

Acórdão: 15.936/03/3^a
Impugnação: 40.010105073-29
Impugnante: Fernando Costa Vieira
PTA/AI: 01.000138692-89
Inscrição Estadual: 016.776608.00-42(Autuado)
Origem: AF/Alfenas
Rito: Ordinário

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ÁGUA MINERAL – BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. Constatou-se que a Autuada deixou de incluir na base de cálculo do ICMS/ST, nas operações de saída de água mineral, o valor do frete e de embalagens referente à operação. Infração caracterizada. Acolhimento parcial das razões do Impugnante para considerar a reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco e, ainda, excluir da base de cálculo do ICMS/ST o valor das embalagens fornecidas pelo próprio contribuinte e para adequar o valor do frete agregado na base de cálculo do ICMS/ST, nos meses de janeiro a julho/00 ao valor médio de R\$42,60. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pelas subsequentes saídas, em operação interna, de água mineral, no exercício de 2000, por inobservância do disposto no artigo 156, inciso I, do Anexo IX do RICMS/96 (falta de inclusão do valor do frete e de embalagens na base de cálculo da substituição tributária). Exige-se ICMS e MR.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 53 a 56, contra a qual o Fisco apresenta manifestação à fl. 81.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 86 a 94, opina pela procedência parcial do lançamento.

A 1^a Câmara de Julgamento, na sessão do dia 11/09/2002, deliberou converter o julgamento em diligência, a qual é cumprida com a manifestação fiscal de fls. 121 e reformulação do crédito tributário às fls.122 a 164.

Determinada a diligência de fls. 169, a mesma é cumprida pelo Fisco(fl.170). A Auditoria Fiscal volta a se manifestar(fl. 171 a 173), pedindo a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procedência parcial do lançamento, para que seja considerada a reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco às fls. 122/164 e, ainda, para que seja excluído da base de cálculo do ICMS/ST o valor das embalagens fornecidas pelo próprio contribuinte e, para que o frete seja agregado à base de cálculo do ICMS/ST, nos meses de janeiro a julho/00, pelo valor médio de R\$42,60.

DECISÃO

Trata o presente Auto de Infração da exigência de ICMS/ST e MR/ST por ter o Fisco constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pelas subseqüentes saídas, em operação interna, de água mineral, no exercício de 2000, por inobservância do disposto no artigo 156, inciso I, do Anexo IX do RICMS/96 (falta de inclusão do valor do frete e de embalagens na base de cálculo da substituição tributária).

A responsabilidade da Autuada (contribuinte – engarrafador de água – estabelecido em Minas Gerais) pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes com água mineral, ao promover vendas deste produto a estabelecimentos localizados neste Estado é indubitosa, encontrando-se estatuída no artigo 151 do Anexo IX do Decreto Estadual 38.104/96.

O Fisco relacionou às fls. 12/50 todas as notas fiscais emitidas pelo contribuinte no exercício de 2000 para destinatários estabelecidos neste Estado, indicando data, número do documento, CNPJ do destinatário e valor dos produtos; a partir de abril/2000 fez constar na planilha o valor da base de cálculo das operações próprias e o correspondente ICMS, tendo em vista que no caso de EPP, a partir desta data foi permitido o abatimento dos valores de imposto devido pelas próprias operações, em conformidade com o artigo 18, § 4º, do Anexo X do RICMS/96.

Na mesma planilha, nos meses de janeiro a agosto, o Fisco agregou ao valor dos produtos o frete (em média R\$50,00 por documento) e ainda em todos os meses do exercício agregou R\$1,00 para cada unidade de embalagem (galão de 20 litros), obtendo o valor a partir do qual efetuou o cálculo do ICMS/ST devido, com aplicação da margem de lucro de 100%, conforme artigo 156 *caput*, inciso I, alínea “f” do Anexo IX do RICMS/96.

Observe-se que os valores de frete constantes da planilha a partir do mês de agosto foram agregados ao valor dos produtos pelo próprio contribuinte, conforme informou o Fisco, fato este demonstrado pelas notas fiscais anexadas às fls. 64/67, e serviram de parâmetro para o arbitramento utilizado pelo Fisco nos meses anteriores.

A apuração do ICMS/ST exigido no Auto de Infração está demonstrada na planilha de fls. 51, onde o Fisco efetuou mês a mês a dedução dos valores recolhidos pelo contribuinte no período, constantes do SICAF, nos códigos 121-4 e 221-2 (respectivamente relativos a *ICMS apurado no DAPI* e *ICMS substituição tributária*).

