

Acórdão: 2.814/03/CE Rito: Ordinário
Recurso de Revisão: 40.060109619-38
Recorrente: Mizu S/A
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Delcismar Maia Filho/Outro
PTA/AI: 01.000139860-05
Inscr. Estadual: 058.987789.00-63
Origem: DIF/SRE-Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - CIMENTO - INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. Elementos trazidos aos autos dão conta de que a Recorrente é quem efetivamente pagou o frete aos transportadores, já estando, portanto, incluso na base de cálculo da operação própria, nos termos do artigo 13, § 2º, item 1, alínea “a”, da Lei nº 6763/75. Infração não caracterizada. Reformada a decisão recorrida para cancelar as exigências fiscais. Recurso de Revisão conhecido, em preliminar, à unanimidade e, no mérito provido, por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação, relativa ao período de janeiro/99 a junho/01, versa sobre recolhimentos a menor do ICMS-ST, tendo em vista a Autuada ter considerado como parcela do ICMS devido por operação própria, dedutível na apuração daquele, o imposto atinente ao frete realizado sob a cláusula FOB.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 15.816/03/3ª pelo voto de qualidade manteve integralmente as exigências fiscais de ICMS e MR (100%).

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, o Recurso de Revisão de fls. 608 a 617, requerendo, ao final, o seu provimento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1055 a 1059, opina pelo não provimento do Recurso de Revisão.

Em sessão realizada em 09/05/03, presidida pelo Conselheiro José Luiz Ricardo, em preliminar, à unanimidade, conheceu-se do Recurso de Revisão. Em seguida, nos termos da Portaria nº 04/01, deferiu-se o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 16/05/03.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: Conselheira Úrsula Lopes Gonçalves de Aguiar(Relatora), José Eymard Costa (Revisor) e Windson Luiz da Silva votaram pelo provimento do Recurso de Revisão e o Conselheiro Roberto Nogueira Lima votou pelo não provimento do mesmo. Sustentou oralmente, pela Recorrente, o Dr. Delcismar Maia Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Elcio Reis.

DECISÃO

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no artigo 137 da CLTA/MG, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

A autuação versa sobre recolhimentos a menor do ICMS/ST tendo em vista que a autuada considerou na base de cálculo da operação própria a parcela relativa ao frete, deduzindo, por conseguinte, do valor apurado à título de ICMS/ST, a parcela do débito de ICMS pertinente ao serviço de transporte.

Em razão do embasamento do acórdão proferido pela Egrégia 3ª Câmara, a Recorrente reiteradamente argumenta no presente Recurso que o frete utilizado na operação em questão foi efetivamente por ela contratado e pago aos respectivos transportadores autônomos, conforme comprova a documentação acostada aos autos, quais sejam as cópias dos Recibos de Pagamento a Autônomos – RPA's utilizados e dos correspondentes cheques e/ou DOC's bancários em favor destes transportadores.

E na verdade eis aqui o cerne da questão, ou seja, a inclusão do frete na base de cálculo do imposto por quem efetivamente o desembolsou, o pagou, para que se aplique o disposto na legislação vigente. E nada mais.

Em que pesem as considerações feitas neste sentido no acórdão guerreado, está absolutamente claro que foi a Autuada quem efetuou o pagamento do frete diretamente aos transportadores, fato este não questionado inclusive no próprio acórdão, conforme se depreende do seguinte trecho:

“Não obstante tais documentos (cópia de RPA e mapa de pagamento de serviço de transporte) demonstrarem que a Autuada efetuou o pagamento diretamente aos transportadores autônomos,”.

Na verdade o único indício de que o referido frete não teria sido desembolsado pela Autuada é a indicação no campo próprio das respectivas Notas Fiscais do frete por conta do destinatário (opção 2), o que, segundo a Autuada, decorreu de um equívoco. Além disso, não constam de tais Notas Fiscais a menção de que as operações tenham sido contratadas sob a cláusula FOB.

A legislação tributária determina expressa e claramente o que integra a base de cálculo do imposto, no caso tanto a Lei Complementar 87/96, no seu artigo 13,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parágrafo 1º, quanto a Lei 6.763/75, também no seu artigo 13, parágrafo 2º, a seguir transcritos, além do próprio Regulamento do ICMS:

Lei 6.763/75

“Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

.....

