

Acórdão: 17.606/07/2^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010120711-88
Impugnante: Comercial Bragança de Bebidas Ltda
Proc. S. Passivo: Vinícios Leoncio/Outro(s)
PTA/AI: 01.000152576-47
Inscr. Estadual: 077.780907.00-00
Origem: DGP/ SUFIS

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BEBIDAS – RETENÇÃO A MENOR E FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. A Autuada destacou o ICMS-ST a menor nas notas fiscais cujos destinatários foram contribuintes mineiros e não recolheu o ICMS-ST destacado e o da diferença apurada pelo Fisco devido ao Estado de Minas Gerais. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e §2º, inciso I da Lei 6763/75 corretas. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção a menor e falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária – ICMS-ST, no período 01/2002 a 10/2005.

O Fisco constatou as infrações mediante auditoria, análise e conferências realizadas nos documentos, livros fiscais e nos arquivos magnéticos da Autuada – Comercial Bragança de Bebidas Ltda – nas operações com bebidas destinadas a contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais.

Exigiu-se o ICMS-ST e a Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, parágrafo 2º, inciso I da Lei 6763/75.

No relatório fiscal, fl. 09, o Fisco informa que intimou a Autuada a apresentar os comprovantes de recolhimento do ICMS-ST, conforme TIAF de fl. 02, sem sucesso.

Informa, ainda, fl. 09, que buscou no sistema informatizado da SEF/MG, através de consulta, a comprovação do recolhimento do ICMS-ST relativo ao período de apuração do Auto de Infração sob análise, não obtendo sucesso.

A Autuada apresenta Impugnação às fls. 263/294.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco concede vista à Autuada de documentos do Auto de Infração, relatório fiscal e termo de re-ratificação, fls. 306.

A Autuada pede prorrogação do prazo para vista no PTA sob análise por mais quinze dias, fls. 309, no que é atendida pelo Fisco à fl. 310.

A Autuada requer novamente a dilação do prazo para vista no PTA por mais cinco dias (fl. 312). O Fisco indefere o pedido da Autuada à fl. 313.

O Fisco apresenta Manifestação Fiscal às fls. 316/333.

DECISÃO

O presente contencioso trata de retenção a menor e falta de pagamento do imposto devido por substituição tributária – ICMS-ST - ao Estado de Minas Gerais pelo sujeito passivo arrolado no Auto de Infração.

Das Preliminares

A Autuada levanta em preliminar a nulidade do lançamento – ato administrativo – em razão de absoluta incompetência do fiscal mineiro para fiscalizar estabelecimento localizado no Estado de São Paulo.

Entretanto, sem razão a Impugnante. O lançamento tributário efetuado em estabelecimento paulista por agente do fisco mineiro é absolutamente legal. Senão veja-se.

Primeiro, o regime de substituição tributária nas operações interestaduais por força do art. 9º da Lei Complementar 87/96 depende de ajustes específicos entre os estados interessados (Convênio ou Protocolo).

Logo, como o Estado de São Paulo é signatário do Protocolo ICMS 11/91, que prevê substituição tributária para as operações objeto do presente Auto de Infração, o estabelecimento localizado no seu território é contribuinte mineiro em relação ao ICMS devido por substituição tributária nas operações que destinam mercadorias a contribuintes estabelecidos em Minas Gerais. A condição de contribuinte da remetente das mercadorias não depende de estar ou não inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado.

Há a destacar-se que a inscrição estadual somente dá ao contribuinte o direito de recolher o ICMS-ST por período. Não tendo a inscrição estadual, o contribuinte substituto deverá fazer o recolhimento do ICMS-ST a cada operação.

Portanto, a condição de contribuinte por substituição tributária decorre das operações realizadas e não do fato do contribuinte que realiza as referidas operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estar inscrito no cadastro de contribuintes de cada Unidade da Federação destinatária das mercadorias.

Assim, a inscrição estadual é facultativa, e neste sentido, explicitando e uniformizando procedimentos sobre a matéria, a cláusula sétima do Convênio ICMS 81/93 prescreve:

Cláusula sétima Poderá ser concedida ao sujeito passivo por substituição definido em Protocolo e Convênio específico inscrição no cadastro da Secretaria da Fazenda, Finanças ou Tributação da unidade da Federação destinatária das mercadorias, mediante remessa dos seguintes documentos: (g.n.)

(...)

Neste sentido, sendo a Autuada contribuinte mineira, por força do Protocolo ICMS 11/91, há o direito subjetivo do Estado de Minas Gerais exercer a fiscalização sobre ela.

