

Acórdão: 17.948/06/1^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010116728-89
Impugnante: Comercial Luvizotto Ltda
PTA/AI: 01.000150824-05
Inscr. Estadual: 479.781115.00-30
Origem: DF/Passos

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – CERVEJA – FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatação de que a Autuada promoveu a entrada de mercadoria (cerveja) sujeita a substituição tributária, sem a prévia retenção do ICMS, bem como sem o devido recolhimento do mesmo. Exigências de ICMS/ST e de Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II c/c seu § 2º, inciso I da Lei 6763/75. Acolhimento parcial das razões de defesa, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco e adequação da base de cálculo aos valores estabelecidos em Termo de Acordo, em relação às operações praticadas até 31/12/2004. Infração parcialmente caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Relata o Auto de Infração que a empresa autuada promoveu a entrada, em seu estabelecimento, de mercadoria sujeita a substituição tributária, sem a prévia retenção do ICMS, e não efetuou o devido recolhimento do mesmo em tempo hábil.

Foi exigido o imposto e a multa de revalidação, pela transgressão dos artigos: 16, VIII, IX e XIII; 22 da Lei 6763/75 – 96, XVII do RICMS/02.

Instruíram a peça acusatória os documentos de fls. 05-225.

Não se conformando, a empresa apresentou, regular e tempestivamente, a Impugnação de fls. 226-245, cujo acatamento parcial gerou a reformulação de fls. 280-283.

O representante legal do contribuinte foi intimado, em 01.12.2005 (fl. 284), diante do que protocolou a peça defensiva de fls. 285-293.

O agente fiscal manifestou-se a fls. 298-303.

É o relatório.

DECISÃO

Trata o presente feito de falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST relativo a aquisições de cerveja realizadas por empresa estabelecida em território mineiro.

- AI lavrado em 02.09.2005 e recebido em 18.10.2005 (fls. 02-04).

- TIAF n. 10.050001120.81 de 01.09.2005 (fl. 06).

Como informado pelo agente fazendário, a mercadoria era adquirida em operação triangular, envolvendo o contribuinte ora autuado, a 'Cervejaria Petrópolis S/A' (Boituva/SP – CNPJ 73.410326/0001-60) e a 'Distribuidora de Bebidas ABC Ltda.' (Matias Barbosa/MG – IE 408.834220.00-42).

A apuração da irregularidade deu-se mediante o levantamento, junto ao contribuinte 'Comercial Luvizotto Ltda.', das notas fiscais emitidas pela 'Cervejaria Petrópolis S/A' constando, como natureza da operação, remessa por conta e ordem de terceiros bem como as 1^{as} vias das notas fiscais de venda da mercadoria, emitidas pela 'Distribuidora ABC Ltda.'.

No estabelecimento da referida distribuidora de bebidas, foram obtidas as 1^{as} vias das notas fiscais de venda, emitidas pela indústria paulista; e as 5^{as} vias daquelas emitidas pela distribuidora tendo por destinatário 'Comercial Luvizotto Ltda.'.

Cópias destes documentos foram anexadas a fls. 09-220 dos autos.

- Planilha resumo das notas fiscais – demonstrativo do crédito tributário (fls. 222-224).

Defendeu-se o sujeito passivo sob o argumento de que diversas notas fiscais arroladas já foram objeto de autuações anteriores.

Apresentou um quadro, relacionando 07 grupos de notas fiscais (cada grupo representando uma operação triangular) e os respectivos Autos de Infração.

Em reformulação do crédito tributário (fls. 280-282 – DCMM de fl. 283), não foi acatada apenas a operação iniciada com a NF 14.339 emitida pela indústria cervejeira, por não estar incluída na presente exigência.

Dando continuidade à sua impugnação, apontou inconsistências no confronto entre a planilha de notas fiscais e o demonstrativo de correção monetária e multas – DCMM, que afetariam a presunção de liquidez e certeza do lançamento.

