

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.362/08/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000155134-90
Recurso de Revisão: 40.060122909-17
Recorrente: Nevada Distribuidora de Bebidas Ltda.
IE: 090800429.01-28
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Dalmar do Espírito Santo Pimenta/Outro(s)
Origem: DF/Betim

EMENTA

NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS – OPERAÇÃO PRÓPRIA – ÁGUA MINERAL. Constatada a emissão de notas fiscais sem o destaque do ICMS normal incidente nas saídas de água mineral, bem como a falta de seu recolhimento. Infração caracterizada, em razão da equiparação da Recorrente a estabelecimento industrial. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ÁGUA MINERAL – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatada a falta de retenção e recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária nas operações com água mineral natural e gaseificada, em razão da equiparação da Recorrente a estabelecimento industrial. Exigências de ICMS/ST e da respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, II c/c o § 2º, I, da Lei 6763/75, e da Multa Isolada prevista no inciso VII, do art. 55, da mesma lei, majorada em 50% (cinquenta por cento), por reincidência. Exclusão da Multa Isolada, por inaplicável à espécie. Infração parcialmente caracterizada. Recurso conhecido, à unanimidade, e não provido, pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Trata-se da constatação de que a ora Recorrente promoveu saídas de água mineral natural e gaseificada, no período de 01-05-2005 a 31-01-2006, sem os devidos destaque e recolhimento do ICMS incidente sobre as suas próprias operações (ICMS normal), bem como sem retenção e respectivo recolhimento do imposto devido por substituição tributária (ICMS/ST), tendo em vista que se enquadra na condição de contribuinte substituto em relação às operações subseqüentes com água mineral envasada natural, por se equiparar a estabelecimento industrial, e com água mineral envasada gaseificada, em virtude do disposto no inciso III, do art. 153 do Anexo IX do RICMS/02, consoante inciso II da cláusula primeira do Protocolo ICMS 11/91.

Em decorrência, são exigidos ICMS normal, ICMS/ST, Multas de Revalidação (50% e 100%) previstas no artigo 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, da Lei

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6763/75 e Multa Isolada (40%) prevista no art. 55, VII, da Lei 6763/75, majorada em 50% por constatação de reincidência, nos termos do art. 53, § 7º, da Lei 6763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº18.612/08/3ª, pelo voto de qualidade, manteve as exigências fiscais de ICMS e multas de revalidação, excluindo a multa isolada, por considerá-la inaplicável à espécie dos autos.

É que, segundo a decisão, a aplicação de tal penalidade pressupõe a regular emissão de documento fiscal, no qual se tenha consignado “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”, o que não ocorreu no presente caso, em que a Recorrente não consignou qualquer base de cálculo por entender que não era substituta tributária. Logo, evidencia-se incorreta sua aplicação face à inadequação do tipo descrito na citada norma à conduta verificada.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 577/591.

DECISÃO

DA PRELIMINAR

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 163, I, do RPTA/MG, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

DO MÉRITO

Registre-se, inicialmente, que os fundamentos do acórdão recorrido foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão, razão pela qual passam a compor o presente acórdão, conforme transcrição abaixo, com pequenas alterações.

Como já relatado, trata-se da constatação de que a ora Recorrente promoveu saídas de água mineral natural e gaseificada, no período de 01-05-2005 a 31-01-2006, sem os devidos destaque e recolhimento do ICMS incidente sobre as suas próprias operações (ICMS normal), bem como sem retenção e respectivo recolhimento do imposto devido por substituição tributária (ICMS/ST), tendo em vista que se enquadra na condição de contribuinte substituto em relação às operações subseqüentes com água mineral envasada natural, por se equiparar a estabelecimento industrial, e com água mineral envasada gaseificada, em virtude do disposto no inciso III, do art. 153 do Anexo IX do RICMS/02, consoante inciso II da cláusula primeira do Protocolo ICMS 11/91.