Para compor a base de cálculo do ICMS/ST, o Fisco ampara-se nas disposições contidas no artigo 156 *caput*, inciso I do Anexo IX do decreto

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regulamentar, que reza que a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, quando o substituto for engarrafador (caso da Autuada), é *“o montante formado pelo preço por ele praticado, nele incluídos os valores do IPI, se for o caso, frete e carreto até o estabelecimento destinatário e demais despesas a ele debitadas, ainda que cobrados por terceiros, acrescido do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais....”*

No intuito de justificar o procedimento, anexou à peça fiscal cópia da Consulta Fiscal Direta 722/97, da Consulta de Contribuinte 152/97 e do Acórdão 14.616/01/3ª (fls. 07/10).

Não há dúvidas em relação ao fato de que tanto o frete quanto a embalagem representam custos que são repassados ao consumidor final por ocasião da venda da mercadoria (água mineral), devendo portanto compor a base de cálculo do ICMS/ST.

Em relação ao frete, cuja agregação está expressamente prevista no *caput* do dispositivo legal acima transcrito, tanto a Consulta Fiscal Direta 722/97 (fls. 07) quanto a íntegra do Acórdão 14.616/01/3ª (fls. 09/10) trazidos aos autos pelo Fisco explicitam bem a fundamentação legal para sua inclusão na formação da base de cálculo. Aliás, sequer o contribuinte questiona este fato, na medida em que passou a agregar o frete à base de cálculo a partir de agosto/2000, tendo o Fisco efetuado a agregação nos meses anteriores do exercício, pela média utilizada nos meses seguintes pelo próprio contribuinte.

No que se refere às embalagens, o caso tratado na Consulta de Contribuinte 152/97 é bastante específico, pois esta versa sobre a inclusão do valor das embalagens de 500 ml, 1000 ml e 20000 ml adquiridas de terceiros pelos clientes e enviadas à consulente (que é empresa que exerce a atividade de envasilhamento de água mineral) para serem utilizadas.

Com muita propriedade, a assessoria da DLT/SRE informou à consulente que, uma vez sendo a ela atribuída, por força da legislação vigente, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST devido pelas operações subsequentes a serem praticadas por seus clientes, ela deveria incluir na composição da base de cálculo do ICMS/ST a ser retido dos destinatários o valor das embalagens por eles fornecidas, adquiridas de terceiros, uma vez que as mesmas irão compor o preço de venda da mercadoria para o consumidor.

Esta afirmativa sem dúvida é válida em relação às embalagens de 500 ml e 1000 ml, que são descartadas após o consumo da água mineral, portanto compõem o preço do produto a cada venda realizada.

No entanto, é preciso que se observe que a consulta não dispõe sobre a forma com que as embalagens de 20000 ml devem compor a base de cálculo do ICMS/ST, uma vez que é cediço que tais galões são retornáveis, sendo reutilizados para o acondicionamento da água mineral adquirida pelos consumidores, portanto certamente não devem compor a base de cálculo na proporção de uma unidade para cada venda de 20000 ml do produto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De qualquer forma, no caso dos autos, outra é a situação, na medida em que as embalagens não são adquiridas de terceiros pelos clientes da Autuada.

Ao contrário, o que se extrai dos autos é que as embalagens são por ela própria fornecidas, portanto necessariamente devem compor o preço por ela praticado nas vendas realizadas, preço este utilizado como ponto de partida para a agregação do “*frete, carreto e demais despesas atribuídas ao destinatário*”, conforme dispõe o já mencionado artigo 156 *caput* do Anexo IX do RICMS/96.

Não há, nos autos, qualquer indicativo de que o valor das embalagens constitua uma *despesa adicional atribuída ao destinatário*, que seja dele exigido à parte, além do valor da operação constante dos documentos fiscais.

Nos termos da legislação vigente, as embalagens compõem o custo do produto, devendo portanto o valor a elas correspondente estar incluído no valor das operações praticadas pelo contribuinte, na hipótese de serem por ele fornecidas – a base de cálculo das vendas praticadas pelo contribuinte deve ser o valor da operação, a teor do disposto no artigo 44, inciso IV, alínea “a” do RICMS/96, sendo que este, em qualquer operação comercial realizada com fins lucrativos, inclui o custo da mercadoria acrescido no mínimo das despesas indispensáveis relacionadas com a operação.

Desta forma, o valor das embalagens vão afinal fazer parte da composição da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, na medida em que o preço praticado pelo engarrafador (valor de suas operações) é o ponto de partida para a agregação dos demais valores previstos na legislação – *frete, carreto e demais despesas atribuídas ao destinatário* – obtendo-se o valor sobre o qual serão aplicados os percentuais de margem de comercialização legalmente determinados.

