

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão: 15.060/01/3^a
Impugnação: 40.010058932.67
Impugnante: Frutty Refrigerantes Ltda.
Coobrigada: Distribuidora Fonte de Bebidas Ltda.
Proc. Sujeito Passivo: Nelson Fraga da Silva (Autuado)
PTA/AI: 01.000121178.79
Inscrição Estadual: 620.602131.00-55 (Autuado)
Inscrição Estadual: 367.853585.00-59 (Coobrigado)
Origem: AF/Juiz de Fora
Rito: Ordinário

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BASE DE CÁLCULO – A arguição de adoção incorreta da base de cálculo do ICMS/ST, nas vendas destinadas a distribuidor mineiro, não restou caracterizada nos autos, uma vez que o critério adotado pelo Fisco, arbitramento, se mostra inaplicável ao caso em tela, conforme hipóteses determinadas no art. 78 do RICMS/91 e art. 53 da Parte Geral do RICMS/96. Exigências fiscais canceladas. Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta da retenção e recolhimento do real valor do ICMS devido por substituição tributária, tendo em vista a adoção incorreta da base de cálculo, nas vendas destinadas a distribuidor mineiro.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 138/144, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 223/232.

A Auditoria Fiscal solicita diligência de fls. 235, que resulta na manifestação do Fisco de fls. 237.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 381/388, opina pela improcedência do lançamento.

DECISÃO

A Autuada pretende a nulidade do feito, com fundamento no fato de que não foi regularmente intimada do início da ação fiscal, mediante T.I.A.F.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inobstante a previsão expressa do CTN/66, artigo 196, assim também a prescrição contida no artigo 51, inciso I da CLTA/MG, é entendimento que o efeito da lavratura do citado Termo se opera em prol do Fisco, com vistas a impedir a interposição de denúncia espontânea. É o que prevê o artigo 55 da Consolidação.

Veja-se que os fatos se referem aos exercícios de 1993 a 1997, tendo o Termo de Ocorrências sido lavrado tão somente em julho de 1998, tempo mais que suficiente para que a Impugnante oferecesse espontaneamente ao Erário valores que julgasse devidos.

Tanto mais se for considerado que o Contribuinte já havia sido notificado anteriormente de Auto de Infração sobre matéria idêntica, na eventualidade de se ver praticando infração à legislação tributária, oportuno lhe seria denunciar o fato, tão logo se visse livre da lide anterior.

Não se trata de ter o discutido Termo sido suprido pelo Termo de Ocorrências, como pretende o Fisco. A aplicação de ambos é distinta, o que deve ser percebido da expressão contida na parte final do *caput* do artigo 51, que diz que *conforme o caso* será lavrado um ou outro. O Termo de Ocorrências era nitidamente um documento que encerrava um procedimento, ao contrário do discutido Termo de Início.

A inclusão da distribuidora destinatária dos produtos no caso em tela, na condição de Coobrigada, mostra-se inoportuna.

O art. 29 e seu § único da Parte Geral do RICMS/96 dispõem:

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

Os fatos que envolvem a presente discussão tratam da venda de refrigerantes do fabricante (substituto) para a distribuidora (substituído), com retenção que os Agentes Fiscais entendem ser menor que a devida do ICMS decorrente da substituição tributária.

É incontroverso que há valores destacados e efetivamente recolhidos em favor deste Estado, em cada uma daquelas operações. Assim, não se aplica ao caso a responsabilidade prevista no dispositivo aludido, vez que claramente seu texto consigna a expressão “*sem a retenção do imposto*”.

Além disto, parece ter sido a intenção do legislador que o substituído fosse, por assim dizer, ‘traído de volta’ à relação jurídica tributária (da qual fora originária e legalmente excluído pelo instituto da responsabilidade por substituição), com a finalidade de se exigir dele que receba os bens acobertados por documentos que consignem a retenção do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O eminente Conselheiro Cleomar Zacarias Santana já relatou em caso semelhante (Acórdão nº 248/00/6ª), sobre a responsabilidade do adquirente, que:

... "ainda que o imposto tenha sido retido a menor, a ação fiscal deve recair sobre o emitente da nota fiscal" ...