§ 2º - Integram a base de cálculo do imposto:

1) nas operações:

a) - todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;

.....”.

Lei Complementar 87/96

“Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

.....

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - O montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.”(grifo nosso)

Portanto, em razão do que aqui consta apontado e comprovado, praticamente não há o que se discutir sobre irregularidade dos procedimentos adotados pela Autuada ao considerar na base de cálculo da operação própria o frete por ela contratado e pago, fato este então indiscutível nos autos e devidamente respaldado pela legislação vigente e aplicável.

Assim, diante de todo o acima exposto, verifica-se que não restou caracterizado qualquer infringência à legislação tributária mineira, sendo, por conseguinte, ilegítimas as exigências fiscais constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento iniciado em 09/05/03, nos termos da Portaria 04/2001, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso de Revisão. Vencido o Conselheiro Roberto Nogueira Lima, que lhe negava provimento e apresentará seu voto

em separado.

Sala das Sessões, 16/05/03.

**José Luiz Ricardo
Presidente**

**Úrsula Lopes Gonçalves Aguiar
Relatora**

ULGA/EJ

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 2.814/03/CE Rito: Ordinário

Recurso de Revisão: 40.060109619-38

Recorrente: Mizu S/A

Recorrida: Fazenda Pública Estadual

Proc. S. Passivo: Delcismar Maia Filho/Outro

PTA/AI: 01.000139860-05

Inscr. Estadual: 058.987789.00-63

Origem: DIF/SRE-Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Roberto Nogueira Lima, nos termos do artigo 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A autuação envolvendo o recolhimento a menor de ICMS/ST sobre a comercialização de cimento produzido no Estado do Espírito Santo, com destino a estabelecimentos varejistas sediados no Estado de Minas Gerais, comporta a seguinte demonstração:

1) o estabelecimento vendedor (MIZU), emite o documento fiscal de venda, constando exemplificativamente:

+100 sacas de cimento portland x R\$ 6,00	= R\$ 600,00
+ IPI5%	= R\$ 30,00
+ Frete.....	= R\$ 100,00

2) Em seguida, apura a base de cálculo a ser levada para a conta gráfica, compreendendo:

+ cimento	R\$ 600,00
+ Frete	R\$ 100,00 = R\$ 700,00

Sobre tal montante, aplica o percentual de 12%, que resulta, em seu entendimento, no débito de ICMS por sua operação própria, equivalente a R\$ 84,00.

Para cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária à Minas Gerais, apura a base de cálculo procedendo da seguinte forma:

*Valor do cimento	R\$ 600,00
*Valor do IPI	R\$ 30,00

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Valor do freteR\$ 100,00, totalizando R\$ 730,00. Sobre este montante aplica o percentual de agregação (20%), apurando, então, a base de cálculo devida por ST equivalente a R\$ 876,00, resultando em ICMS/ST equivalente a R\$ 157,67, que, deduzido o montante inerente à “suposta” operação própria, equivale ao recolhimento da diferença ao Estado de Minas, ou seja, R\$ 73,67.

Como se percebe, dentro do valor deduzido pela empresa Autuada, a título de operação própria, encontra-se o valor do débito relativo ao frete (serviço de transporte). E é exatamente este valor que o Fisco expurga, ao entendimento de que o frete, na circunstância noticiada, não compõe a operação própria.

Para tanto, sustenta-se na informação lançada nos documentos fiscais de que o transporte se dá por conta do destinatário.

A Autuada comparece e penhoradamente afirma que essa informação (frete por conta do destinatário) é inverídica e fruto de equívoco do faturista. Noticia, ao contrário, que o serviço de transporte fora por ela contratado, juntando RPA's e cópias de cheques inerentes aos pagamentos efetuados aos transportadores autônomos, afirmando, ainda, que não ocorrera a emissão do comprovante de transporte (CTRC), em face da liberalidade da legislação capixaba, que de resto se aplica, por convênio, a todos os estados da Federação.

Verdade seja dita, ou o faturista não recebeu qualquer orientação profissional, revelando-se incompetente para o exercício da função ou, ao contrário, recebera, sim, ordens expressas para assinalar o campo do destinatário.