Ressaltou a existência da sentença prolatada no MS n. 024.97.102.119-1, autorizando a restituição proporcional do imposto nos casos em que o fato gerador presumido ocorra em base inferior à prevista para fins de antecipação do pagamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sede de Embargos Declaratórios, teria sido autorizado que as operações realizadas com a Impetrante poderiam ocorrer sem a retenção do ICMS/ST (docs. de fls. 246-275).

Argumentou ter agido de boa-fé, visto que todas as notas fiscais da produtora continham a informação de que o ICMS/ST não foi destacado em virtude de compensação, e lembra que, mesmo que sob esta forma, o imposto ora cobrado foi efetivamente pago.

Aduziu que as notas fiscais de remessa por conta e ordem não devem conter destaque de imposto. Assim, seria injusta a presente exigência, visto que recebeu as mercadorias da Cervejaria Petrópolis acobertadas por tais documentos.

Por fim, questionou a apuração da base de cálculo do imposto e, via de consequência, o valor do crédito obtido.

Feita esta exposição preliminar, passa-se à análise da questão ora posta.

Em termos conceituais, é possível definir a substituição tributária como o regime jurídico que atribui, por força de lei, a determinado contribuinte do ICMS ou a depositário de mercadoria a qualquer título, a responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento do imposto incidente em uma ou mais operações ou prestações, sejam elas antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, quando devido, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte do imposto, localizado no Estado destinatário.

Assim, diferencia a legislação duas modalidades de contribuintes:

- a) contribuinte substituto: é aquele eleito para efetuar a retenção e/ou recolhimento do imposto;
- b) contribuinte substituído: é aquele que, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações ou prestações subseqüentes sofre a retenção.

Em relação às operações subseqüentes, em razão da antecipação do ICMS, por força do regime de substituição tributária, as posteriores operações e prestações internas realizadas pelos contribuintes substituídos, como regra geral, não mais serão tributadas pelo imposto, encerrando-se o ciclo de tributação, não cabendo restituição ou cobrança complementar do imposto quando a operação ou a prestação subseqüente à cobrança do ICMS se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido.

O sistema de substituição tributária tem o escopo de modificar a característica do ICMS, de um imposto plurifásico, em um imposto monofásico, facilitando sua fiscalização e simplificando sua arrecadação, uma vez que a sua exigibilidade recai apenas em uma pessoa, o contribuinte substituto (SARANDY, Wiliam Wagner Silva. *Operações com Substituição Tributária - Considerações Gerais - Exemplos de Registros Fiscais e Contábeis*).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta linha, tem-se que, nos termos do Protocolo n. 11/91, é do estabelecimento industrial, localizado em unidade federada signatária, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo à totalidade das operações que compõem o ciclo comercial da cerveja.

Este comando era, ao tempo das operações autuadas, reproduzido pelo artigo 151 do Anexo IX do RICMS/02:

Art. 151 - Os estabelecimentos industrial, importador, arrematante de mercadoria importada e apreendida ou abandonada e engarrafador de água, situados nos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe, Tocantins e no Distrito Federal, nas operações com cerveja, chope, refrigerante e água mineral ou potável envasada, classificados nas posições 2201 a 2203 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH), com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996, destinadas a estabelecimento localizado neste Estado, são responsáveis, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subseqüentes.

Não tendo o ICMS sido recolhido, a título de substituição tributária, pelo estabelecimento industrial, fica a responsabilidade atribuída ao distribuidor, depósito e/ou atacadista mineiro, que receber dita mercadoria (RICMS/MG, Anexo IX, art. 152, II).

Art. 152 - A responsabilidade prevista no artigo anterior é igualmente atribuída:

(...)

II - aos estabelecimentos distribuidor, depósito e atacadista, situados nas unidades da Federação relacionadas no caput do artigo anterior, nas remessas das mercadorias para destinatário localizado em território mineiro, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

A Defendente, embora reconheça que o produto adquirido está sujeito ao regime de substituição tributária, entende não ser cabível as exigências relativas às operações por ela efetivadas, visto que sua fornecedora, Distribuidora de Bebidas ABC Ltda., impetrou mandado de segurança para não se sujeitar a este regime (proc. n. 024.97.102.119-1).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Segurança teria sido concedida e a empresa obtido o direito de apurar e estornar os excessos de ICMS decorrentes do regime, quando a base de cálculo real fosse inferior à prevista, repassando-o ao substituto tributário.