O contrário, a impossibilidade de fiscalização pelo Fisco mineiro em outra Unidade da Federação, resultaria num regime de substituição tributária nas operações interestaduais inócuo, vazio e imune à fiscalização, sobrepondo, dessa forma, o interesse particular ao público.

Por isto, a Autuada, embora sediada no Estado de São Paulo, nas operações com mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária deve obedecer à legislação mineira, conforme prescreve a cláusula oitava do Convênio ICMS 81/93, nos seguintes termos:

Cláusula oitava. O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Segundo, para espantar quaisquer dúvidas sobre a competência de um estado fiscalizar contribuinte localizado em outro, o Convênio ICMS 81/93 – que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária – prevê na cláusula nona que:

Cláusula nona. A fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do imposto será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações, condicionando-se a do Fisco da unidade da Federação de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste diapasão, o Fisco de uma unidade da Federação fiscalizava os contribuintes por substituição tributária estabelecidos em outros Estados e, posteriormente, comunicava o ato, da seguinte forma:

Redação original, efeitos de 07.04.95 a 05.10.97.

§ 1º As unidades da Federação, ao efetuarem a fiscalização dos sujeitos passivos por substituição estabelecidos em outros Estados, enviarão à unidade federada coordenadora, até o último dia do mês subsequente ao do término da fiscalização, listagem contendo as seguintes informações:

1. nome, endereço, CGC, inscrição estadual e produto fabricado e/ou comercializado pelo contribuinte substituto e,

2. período fiscalização e as infrações encontradas.

Por outro lado, buscando o aperfeiçoamento das ações fiscais, bem como do planejamento das referidas atividades, foi celebrado o Convênio ICMS 93/97, que prevê:

Cláusula segunda Na fiscalização de contribuinte que realizar operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária serão observados os seguintes procedimentos:

I - na abertura dos trabalhos, a autoridade fiscal, devidamente credenciada pelo fisco da unidade federada de localização do estabelecimento, deverá:

a) emitir documento de início de fiscalização, conforme legislação de cada unidade da Federação, nele fixando o prazo para apresentação dos livros, documentos fiscais e outras informações necessárias à execução dos trabalhos fiscais programados;

(...)

Neste sentido, a fiscalização mineira, através do agente que subscreve o Auto de Infração sob análise, foi credenciada pelo Fisco paulista pelo Ofício Credencial PFC-11 – Sé nº 170/2005, órgão da Secretaria da Fazenda de São Paulo, conforme informa o Fisco na fl. 323.

Acrescente-se, ainda, que o auditor fiscal mineiro estava amparado pela Ordem de Serviço “OS: 08-060000260-60”, conforme consta do Auto de Infração, fls. 147, tendo sido emitido o TIAF de fls. 02, como se verá a seguir.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, o auditor fiscal mineiro agiu corretamente e dentro das competências legais previstas na legislação tributária.

A segunda preliminar, de ausência do Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF, pois, para a Autuada, o prazo para a fiscalização concluir os trabalhos já se encontrava esgotado, uma vez que transcorreram mais de 90 dias da sua lavratura e a do Auto de Infração, também, neste ponto, não assiste melhor sorte à Autuada.

Com efeito, o art. 52, parágrafo único da CLTA/MG, é expresso e autoriza a lavratura do Auto de Infração, independentemente de novo início da ação fiscal, desde que o contribuinte não exerça o direito a denúncia espontânea que lhe é devolvido, nos seguintes termos:

Art. 52 - O AIAF ou o auto lavrado na forma do § 1º do art. 51 terá validade por 90 (noventa) dias, prorrogáveis por até igual período mediante ato formal de servidor fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

Parágrafo único - Esgotado o prazo previsto neste artigo, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

Ora, autoriza, também, o art. 52 caput da CLTA/MG a prorrogação automática do TIAF por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão [...].

Neste sentido, foram lavrados 25 (vinte e cinco) Autos de Infração contra a Autuada, em razão de que em cada um deles havia coobrigado diferente, ou matéria de responsabilidade exclusiva da Autuada. Assim, verifica-se, no mínimo, extensão das tarefas de fiscalização.

Desta forma, seja pela disposição do parágrafo único, seja pela do caput do art. 52 da CLTA/MG, o lançamento tributário seguiu o rito procedimental prescrito pela legislação tributária e está correto em relação à Autuada.

A terceira preliminar de nulidade levantada pela Autuada refere-se à ausência de descrição clara e precisa do fato. Cita e descreve os artigos 57 e 58 da CLTA/MG.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em reforço ao seu argumento, a Impugnante traz o art. 151 da Parte Geral do RICMS/96, transcrevendo-o e demonstrando que o seu conteúdo não tem conexão com os fatos motivadores do lançamento tributário, ora analisado.