A legislação específica à base de cálculo, estampada na LC 87/96 (melhor tomá-la, por se tratar de operações interestaduais), assim expressa:

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

.....

§ 1º - Integra a base de cálculo do imposto:

.....

II - valor correspondente a:

.....

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Neste ponto, duas questões se apresentam.

primus: qual o método de interpretação deve ser empregado para se ter a exata compreensão da expressão lançada na alínea”;

secundus: qual a categoria da regra: geral ou especial?

A resposta, também em partes, deve ser:

1º - A interpretação literal não é a mais apropriada, uma vez que não estamos tratando de suspensão ou exclusão do CT, isenção ou dispensa do cumprimento de obrigação acessória (art. 111 do CTN). Mais razoável, portanto, que se adote a interpretação sistemática, onde se busca analisar todo o espectro da legislação. Neste caso, devemos nos reportar ao conceito de cláusula CIF, cujo transporte ocorre por conta, ordem e responsabilidade do remetente. Desta forma, o serviço de transporte deve ser realizado por veículo da empresa, por veículo operando sob sua responsabilidade (contrato formal) ou contratado pela remetente para este fim (hipótese inegável no presente caso). Resta nos então, definir o final do dispositivo legal, qual seja: “e seja cobrado em separado”. Neste momento, surge uma atroz dúvida sobre o alcance da norma. Quer dizer o dispositivo que a cobrança em separado se dá em relação ao documento fiscal (por documento comercial) ou diz respeito à cobrança em separado do preço final atribuído ao produto comercializado (*in casu*, cimento).

Qualquer que seja a resposta, no entanto, estaríamos nos afastando da cláusula CIF, que se refere a uma entrega de mercadoria por preço justo e contratado, no estabelecimento do adquirente. **Mas em ambas as hipóteses estaríamos tratando de valor cobrado a título de frete.**

2º - Em se cuidando, como se cuida, de regra para estabelecer a base de cálculo para todas as operações, é inegável que se trata de regra geral. E assim sendo, perde espaço para as regras especiais, mormente aquelas estabelecidas para apuração da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária. Certo é, que os dispositivos elencados na parte geral do RICMS atinente à substituição tributária, bem como aqueles exclusivos a cada produto, estampados no Anexo IX, sobrepõem-se à regra geral, que deixa de ser aplicada em prol dessa outra (específica).

O que se tem na verdade, é uma forma de calcular o ICMS devido ao estado de origem, que a bel prazer do remetente pode ser até maior que aquela devida. Entretanto, esta “cortesia” com o estado de localização do remetente não pode ser neutralizada com os recursos do estado destinatário.

Assim, as regras estampadas no capítulo XVI, do Anexo IX, devem ser observadas na presente hipótese. E a ela, somente a ela, que o estabelecimento localizado no Espírito Santo deve se reportar, uma vez que neste caso, no momento do cálculo do imposto devido por ST (razão da sujeição ativa do Estado de Minas Gerais) age, por substituição, em nome do estabelecimento mineiro.

Neste aspecto, aplica-se o disposto no art. 172 do Anexo IX do RICMS:

Art. 172 - A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é o preço máximo de venda da mercadoria a varejo, fixado pela autoridade federal competente:

§ 1º Não havendo a fixação do preço máximo (caso dos autos), a base de cálculo do imposto, para efeito de retenção e recolhimento, será o

montante formado pelo preço praticado por distribuidor ou atacadista nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do IPI, do frete, do carreto e das despesas pagas pelo destinatário, ainda que cobrados por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de 20% (vinte por cento). (Destaque não consta do original).

Até aqui, na composição da base de cálculo, não divergem as partes, uma vez que tanto o Fisco, quanto a Autuada identificam a mesma base para tributação.

A divergência, conforme já identificada, consiste na apuração da exata base de cálculo pelas operações próprias, no que toca ao valor do imposto a se deduzir no cálculo do ICMS/ST.

Mais uma vez, devemos recorrer à interpretação sistemática. Aquela base de cálculo geral, anteriormente mencionada, compreende duas situações:

- o valor do frete encontra-se apartado, portanto se refere a frete, ou
- ainda que se refira a frete, encontra-se lançado na composição final do custo do produto posto no estabelecimento adquirente (cláusula CIF).