Carece, entretanto, de razão o contribuinte.

A decisão do mencionado mandado de segurança é inaplicável ao caso, visto que a indústria/substituta tributária não participara do pólo passivo daquela ação.

Em maiores detalhes: a Cervejaria Petrópolis S/A não era fornecedora da Distribuidora ABC na época em que esta impetrou o aludido mandado de segurança e, quando a impetrante requereu ao TJMG a expedição de ofícios determinando a transferência a ela dos créditos, foi-lhe expressamente negado este direito, sob a alegação de que esta não integrara o feito.

O pedido do MS era específico e também o foi a decisão, como o demonstram os documentos juntados à peça defensiva, dos quais se extrai excerto do dispositivo da sentença, no qual o juiz determina a expedição de *“ofício à substituta Minas Gerais Ltda., a fim de que deixe de reter o ICMS (...) em relação aos valores correspondentes aos créditos oriundos da tributação excessiva”*.

Além disso, os valores retidos a maior referiam-se exclusivamente a operações realizadas com a mencionada empresa Refrigerantes Minas Gerais Ltda.

Sobre este tópico, merece menção o Parecer n. 021/2004/Advocacia Geral do Estado, exarado pelo Dr. Célio Lopes Kalume, no PTA n. 02.000208449.79 (fls. 188-196), ao qual ora se reporta para complementar a fundamentação desta decisão administrativa.

“JAMAIS OBTIVE O IMPETRANTE QUALQUER PROVIMENTO JURISDICIONAL NO SENTIDO DE QUE OS FABRICANTES FICASSEM DISPENSADOS DO DESTAQUE DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

O MÁXIMO QUE TERIA OBTIDO EM TAL SENTIDO SERIA O DIREITO DE NÃO TER SIDO RETIDO O ICMS ‘SOMENTE EM RELAÇÃO AOS VALORES CORRESPONDENTES AOS CRÉDITOS ORIUNDOS DA TRIBUTAÇÃO EXCESSIVA DO ICMS, PROVOCADA PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA’. TRIBUTAÇÃO EXCESSIVA, REPITA-SE. OU SEJA, QUANDO MUITO PODERIA SE ADMITIR QUE A TRIBUTAÇÃO PELO REGIME ESPECIAL FOSSE FEITA EM BASE INFERIOR ÀQUELA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. A SIMPLES FALTA DE DESTAQUE NÃO SE ENCONTRA ALBERGADA NA DECISÃO.

EM SEGUNDO LUGAR, A RETENÇÃO A MENOR REFERE-SE EXCLUSIVAMENTE AO IMPOSTO RETIDO PELA ‘REFRIGERANTES MINAS GERAIS LTDA.’. CONFORME A DECISÃO PROFERIDA NO AGRAVO N. 212.064-0 NÃO PODERIA A IMPETRANTE ESTENDER A DECISÃO A EMPRESAS QUE NÃO INTEGRAM A RELAÇÃO PROCESSUAL (...)”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conveniente ressaltar que é irrelevante a possibilidade da Distribuidora ABC se responsabilizar pelo recolhimento do imposto (art. 152, III) ou tê-lo efetivamente realizado.

Não é admissível que os contribuintes elejam o sistema de recolhimento que melhor lhes atenda. Isto provocaria a perda do controle da arrecadação.

Devido o imposto formalizado no Auto de Infração impugnado, deverá, no entanto, ser adequada sua base de cálculo.