Esclarece a Fiscalização no relatório do Auto de Infração e no Anexo I (fls. 22/27), que a Recorrente recebeu produtos da empresa Hidrobrás Águas Minerais do Brasil Ltda., IE 062.125244.00-99 (denominada “Fonte”), que seria a substituta tributária original na condição de estabelecimento industrial. No entanto, foi constatado que a Fonte realizou industrialização dos produtos por encomenda da Recorrente, tornando esta última responsável pelos tributos na condição de equiparada a industrial, de acordo com o artigo 152, I do Anexo IX e artigo 12 do Anexo XV, ambos do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No período de 01-05-2005 a 31-01-2006, a Recorrente enviava materiais intermediários à Hidrobrás/Fonte, para o envasamento de água mineral. Esta, por sua vez, retornava o produto envasado acobertado por duas notas fiscais: a primeira, de “devolução dos materiais intermediários”, e a segunda, relativa à “água mineral para envase”, contendo, erroneamente, destaque/retenção do ICMS a título de substituição tributária, já que, por se equiparar a estabelecimento industrial, a Recorrente é que é contribuinte substituta em relação às operações subseqüentes com a água mineral envasada natural, e não a Fonte.

Relativamente à “água mineral envasada gaseificada”, recebida da empresa Hidrobrás/Atacadista (IE nº 090.125244.03-95), também a Recorrente é que é contribuinte substituta, em virtude do disposto no inciso III do art. 153 do Anexo IX do RICMS/02, consoante com o inciso II da cláusula primeira do Protocolo ICMS-11/91, vez que os estabelecimentos são substitutos tributários de produto classificado na mesma posição da tabela anexa ao Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

Às fls. 22/23, os Autuantes apresentam fluxogramas das operações de entrada de produtos, oriundos das empresas Hidrobrás/Fonte e Hidrobrás/Atacadista, com utilização indevida do regime da substituição tributária, demonstrando que as operações de saída da Recorrente desconsideravam sua condição de substituta tributária, deixando de reter e recolher o imposto devido.

Para apuração das irregularidades acima descritas, foram elaboradas as planilhas de fls. 29/197 (Anexo II), onde o Fisco relaciona as notas fiscais de saída da Recorrente e apura o ICMS a recolher sobre as operações próprias e o imposto devido por substituição tributária. Junta ainda, às fls. 198/293, cópias do livro Registro de Saídas e as notas fiscais objeto da ação fiscal, por amostragem.

Já nas planilhas de fls. 294/297 (Anexo III), está demonstrado o arbitramento do valor do frete para a composição da base de cálculo da substituição tributária no período de 01 a 10-06-2005, e às fls. 298, consta a relação dos produtos comercializados pela Recorrente (Anexo IV).

As demais planilhas juntadas aos autos são: Anexo V (fls. 299/402) – Relação das notas fiscais de entradas e amostragem das respectivas notas fiscais e lançamentos no LRE e LRAICMS; Anexo VI (fl. 408) – Demonstrativo do Crédito Tributário; e Anexo VII (fls. 409/411) – Consultas ao SICAF que comprovam a reincidência exigida no período de 29 a 31-01-2006.

A matéria relativa ao regime de substituição tributária aplicável às operações com água mineral envasada encontra-se disciplinada pelo Regulamento do ICMS de 2002, nos seguintes termos:

Vigência de 15/12/04 a 30/11/05 (Anexo IX) :

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, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, 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."

(...)

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

I - aos estabelecimentos industrial, importador, arrematante de mercadoria importada e apreendida ou abandonada e engarrafador de água, localizados neste Estado, ressalvado, quanto às suas operações interestaduais, o que dispuser a legislação da unidade da Federação destinatária;

(...)

Art. 153 - O disposto nos artigos deste Capítulo não se aplica:

(...)

III - às operações internas **entre estabelecimentos** industrial, importador, arrematante de mercadoria importada e apreendida ou abandonada e engarrafador, desde que **substitutos tributários de produto classificado na mesma posição** da tabela anexa ao Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV - às operações realizadas **entre estabelecimentos de empresas interdependentes**, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista.

Parágrafo único - A substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário que promover a saída da mercadoria para estabelecimento de pessoa diversa. (g.n.)