Evidencia-se nos autos que o preço praticado pelo contribuinte (valor da operação) no exercício fiscalizado era bastante ínfimo (R\$0,17 por galão de 20000 ml de água mineral), de forma que mesmo com a agregação do frete e da margem de comercialização de 100%, conforme determinação do artigo 156, inciso I, alínea “f”, a base de cálculo do ICMS/ST obtida está muito aquém do preço praticado no mercado para o produto em questão – o Fisco apontou corretamente que este preço variava no período fiscalizado de R\$2,50 a R\$3,50 por galão de 20000 ml, enquanto que o ICMS/ST foi calculado pelo contribuinte sobre uma base de cálculo que varia de R\$0,48 (NF 000407 fls. 65) a R\$0,84 (NF 000673 fls. 71) por unidade.

No entanto, não há previsão legal para que o valor de embalagens fornecidas pelo próprio engarrafador seja agregado ao valor da operação por ele praticado a fim de compor a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, a teor do artigo 156 *caput* do diploma legal já mencionado, uma vez que aquele deve fazer parte do custo da mercadoria, devendo o Fisco apurar através de técnica fiscal específica as causas do baixo valor praticado pelo contribuinte nas operações que promove.

Por ocasião da análise dos custos envolvidos na atividade desenvolvida pelo contribuinte, inclusive, é que se poderá determinar de que forma as embalagens

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

retornáveis (galões de 20000 ml) vão compor o custo do produto – certamente não será na proporção de uma unidade para cada 20000 ml, uma vez que é cediço que tais embalagens, retornáveis, são reutilizadas para o acondicionamento da água mineral adquirida pelo consumidor, da mesma forma que ocorre, por exemplo, com a distribuição de gás de cozinha, produto também sujeito a ST, que é acondicionado em botijões retornáveis, pelo sistema de destroca.

Vale aqui observar, ainda, que embora a Autuada requeira a aplicação do percentual de 70%, a margem de comercialização que ela mesma utiliza é de 100%, conforme se depreende da análise das notas fiscais acostadas aos autos às fls. 66/71, relativas ao período fiscalizado. Além disto, as notas fiscais indicam sistematicamente que o frete é por conta do destinatário, não havendo qualquer comprovação de que a Autuada inclua em seus preços os custos de distribuição, portanto está correto o percentual de 100% aplicado pelo Fisco, previsto na alínea “f” do inciso I do artigo 156 do Anexo IX do RICMS/96.

Em relação ao valor arbitrado para agregar o frete à base de cálculo do ICMS/ST, o Fisco argumenta que este reflete a média dos valores de frete destacados nas notas fiscais emitidas a partir do mês de agosto/00, quando o contribuinte passou a agregá-los à base de cálculo.

O contribuinte, por sua vez, alega que o Fisco teria desconsiderado os valores reais praticados; mas na realidade, a análise da documentação carreada aos autos em confronto com a planilha elaborada pelo Fisco demonstra que apenas os fretes mencionados nas NF 000406 e 000408 (fls. 66 e 64) constam na planilha com valores diferentes daqueles constantes dos documentos fiscais anexados pela Autuada.

Este pequeno lapso resulta em diferença de valor insignificante, não chegando a interferir de fato na média obtida a partir dos documentos emitidos pelo próprio contribuinte; no entanto, esta média é representada, na realidade, pelo valor de R\$42,60 (e não de R\$50,00), conforme demonstrado em planilha, devendo ser este, portanto, o valor utilizado para arbitramento, a teor do disposto no artigo 54 inciso IX da Parte Geral do RICMS/96.

Ressalte-se que o arbitramento é válido, na medida em que o contribuinte não logrou comprovar que as prestações de serviço de transporte teriam sido efetivadas por valores diversos, conforme lhe é facultado pelo disposto no § 2º do mesmo dispositivo legal retrocitado.

O Fisco, em atendimento à diligência proposta pela 1ª Câmara(fl.119), concordou com as proposições contidas no parecer de fls. 86/94, no sentido de que é correta a aplicação da alíquota de 18% nas operações próprias, bem como a exclusão do abatimentos dos valores recolhidos sob o código 121.4, razão pela qual reformulou o crédito tributário(fl.122 a 164) fazendo estas alterações e mantendo as demais exigências consubstanciadas no *AI*. Desdobrou também no DCMM os valores do débito apurado no exercício por período de apuração, indicando como TICM a data do termo final de cada período.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o Lançamento para que seja considerada a reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco às fls. 122 a 164 e ainda, para que sejam excluídos da base de cálculo do ICMS/ST o valor das embalagens fornecidas pelo próprio Contribuinte e para que o frete seja agregado à base de cálculo do ICMS/ST, nos meses de janeiro a julho/00, pelo valor médio de R\$42,60. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor) e Windson Luiz da Silva.

Sala das Sessões, 10/04/03.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Glemer Cássia Viana Diniz Lobato
Relatora

GCVDL/EJ/cecs