Com efeito, no texto regulamentar do ICMS, vigente à época, fora precisada a base de cálculo deste imposto:

Art. 155 - A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é:

I - o preço máximo de venda da mercadoria a consumidor, fixado pela autoridade competente;

II - na falta do valor a que se refere o inciso anterior, o montante formado pelo preço praticado pelo fabricante, atacadista, distribuidor ou revendedor, nas vendas a estabelecimento varejista, nele incluídos os valores do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), frete, carreto e demais despesas atribuídas ao destinatário, mesmo que cobradas por terceiros, acrescido da parcela resultante da aplicação dos percentuais máximos de margem de comercialização, fixados pela autoridade competente.

Art. 156 - Não havendo a fixação dos valores ou dos percentuais referidos nos incisos do artigo anterior, a base de cálculo será:

(...)

§ 2º - Em substituição aos percentuais previstos nos incisos I e II do caput deste artigo, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é a média ponderada dos preços de venda a consumidor final usualmente praticados no mercado considerado, observado o disposto em regime especial concedido pelo Diretor da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização (DGP/SUFIS) e o seguinte:

I - o regime especial alcança todos os estabelecimentos do contribuinte, ressalvada disposição em contrário no próprio regime;"

II - o documento fiscal que acobertar a operação conterá a expressão: "Base de Cálculo/ST - RE/PTA nº ...";

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - a média ponderada dos preços de venda a consumidor usualmente praticados no mercado considerado será definida pela Secretaria de Estado de Fazenda ou, a seu critério, por entidade de classe representativa do setor, observado, no que couber, o disposto no § 4º do art. 44 deste Regulamento.

§ 3º - O valor da base de cálculo da substituição tributária de que trata o § 2º deste artigo será publicado periodicamente, mediante comunicado da Superintendência de Legislação Tributária (SLT).

À empresa 'Cervejaria Petrópolis S/A', responsável pela retenção e recolhimento do tributo, fora concedido Regime Especial (PTA n. 16.000020248.33 – fls. 295-297), nos termos do dispositivo transcrito, com prazo de validade até 31.12.2004.

Determinava a Cláusula primeira deste regime que:

"Fica o contribuinte Cervejaria Petrópolis S/A (...) autorizado a adotar, como base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, o preço de venda a consumidor final, apurado na forma do §6º, artigo 44 do RICMS/02".

Não obstante, o agente fazendário adotou, no cálculo do imposto, a Margem de Valor Agregado – MVA de 140% sobre o preço praticado pela indústria – no caso, a Cervejaria Petrópolis S/A –, em todo o período autuado.

Defendeu ele a impossibilidade de a Impugnante valer-se de um Regime Especial concedido a terceiro, para fins de apurar o tributo devido.

Data venia, há de se convir, primeiramente, que não seria possível à empresa recebedora da mercadoria obter semelhante regime especial, visto que não cabe a ela a retenção e o recolhimento do ICMS/ST.

A responsabilidade por este ônus, como dito alhures, decorre do não cumprimento do mesmo pela indústria cervejeira/substituta tributário (RICMS, Anexo IX, art. 152, II).

E, se a sua obrigação de recolhimento do tributo é secundária, ou seja, nasce com o inadimplemento pela empresa produtora, subroga-se dos direitos e dos deveres a esta concernente.

Isto fica claro ao se considerar que à Substituída também se aplica a multa de revalidação no percentual de 100%, reservada ao tributo que deveria ter sido retido/recolhido antecipadamente por substituição tributária.

Não bastassem tais argumentos para afastar a pretensão fiscal de aplicação da MVA, foge à lógica considerar que possam coexistir dois parâmetros de cálculo de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

um imposto incidente sobre uma mesma operação, cuja aplicação vá depender de quem irá honrar o pagamento.

Em suma, o regime especial alcança, dentro de seu prazo de validade, todas as operações que tiveram início na empresa dele detentora.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 280, e ainda, para adequar a base de cálculo aos valores estabelecidos em Termo de Acordo, em relação às operações praticadas até 31/12/2004. Vencida, em parte, a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio (Relatora), que o julgava parcialmente procedente, nos termos da reformulação do Fisco. Designada relatora a Conselheira Juliana Diniz Quirino (Revisora). Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 01/11/06.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Juliana Diniz Quirino
Relatora Designada

jdq/vsf