Por esta lógica, em ambos os casos o imposto devido ao estado de origem atinge o valor total da operação (mercadoria ou mercadoria + frete). Mas assim o é, por força de regra geral, que não se aplica à sistemática da ST (especial).

Desta forma, é imprescindível separarmos os conteúdos: base de cálculo e operações próprias. O primeiro reflete o imposto devido ao estado de origem (total), enquanto o segundo conceito diz respeito àquela parcela que será deduzida do imposto originário da alíquota aplicada sobre a base de cálculo da ST.

Para tanto, devemos retornar ao § 1º do art. 172, que consagra que a base de cálculo é o preço praticado por distribuidor ou atacadista...

Já o § 2º do mesmo artigo, enfatiza:

§ 2º - Quando a saída da mercadoria para o varejista for promovida diretamente pelo estabelecimento industrializador (caso dos autos), o valor inicial, para o cálculo previsto no parágrafo anterior, será o preço praticado pela indústria. (Observação não consta do original).

Forçoso reconhecer, portanto, que a mercadoria é o cimento e que o preço praticado pela indústria é o preço do cimento, afastando-se, por conseguinte, os valores acessórios, que não obstante compõem o valor da operação, não se referem à operação própria do produto, exceto na hipótese da cláusula CIF em que o valor do frete se encontre integrado ao valor da mercadoria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aqui, o que se tem é uma operação de serviço de transporte apartada da comercialização do cimento, que por questão de logística de transporte (também conhecida como venda casada), foi “contratado” pela empresa vendedora, porém, por conta e ordem do destinatário, que, mais uma vez, por questões comerciais, deixou de adimplir a obrigação diretamente ao transportador autônomo, para fazê-lo ao remetente da mercadoria, que por sua vez já dera satisfação ao credor (transportador autônomo). Opera-se aqui, no contrato de serviço de transporte, uma verdadeira substituição do contratante, titular de fato (destinatário, que suporta o ônus pelo reembolso ao vendedor remetente), pelo titular de direito (remetente que assume o encargo provisório do serviço de transporte).

Por outro lado, com bem admite a defesa, a remetente assumiu (contrariamente ao informado no documento fiscal) a condição de tomadora do serviço de transporte.

E assim o sendo, pelas regras atinentes à matéria, cabe ao remetente o crédito sobre o serviço de transporte, de valor idêntico ao deduzido contra o Estado de Minas Gerais, a favor de sua conta gráfica, neutralizando, por consequência, aquele lançado na operação de venda (produto + frete). Desta forma, em considerando a remetente como tomadora do serviço de transporte, favorecido está o erário capixaba, que ao invés de suportar o crédito do imposto pelo serviço de transporte, viu neutralizado tal impacto, em razão do excesso de débito feito a seu favor no documento fiscal da empresa Autuada.

Evidentemente, que em se tratando de serviço de transporte não realizado pela Autuada, nem mesmo por veículo sob sua responsabilidade, a hipótese de incidência é a de serviço de transporte interestadual, apartada da operação de venda de cimento.

O que se observa é que a Autuada não pagou menos, mas o Estado de Minas recebeu quantia inferior. Evidente, então, que o cofre capixaba foi favorecido. Como não cabe ao Fisco mineiro autuar a outra unidade federativa, sujeita-se o remetente ao pagamento da diferença a MG, podendo, evidentemente, ressarcir-se junto ao erário espírito-santense.

Por fim, devem ser ressaltados os seguintes pontos:

a) é inequívoco que o pagamento do frete foi efetuado (aos transportadores autônomos) pela Autuada;

b) do mesmo modo, também se revela incontroverso que o mesmo valor do frete (pago aos fretistas) foi cobrado do destinatário do cimento, caracterizando, assim, suporte apenas momentâneo;

c) conforme posto no Acórdão recorrido, a grande prova que a Autuada deveria ter apresentando e não o fez, seria a contabilização dos valores dos pagamentos aos transportadores autônomos, não no tocante ao razão, mas na forma de apuração da conta mercadoria. Caso a empresa, ao apurar o CMV, tivesse incluído o valor do frete

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(destacado em apartado na nota fiscal) ao valor das vendas realizadas, aí sim comprovaria de forma inequívoca a realização de vendas sob a cláusula CIF. Não o fazendo em fase recursal, ainda que instigada a fazê-lo, revela-se legítima a presunção de que os valores dos fretes destacados nas notas fiscais e efetivamente cobrados dos destinatários foram lançados em conta de compensação, de forma a neutralizar os desembolsos efetuados aos transportadores autônomos, o que demonstra a prática de vendas sob a modalidade FOB, conforme destacado nos documentos fiscais.