Argumenta, ainda, que o Decreto 38.104/96 citado pelo Auditor Fiscal está revogado.

Também, em relação a essa preliminar não assiste razão à Autuada.

Primeiro, a legislação que rege o lançamento tributário é a da época do fato gerador, de conformidade com o art. 144 do CTN, que prescreve:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Neste sentido, correto o procedimento do Fisco, uma vez que no lançamento existem fatos geradores da legislação revogada, em face do período fiscalizado de 01/2002 a 10/2005.

Por outro lado, observa-se no relatório fiscal, fls. 09, parte integrante do Auto de Infração, onde foi citada a legislação de forma expressa que fundamentou o lançamento tributário. À folha 11 está descrito “Anexo IX, RICMS/96 (Decreto 38.104/96)” e o art. 151 do referido Anexo.

Assim, sem razão a Impugnante no sentido de que não pode compreender a legislação revogada, citando inclusive o art. 151 da Parte Geral do RICMS/96.

O pedido de perícia foi indeferido, eis que todos os quesitos formulados estão expressos na legislação tributária, em face do Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais para a substituição tributária, obrigatórias para todas as unidades da Federação.

Do mérito

O Auto de Infração, fls. 03/05, foi retificado às fls. 147/149. As intimações à Autuada, fl. 05 e fl. 149, foram na mesma data, isto é, 30/06/06, o que permite concluir que o lançamento relativo ao segundo Auto de Infração que retifica o primeiro foi eficaz e produziu todos os efeitos jurídicos, independentemente do primeiro.

O aspecto nuclear do lançamento tributário foi a retenção a menor do imposto devido ao Estado mineiro e a falta do recolhimento do ICMS-ST, no período fiscalizado, em face de que não foram apresentados documentos, GNREs ou DAEs, que comprovassem o recolhimento do referido imposto devido ao Estado de Minas Gerais, por substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, o Fisco buscou demonstrar no relatório de fls. 153/260, denominado de Anexo ao AUTO DE INFRAÇÃO – RETIFICAÇÃO e no Demonstrativo do crédito Tributário, fls. 144/145, o valor do ICMS-ST efetivamente devido ao Erário.

O relatório de fls. 153/260 não traz de forma detalhada a demonstração da base de cálculo para a apuração do imposto devido. No entanto, é possível, a partir do referido relatório e da legislação regente da matéria, demonstrar a base de cálculo do ICMS/ST, como segue:

- 1) nota Fiscal nº 169916, de 14/01/2002, fl. 153 do relatório;
- 2) cópia da nota fiscal: fls. 123;
- 3) ICMS-ST destacado na nota fiscal: R\$ 26, 52;
- 4) produto: código 1112, 2112 e 2142;
- 5) valor consignado na nota fiscal R\$ 251,64 (incluído o encargo financeiro);
- 6) imposto operação própria: R\$ 30,19;
- 7) $BC-ST = \{ [Vop \text{ (remetente)} + \text{frete FOB} + \text{IPI} + \text{despesas}] + MVA \} \Rightarrow$
 $BC-ST = [(251,64 + 0,00 + 0,00 + 0,00) + 70\%]** \Rightarrow$
 $BC-ST = R\$ 427,78$
- 8) $ICMS-ST = R\$ (427,78 \times 18\% - 30,19) \Rightarrow$

$ICMS-ST = R\$ 46,81$ – total do imposto devido ao Erário mineiro

Este valor é o mesmo consignado na fl. 153, calculado produto a produto com o acréscimo do encargo financeiro. A metodologia do Fisco é precisa, em razão de que os produtos podem ter MVAs diferentes, o que requer o cálculo para cada um deles, individualizadamente.

* relação dos produtos, fls. 119/120, com a descrição do produto em relação ao código correspondente.

** MVA – para a mercadoria prevista no Convênio 11/91, implementada no Anexo IX e atualmente no Anexo XV, item 1, Parte 2 do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pela Nota Fiscal de fl. 123, o imposto devido por substituição tributária destacado foi de R\$ 26,52, inferior ao devido, tendo sido adotada base de cálculo menor do que a acima demonstrada.

Neste diapasão, o Fisco, com razão, afirmou que houve retenção a menor do ICMS-ST/retenção irregular, conforme consta do relatório da acusação fiscal.

