razão assiste ao Fisco quando aduz que ao deduzir do ICMS devido por substituição tributária o imposto referente ao frete, a Fazenda Pública Mineira duplamente estará suportando o creditamento de tal valor: primeiramente, abatendo-o do *quantum* devido por substituição tributária; depois, pela sua inclusão na conta-gráfica de apuração do ICMS mantida pelo contribuinte destinatário, reduzindo o saldo devedor, ou aumentando o saldo credor.

A alegação de duplicidade de tributação sustentada pela Impugnante, por sua vez, é inverídica, porquanto a inclusão do valor do frete na base de cálculo da substituição tributária - e do conseqüente ICMS nele embutido -, busca mensurar, com maior proximidade, a operação presumida de venda do destinatário substituído, da qual se obterá o ICMS incidente, que a este caberia recolher diretamente à Fazenda Pública de Minas Gerais, se a operação não estivesse sujeitada ao dito regime especial de tributação. Lá, portanto, são agregados os custos e despesas que interferem na formação do preço do produto a ser praticado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, o imposto relativo ao frete será recolhido ao erário paulista pela Autuada, por determinação da legislação tributária daquele Estado - saliente-se -, mas suportado pelo destinatário mineiro da prestação, tomador do serviço, que poderá abater o seu valor, como crédito, na conta-gráfica por ele mantida de apuração do ICMS. É, pois, o princípio da não-cumulatividade, na estreita medida em que proposto pelo art. 155, § 2.º, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Ademais, é de praxe que a oneração do imposto referente à substituição tributária seja repassada ao adquirente da mercadoria, que posteriormente a transfere ao consumidor final; e o ressarcimento do valor do ICMS pago pelo remetente, por determinação normativa, relativamente ao frete, nas operações com cláusula FOB, dá-se em acerto com o destinatário, tomador do serviço.

Havendo a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, vence o prazo para pagamento do imposto, no tocante à diferença, em obediência a regra do art. 103, inciso III, do RICMS/91, acompanhado da multa de revalidação calculada na forma do art. 56, inciso II, § 2.º, da Lei 6.763/75, com redação dada pela Lei 12.729/97, que imputou sanção menos gravosa à irregularidade descrita, que aquela vigente no lapso temporal em que ocorridos os fatos geradores da exigência fiscal em apreço, ao teor do art. 56, inciso III, com redação dada pela Lei 7.544/79.

Finalmente, cumpre informar que de igual entendimento compartilha a Douta Diretoria de Legislação Tributária, segundo acusa a resposta à consulta de contribuintes n.º 148/99, que, embora tenha sua fundamentação sustentada no RICMS/96, o regramento invocado juriciza de maneira idêntica que aquele disposto acerca da mesma matéria no RICMS/91.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de cerceamento do direito de defesa. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, mantendo-se as exigências fiscais, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Sustentou oralmente pela Fazenda Pública Estadual o Procurador Antônio Carlos Diniz Murta e pela Impugnante, o Dr. Celso Feitosa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Aparecida Gontijo Sampaio e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 11/04/01.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Revisor

Luciano Alves de Almeida
Relator