Por tudo, evidencia-se prática de evasão fiscal, com características de planejamento tributário ilegítimo.

Por tais razões, verifica-se que o serviço de transporte, quando cobrado em separado, para fins de apuração do imposto devido por substituição tributária, se revela prestação apartada da operação de venda do produto. E apenas para este fim. Tal entendimento encontra-se consubstanciado na Consulta SLT, como se segue:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 109/2002

(MG DE 12/10/2002)

PTA Nº : 16.000074530-91

CONSULENTE : HIDROBRÁS ÁGUAS MINERAIS DO BRASIL LTDA.

ORIGEM : BELO HORIZONTE - MG

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - 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. O SERVIÇO DE TRANSPORTE É FATO GERADOR DO ICMS, ASSIM COMO A OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, DE FORMA APARTADA, SENDO DOIS FATOS GERADORES DISTINTOS. NA APURAÇÃO DO ICMS A SER RECOLHIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO PODE SER ABATIDO O VALOR DO ICMS RELATIVO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. O RICMS/96 PERMITE QUE SE DEDUZA, APENAS, O ICMS REFERENTE ÀS OPERAÇÕES PRÓPRIAS DO SUBSTITUTO.

EXPOSIÇÃO:

A CONSULENTE ATUA NO RAMO DE ATIVIDADE DE ENGARRAFAMENTO, GASEIFICAÇÃO DE ÁGUAS MINERAIS E INDÚSTRIA DE REFRIGERANTES. RECOLHE O ICMS PELO SISTEMA NORMAL DE DÉBITO E CRÉDITO PARA AS OPERAÇÕES PRÓPRIAS, E EFETUA A RETENÇÃO DO IMPOSTO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS CASOS PREVISTOS PELA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. UTILIZA PARA COMPROVAÇÃO DE SUAS SAÍDAS A NOTA FISCAL, MODELO 1.

INFORMA QUE, NAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DAS MERCADORIAS COM APURAÇÃO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

NESTES TERMOS, 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. INCLUI, TAMBÉM, O FRETE REFERENTE AO SERVIÇO DE TRANSPORTE AUTÔNOMO PAGO PELO DESTINATÁRIO. A SOMA DOS VALORES ACIMA, CONSTITUI A BASE DE CÁLCULO, EM QUE SERÁ APLICADA A ALÍQUOTA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SOBRE ESTE VALOR, ABATE O VALOR REFERENTE AO ICMS NORMAL DO SUBSTITUTO, ENCONTRANDO ASSIM, O VALOR A PAGAR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A CONSULENTE INFORMA QUE, PARA A ENTREGA DAS MERCADORIAS, CONTRATA UM TRANSPORTADOR AUTÔNOMO, CUJOS DADOS, ASSIM COMO O VALOR DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, CONSTAM NA NOTA FISCAL.

ALEGA QUE O DESTINATÁRIO IRÁ SUPORTAR O ÔNUS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE PRESTADO PELO AUTÔNOMO E QUE NÃO TERÁ O DIREITO DE SE APROPRIAR DO CRÉDITO REFERENTE À PRESTAÇÃO. ISSO PORQUE O VALOR DO ICMS CALCULADO SOBRE O TOTAL DESSA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, SERÁ DE RESPONSABILIDADE DO REMETENTE, CONFORME DISPOSTO NO ARTIGO 37 DO DECRETO 38.104/96. NÃO É ENVIADO AO TOMADOR DO SERVIÇO DO TRANSPORTE AUTÔNOMO (AQUI, NO CASO, É O DESTINATÁRIO) NENHUM COMPROVANTE, PORQUE O VALOR É PAGO EM DAE ÚNICO NA APURAÇÃO DO FINAL DO MÊS/PERÍODO GERADOR, AO QUAL O ORIGINAL FICA NO ARQUIVO CONTÁBIL DO REMETENTE.