Há que se entender a expressão retenção, como destaque do ICMS-ST na nota fiscal, em consonância com a melhor doutrina de Johnson Barbosa Nogueira (RDP vols. 21/22, p. 93-103), Sacha Calmon (Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 294), Werther Botelho (Curso de Direito Tributário, p. 198), dentre outros, e o voto lapidar do Ministro do STF Eros Roberto Grau na ADI 2.777 / SP, oportunidade que deixou consignado:

14. Outro ponto a ser considerado diz com a impossibilidade de paragonarmos a técnica da substituição tributária com a da retenção na fonte do imposto de renda. **Lá o contribuinte do tributo é o substituto;** aqui quem retém o imposto na fonte não o é, exercendo, compulsoriamente, autêntica atribuição de Administração Indireta --- um tipo especial de cometimento da função de arrecadar (CTN, art. 7º, § 3º), como anotei em texto escrito há muitos anos. Situações diversas entre si não admitem cotejo. (g.n.)

O valor do imposto devido, em razão de que não houve pagamento de qualquer valor, em que pese a intimação do Fisco, fl. 02, e a pesquisa realizada no sistema informatizado da SEF-MG, é da totalidade do ICMS-ST apurado, conforme consta da acusação fiscal do Auto de Infração e seus Anexos.

A Autuada afirma que está havendo cobrança em duplicidade do imposto devido por substituição tributária do mesmo fato gerador; que não é devido nenhum valor ao Fisco mineiro; que a alíquota a ser aplicada é de 12%, em face da operação interestadual; que não há saldo de imposto sujeito a substituição tributária a pagar ao Estado de Minas Gerais; que a Indústria já reteve o imposto para o Estado de São Paulo, solicitando, inclusive perícia para demonstrar o acima exposto, apresentando quesitos, fl. 295.

Os argumentos da Autuada devem ser analisados à luz da legislação regente da matéria e vão encontrar resposta na estrutura lógica da substituição tributária, veiculada no Convênio ICMS 81/93 – que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária por Convênio ou Protocolo.

Realmente, a Autuada, que tem por fim o ramo de comércio de distribuidora de bebidas em geral, fls. 299, recebeu as mercadorias com o ICMS-ST retido pela Indústria, em razão das mesmas estarem submetidas ao regime de substituição tributária, Protocolo ICMS 11/91, que tem o Estado paulista como signatário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta operação, da Indústria para a Autuada, o ICMS devido por substituição tributária cabe ao Estado paulista, e deve ser recolhido para ele, segundo a sua legislação.

Passo seguinte, a Autuada vende parte dessas mercadorias a estabelecimento de contribuinte situado no Estado mineiro.

Nesta operação, mercadoria sujeita a substituição tributária destinada ao contribuinte mineiro, a Autuada deve fazer a retenção do ICMS para o Estado de Minas Gerais, segundo a legislação mineira.

Ora, o imposto anteriormente retido e pago ao Estado de São Paulo deve ser restituído (ou ressarcido), de forma imediata e preferencial para a Autuada, em face de que a operação presumida não se realizou no território paulista. Assim, de acordo com a legislação de São Paulo, a restituição (ou ressarcimento) do ICMS-ST poderá ser efetivada junto a contribuinte substituto paulista ou por outras formas.

Na operação interestadual, da Autuada para o contribuinte mineiro, a alíquota a ser aplicada é de 12% (doze por cento) relativa à operação interestadual entre contribuintes. Frise-se, que foi aplicada corretamente.

A alíquota de 18% (dezoito por cento) refere-se à operação interna, presumida, a ser realizada no território mineiro, quando o destinatário mineiro der a saída da mercadoria ao consumidor final.

Todavia, é certo que não haverá pagamento de ICMS-ST em duplicidade. Haverá o pagamento do imposto por substituição tributária para o Estado onde se der a operação final de contribuinte a consumidor. No caso sob análise, para o Estado mineiro.

Com efeito, a sistemática prevista nas legislações estaduais, com fulcro no Convênio ICMS 81/93, não permite a dupla cobrança como quer a Autuada.

Portanto, os argumentos da Autuada estão em desacordo com o Convênio ICMS 81/93 e com a legislação tributária estadual que disciplina a substituição tributária.

O trabalho fiscal está correto e foi demonstrado no relatório fiscal, Anexo do Auto de Infração. O cálculo dos valores do imposto devido por substituição tributária foi realizado mercadoria a mercadoria, com a aplicação da MVA prevista na legislação regente da matéria, retro mencionada.

Desta forma, verifica-se que a legislação tributária estadual foi aplicada corretamente pelo Fisco no caso sob análise.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em rejeitar as preliminares argüidas. Ainda em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cássia Adriana Lima Rodrigues (Revisora) e Edvaldo Ferreira.

Sala das Sessões, 01/08/07.

Luiz Fernando Castro Trópia
Presidente

Mauro Heleno Galvão
Relator

MHG/EJ

CC/MG