A responsabilidade do varejista (no caso a Impugnante), é subsidiária, ou seja, o mesmo só pode figurar no pólo passivo da obrigação quando receber a mercadoria sem a devida retenção em favor de Minas Gerais (art. 29, § 1º, do RICMS/96).

O emitente da nota fiscal informa que a retenção foi feita. Se a retenção foi realizada insuficientemente ou se a informação ali consignada é irreal, impunha-se ao Fisco diligenciar junto ao emitente do documento e nele efetuar os levantamentos necessários com o fito de carrear os recursos devidos ao Erário.

Dessa forma, a ação fiscal deveria recair sobre o emitente da nota fiscal, razão pela qual, deve ser excluída na sua totalidade, as exigências fiscais relativas ao item 3.1.2 do Auto de Infração.

Assim, analogamente *in casu*, há a ilegitimidade passiva da Coobrigada, e por isso a mesma deve ser excluída do pólo passivo.

A discussão de mérito se circunscreve em questões que envolvem a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária pela fabricante de refrigerantes, ora Autuada. O Fisco age fulcrado no entendimento esposado na Consulta Fiscal Direta nº 659/95:

1 - na hipótese em que o contribuinte substituto for o fabricante e a saída se der para distribuidor (cujo estabelecimento não pertence à mesma empresa, vide art. 609 do RICMS), o remetente/fabricante deverá informar junto ao destinatário/distribuidor qual é o preço que este pratica na venda ao estabelecimento varejista, neste preço incluídos os valores do IPI, frete, carreto e demais despesas debitadas ao distribuidor, ainda que cobradas por terceiros, acrescer a parcela resultante da aplicação, conforme o caso, do percentual previsto no inciso I do art. 617;

Ocorre que a própria DOT/DLT/SRE, na resposta à Consulta Fiscal Direta nº 625/95 já confessara:

Realmente, a redação dada ao art. 617 do RICMS/91 **deixa margens a dúvidas**, principalmente quando de sua aplicação. Assim, questiona-se se na falta dos parâmetros fixados nos incs. I e II do art. 616 do referido diploma legal o **fabricante/remetente** (tanto nas remessas de cerveja, chope, refrigerante, água mineral ou potável envasada para estabelecimento atacadista/distribuidor, quanto para varejistas) pode se reportar (**opcionalmente**) aos incs. I e III do art. 617, ou deve vincular-se (imperativamente) apenas à norma do inc. III do mesmo artigo.

E ainda:

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Daí, infere-se que, embora não esteja claramente disposto na legislação competente, não é facultado ao fabricante optar entre aplicar os percentuais previstos nos incs. I ou III do art. 617. (os sublinhados não constam do original)

Sendo notório e incontestado que a legislação então vigente não permitia uma aplicação segura de seus dispositivos, torna-se patente a fragilidade da assertiva de que o fabricante deveria tomar como preço de partida as tabelas de preços praticadas pelos distribuidores, senão vejamos:

Há que se considerar a possibilidade de que o fabricante destine seus produtos a diversos distribuidores; há que se ter em conta que cada distribuidor pode praticar diversos preços, conforme lhe convenha ou lhe seja necessário; não se pode olvidar que a legislação não tece minúcias, muito menos regulamentou, sobre como deverão ser delineados: *"demonstrativo ou tabela de preços praticados nas vendas a varejo pela rede de distribuição de seus produtos, tabelas de frete da praça de cada distribuidor, e o mapa de zoneamento de distribuição da mercadoria em todo o Estado"* para disponibilização ao Fisco. (artigo 618 do RICMS/91).

Ora, parece mais que claro que a norma contida no artigo 617, inciso I, se destina ao distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista, quando substituto, não ao fabricante. O legislador não poderá jamais exigir do contribuinte (e não o fez) que ele mantenha tão detalhado controle sobre assuntos inerentes a seus clientes, os quais necessariamente deveriam, obviamente, ser atualizados a cada operação de venda, para que se pudesse obter a discutida base de cálculo.