ESCLARECE AINDA QUE O VALOR TOTAL DESSA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, MESMO SENDO DE RESPONSABILIDADE DO DESTINATÁRIO, DEVE SER INCLUÍDO NA BASE DE CÁLCULO PARA APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS DE CÁLCULO DO VALOR DO ICMS PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, CONFORME DETERMINA O INCISO II, ARTIGO 156, ANEXO IX DO DECRETO 38.104/96.

INFORMA, AINDA, QUE DE ACORDO COM O RICMS/96, O VALOR DO IMPOSTO A RECOLHER A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SERÁ A DIFERENÇA ENTRE O IMPOSTO CALCULADO MEDIANTE A APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA VIGENTE NAS OPERAÇÕES INTERNAS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DEFINIDA PARA A SUBSTITUIÇÃO E O DEVIDO PELA OPERAÇÃO PRÓPRIA.

ISSO EXPOSTO,

CONSULTA:

1 - QUANDO INCLUIRMOS O VALOR TOTAL DO SERVIÇO DE TRANSPORTE PRESTADO PELO AUTÔNOMO NA BASE DE CÁLCULO PARA APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS DE CÁLCULO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, PODERÁ SER ABATIDO DO VALOR DO ICMS A PAGAR A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA O VALOR DO ICMS QUE FOI APURADO, CALCULADO E PAGO PELO REMETENTE, REFERENTE AO VALOR DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DO TRANSPORTADOR AUTÔNOMO, DA MESMA FORMA QUE SE ABATE O ICMS DEVIDO PELA OPERAÇÃO PRÓPRIA?

2 - NÃO SENDO PERMITIDO DEDUZIR O ICMS PAGO PELO REMETENTE PELOS SERVIÇOS DE TRANSPORTES DE AUTÔNOMOS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, A CONSULENTE PODERÁ SE CREDITAR NA ESCRITA FISCAL E DEDUZIR DO ICMS SOBRE SUAS OPERAÇÕES?

3 - NÃO SENDO PERMITIDO O CRÉDITO NAS SITUAÇÕES ACIMA E OBSERVANDO O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, COMO A CONSULENTE OU A ADQUIRENTE PODERÁ SE APROPRIAR DO CRÉDITO DO ICMS PAGO PELO REMETENTE SOBRE OS SERVIÇOS DE TRANSPORTE AUTÔNOMO?

RESPOSTA:

A CONSULTA Nº 65/2002, DE AUTORIA DA CONSULENTE, ABORDEU O TEMA EM QUESTÃO TRAZENDO OS QUESTIONAMENTOS ORA APRESENTADOS. ASSIM, A PRESENTE CONSULTA NÃO TEM O CONDÃO DE REVISÁ-LA E SIM, DE ATENDER AOS NOVOS QUESTIONAMENTOS, FORMULADOS COM BASE EM MAIS INFORMAÇÕES E DETALHES SOBRE O ASSUNTO.

1 A 3 - PRELIMINARMENTE, ESCLARECEMOS 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.

O IMPOSTO RELATIVO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO É COBRADO QUANDO DA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, PARA FINS DE RETENÇÃO DO MESMO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O SERVIÇO DE TRANSPORTE É FATO GERADOR DO ICMS, ASSIM COMO A OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, DE FORMA APARTADA, SENDO DOIS FATOS GERADORES DISTINTOS.

A COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PARA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA TEM POR OBJETIVO CHEGAR A UM VALOR PRÓXIMO AO PREÇO DE VENDA DA MERCADORIA PELO VAREJISTA, PARA SE CALCULAR O IMPOSTO QUE É DEVIDO NAQUELA OPERAÇÃO, POR ISSO, A LEGISLAÇÃO DETERMINA QUE SE ACRESCENTE O VALOR DESPENDIDO COM O FRETE, BEM COMO TODAS AS DESPESAS REPASSADAS AO CONSUMIDOR FINAL NA COMPOSIÇÃO DESTA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BASE DE CÁLCULO. O ICMS REFERENTE AO SERVIÇO DE TRANSPORTE, NESTE CASO, TEM TRATAMENTO TRIBUTÁRIO NORMAL, NÃO SENDO ATINGIDO PELA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

O INTUITO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É ANTECIPAR A INCIDÊNCIA DO ICMS QUE OCORRERIA NAS SUBSEQÜENTES SAÍDAS DAS MERCADORIAS, INCLUSIVE NA OPERAÇÃO DE VENDA A CONSUMIDOR FINAL, FAZENDO COM QUE O ESTADO POSSA ARRECADAR TODO O IMPOSTO QUE SERIA DEVIDO POR TODAS AS ETAPAS DA CIRCULAÇÃO ECONÔMICA DA MERCADORIA.

UMA VEZ APURADO O VALOR DO IMPOSTO, CALCULADO MEDIANTE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA VIGENTE NAS OPERAÇÕES INTERNAS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DEFINIDA PARA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, EM ATENÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, O REGULAMENTO DO ICMS/96 PREVÊ NO ARTIGO 32, PARTE GERAL, A DEDUÇÃO NO CÁLCULO DO ICMS/ST DO VALOR REFERENTE AO ICMS DEVIDO PELAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS DO SUBSTITUTO, CHEGANDO-SE, DESTA FORMA, AO VALOR A SER RECOLHIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

QUANTO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, É ASSEGURADO AO TOMADOR DO SERVIÇO, CONFORME PREVISTO NO ARTIGO 66, INCISO I, PARTE GERAL DO RICMS/96, O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS, CORRETAMENTE COBRADO E DESTACADO EM DOCUMENTOS FISCAIS.

NA HIPÓTESE EM QUE O PRESTADOR DO SERVIÇO DE TRANSPORTE É AUTÔNOMO, O REMETENTE OU ALIENANTE É O RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO ICMS REFERENTE A ESSA PRESTAÇÃO, COMO DISPÕE O ARTIGO 37, PARTE GERAL DO RICMS/96. NO ENTANTO, O TOMADOR DO SERVIÇO PODE SER TANTO O REMETENTE OU ALIENANTE COMO O DESTINATÁRIO, POIS, PARA A APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, O TOMADOR DO SERVIÇO DE TRANSPORTE SERÁ SEMPRE IDENTIFICADO NA PESSOA QUE SUPORTAR O ÔNUS PELA PRESTAÇÃO REALIZADA.

ASSIM, NA HIPÓTESE DA RESPONSABILIDADE DO ALIENANTE OU REMETENTE DA MERCADORIA PELO IMPOSTO DEVIDO PELO PRESTADOR DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, COMO É DISPENSADA A EMISSÃO DE CONHECIMENTO DE TRANSPORTE, A NOTA FISCAL QUE ACOBERTAR A MERCADORIA EM TRÂNSITO DEVE CONTER, EM ACRÉSCIMO, A IDENTIFICAÇÃO DO TOMADOR DO SERVIÇO, O PREÇO, A BASE DE CÁLCULO, A ALÍQUOTA APLICADA, E O VALOR DO IMPOSTO. MEDIANTE TAIS INFORMAÇÕES NA NOTA FISCAL, SENDO O TOMADOR DO SERVIÇO O DESTINATÁRIO, ESTE PODERÁ APROPRIAR-SE DO ICMS REFERENTE A ESSA PRESTAÇÃO, CONFORME PREVISTO NO ITEM 3 DO § 1º DO ARTIGO 63, PARTE GERAL DO RICMS/96.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÃO OBSTANTE O CITADO ACIMA, O ARTIGO 30 DA PARTE GERAL DO RICMS/96 PREVÊ 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. ESTA CIRCUNSTÂNCIA DEVERÁ CONSTAR NOS DOCUMENTOS FISCAIS QUE ACOBERTAREM A OPERAÇÃO E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

PORÉM, ESTE TRATAMENTO NÃO SE APLICA QUANDO O TRANSPORTADOR UTILIZAR CRÉDITOS FISCAIS RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA OU QUANDO 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.

DOET/SLT/SEF, 11 DE OUTUBRO DE 2002.

LETÍCIA PINEL BITTENCOURT - ASSESSORA
DE ACORDO.