Ademais, inexistente na legislação parâmetro para adoção de tais preços, ou seja, seriam os preços praticados no dia, a média ponderada das vendas do mês anterior, da última semana? E quanto às tabelas de frete e mapas de zoneamento? Definitivamente não foi isto que previu a Norma.

Torna-se claro que a base de cálculo do Imposto devido por substituição tributária no caso em tela tem que ter por preço de partida *"o montante formado pelo preço praticado pelo industrial"*, como prescrito no artigo 617, III do RICMS/91 e no artigo 156, inciso II do Anexo IX do Regulamento de 1996, redação vigente à época.

É certo que à época da lavratura do Auto de Infração já vigia, sem contudo incidir sobre os discutidos fatos geradores, a redação do mesmo artigo 156 consignando o fim da tal *dúvida* a que se referia a Consulta trazida acima. E esta não deixa margem para divergências, pois expressamente definiu:

I - quando o substituto tributário for industrial, importador, arrematante ou engarrafador, o montante formado pelo preço por ele praticado...

...

II - quando o substituto tributário for distribuidor, depósito ou atacadista, o montante formado pelo preço por ele praticado...

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A finalidade de se estabelecer nova redação não foi, nitidamente, alterar a base de cálculo do ICMS no caso em tela, mas tão somente deixar claro como deveria ser aplicada a legislação, dirimindo as ditas dúvidas e decididamente contrariando a posição adotada nas Consultas referidas acima. Assim, torna-se inviável a presente Autuação.

Há de se considerar, ainda, que o procedimento fiscal, da forma como foi tomado, contraria o disposto no artigo 34 da Parte Geral do RICMS/96:

Art. 34 - O imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, ressalvado o disposto no artigo 28, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

I - o contribuinte e o responsável sujeitos ao recolhimento da diferença do tributo;

II - o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria. (o original não está sublinhado)

As ilustres Autoridades Autuantes exigiram, a bem da verdade, exatamente as diferenças obtidas entre os valores retidos (corretos ou não) e a média aritmética dos preços praticados dentro do mesmo mês fiscalizado (valores efetivamente praticados) pelo distribuidor em questão. (vide afirmação fiscal de fls. 237, segundo parágrafo).

É fácil inferir que pouco provavelmente a base de cálculo adotada pelo fabricante irá ao encontro desta determinada pelo Fisco. O critério adotado se mostra um arbitramento, o que se mostra inaplicável ao caso em tela, vez que refoge às hipóteses determinadas no artigo 78 do RICMS/91 e artigo 53 da Parte Geral do RICMS/96.

Ademais, contempla inclusive valores efetivamente praticados posteriormente à retenção discutida, vale dizer, as vendas pelo fabricante se deram ao longo do mês e a base de cálculo imposta pelo Fisco abrange preços médios de todo o mês.

Dada a capitulação errônea, e por conseguinte, o método equivocado para apuração do crédito tributário, não pode prevalecer o lançamento.

No que tange à assertiva trazida à baila pelo nobre patrono da Autuada, acerca da desconsideração da operação própria no cálculo do Imposto devido, a mesma não merece acatamento. Por certo, enquanto procedimento, o Fisco, ao verificar a diferença entre o valor por ele apurado e aquele considerado pelas notas fiscais, está exigindo diferença que não será atingida pelo valor da operação própria, vez que esse já foi levado em conta pelo próprio contribuinte quando apurou o valor que entendeu devido. Não se pode adotar novamente, para o mesmo fato, uma redução de que já se lançou mão uma vez.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim também deve ser afastada a questão da inclusão de descontos incondicionais constantes das notas fiscais do fabricante (afirmado em fls. 141), vez que o feito, como já abordado, contemplou como preços de partida a média dos preços praticados pelo distribuidor, não havendo pertinência entre o alegado e o conteúdo do feito fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, julgou-se improcedente o lançamento, cancelando-se as exigências fiscais. Participaram também do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Cleusa dos Reis Costa (Revisora).

Sala das Sessões, 22/10/01.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Luiz Fernando Castro Trópia
Relator

MDCE/tmc