ADALBERTO CABRAL DA CUNHA - COORDENADOR
EDVALDO FERREIRA - DIRETOR

Por outro lado, a MR em dobro também se justifica. Cuida aqui, também, de entendermos o alcance da regra estabelecida, dando à expressão **sem a retenção do imposto** a conotação que o legislador pretendeu dar. É caso, assim, de interpretação da norma e de sua aplicação ao caso concreto.

Diz Luciano Amaro¹ que o “direito tributário, desdobrado em relações jurídicas onde o direito do estado é balizado pelos direitos do indivíduo, interpreta-se consoante as regras e técnicas de interpretação aplicáveis ao direito em geral”, não obstante a regra estampada no art. 107 do CTN.

Diz ainda o emérito professor:

“Assim sendo, o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquirindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação literal ou gramatical); cumpre-lhe, porém, buscar uma inteligência do texto que não descambe para o absurdo, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma um sentido lógico (interpretação lógica), que a harmonize com o sistema normativo em que ela se insere (interpretação sistemática), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas

¹ In Direito Tributário Brasileiro - 5ª edição - São Paulo - Editora Saraiva - 2.000.

que cercaram a edição da lei (interpretação histórica), sem descuidar das finalidades a que a lei visa (interpretação finalística ou teleológica).”

Daí, chegaríamos a uma interpretação restritiva (“a lei teria dito mais do que queria”) ou, contrapondo-se, obteríamos uma interpretação extensiva, onde se determina “o conteúdo e o alcance da lei que estejam insuficientemente expressos no texto normativo. Como ponto de centro, há a interpretação estrita, que em outras palavras equívale à interpretação literal estampada no art. 111 do CTN.

A meu sentir, em considerando que a hipótese presente também não se enquadra nas disposições do citado art. 111 do CTN, cabível está a interpretação dita extensiva, onde se pretende ver no texto legal mais do que expressado pelas frias letras da norma.

Desde a edição do Decreto nº 38.104, de 28.06.96, que aprovou o RICMS/96, ora a redação legislativa utiliza-se da terminologia “sem retenção do imposto”, ora “sem a devida retenção” e por vezes, “da parcela devida a este Estado”.

Desta forma, não é de difícil percepção que a terminologia “sem retenção do imposto”, estampada na legislação, convive através do tempo com as expressões, ora idênticas, ora diferenciadas (não se trata de diferentes), estando presente, portanto, a harmonização com o sistema normativo (interpretação sistemática).

Em que pese argumentações em contrário, é cediço que o direito brasileiro utiliza-se de expressões em suas normas que podem ser interpretadas como sinônimas. Ousadia à parte, devo dizer que as expressões: “sem retenção do imposto”; “sem a devida retenção do imposto”; “da parcela devida a este Estado” e “sem a retenção do imposto devido” significam a mesma coisa, resultando na assertiva de que o legislador quer, na verdade, que o valor correto do imposto seja recolhido, ou pelo remetente ou, na sua falta, pelo estabelecimento adquirente.

É possível verificar que não existe divergência gramatical nas expressões, tendo sido utilizadas apenas diferentes formas de colocação do texto. Por exemplo: o termo “devido” na expressão “sem a retenção do imposto devido”, abunda. Ou seja, a retenção somente deve ocorrer até o montante do imposto (devido). Nem mais, nem menos. Se menor, carece de complemento. Se maior, cabe a restituição do valor a maior (que não é imposto, pois este somente pode ser qualificado até o exato montante que a norma o exigir. Acima deste, não é mais imposto). Assim, “sem a retenção do imposto”, do mesmo modo, somente pode se referir ao exato montante prescrito nas regras tributárias. Mais uma vez, nem mais, nem menos.

Por tudo, não é absurdo algum afirmar que a finalidade da norma é a transferência do encargo do recolhimento do imposto, mas sempre tendo em vista a arrecadação do exato montante do tributo (sempre o devido). Percebe-se aqui, a interpretação finalística ou teleológica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

In casu, acertada a autuação, inclusive com aplicação da MR em dobro.

Sala das Sessões, 16/05/03.

**Roberto Nogueira Lima
Conselheiro - CC/MG**

RNL

CC/MG