(...)

Vigência a partir de 01/12/05 (Anexo XV):

Art. 12 - O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

§ 1º - As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

§ 2º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16 e 26 da Parte 2 deste Anexo e destinadas, conforme o caso, a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.

(...)

Art. 18 - A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

I - às operações, inclusive de importação e de aquisição em licitação promovida pelo poder público, que destinem mercadorias a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, assim entendida a classificada no mesmo subitem da Parte 2 deste Anexo, hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria;

II - às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária; (g.n.).

(...)

Como se depreende dos dispositivos retro transcritos, especialmente os artigos 153 e 18, respectivamente, dos Anexos IX e XV do RICMS/02, a substituição tributária não se aplica às operações com água mineral destinadas à Recorrente, haja vista que tanto ela quanto a sua mencionada fornecedora são substitutas tributárias de produtos classificados na mesma posição (água mineral).

Não bastasse, a Fiscalização verificou ainda a existência de relação de interdependência entre as mesmas, o que também afasta a aplicação da substituição tributária nas operações em que a Recorrente recebe produtos da empresa Hidrobrás, a teor do disposto no inciso IV do mencionado art. 153.

Tal relação de interdependência evidencia-se pelo fato de os sócios da Recorrente serem filhos de um dos sócios da Hidrobrás, além de ter havido transferência de veículos transportadores entre as referidas empresas, que funcionam no mesmo endereço e possuem o mesmo representante junto à SEF/MG, tudo conforme os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentos juntados às fls. 412/444, e o disposto no inciso IX do art. 222 do RICMS/02, *verbis*:

Art. 222 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto: (...)

IX - consideram-se interdependentes duas empresas, quando:

a - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, ou respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra, ou uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias;

b - uma mesma pessoa fizer parte de ambas na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

Com efeito, embora a Recorrente tenha comprovado pelas fotos de fls. 513/516 que os endereços das empresas, apesar de contíguos, são distintos, e os Autuantes admitam em sua manifestação que as informações sobre a composição societária das empresas ou a contratação de auditor independente comum por si só não caracterizam a interdependência, no caso em questão, tais informações contribuem para a formação do entendimento de que a interdependência existiu no período analisado.

Ademais, a prática reiterada da Fonte/Hidrobrás no sentido de efetuar diretamente a entrega dos produtos aos clientes da Recorrente – fato este que restou comprovado por meio dos dados dos DAF de fls. 413/418, e admitido pela própria Recorrente em sua peça de defesa –, caracteriza um contrato verbal de transferência de veículos de transporte de mercadoria, ainda que gratuito, evidenciando, portanto, a interdependência entre elas, nos termos do artigo 222, acima transcrito.

Assim, verifica-se que nas operações promovidas pela Fonte/Hidrobrás o imposto foi retido indevidamente, porquanto cabia à Recorrente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST nas suas operações de venda, haja vista que foi ela quem promoveu a saída da mercadoria para estabelecimento de pessoa diversa, nos termos do parágrafo único do art. 153 e art. 18, II, transcritos acima, bem como pelo recolhimento do ICMS pelas suas operações próprias.

Sustenta a Recorrente, com base na legislação do IPI, que as operações realizadas com a Fonte não se caracterizam como industrialização por encomenda e que nem a Fonte/Hidrobrás pode ser considerada industrial, concluindo assim não se enquadrar como substituta tributária do ICMS.

Salienta-se, no entanto, que a própria Secretaria da Receita Federal já externou o entendimento de que o envasamento de água mineral caracteriza-se como industrialização, conforme bem exemplificam as ementas de solução de consultas formuladas por contribuintes e trazidas à colação pela Fiscalização às fls. 531/532 (Solução de Consulta nº. 340, de 06-12-2004, da SRRF da 8ª Região Fiscal, e Solução de Consulta nº. 52, de 10-11-2004, da SRRF da 3ª Região Fiscal).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ratificando tal entendimento, conclusão do voto vencedor da Em. Conselheira Maria Cristina Roza da Costa, proferido no Acórdão 202-16.984, de 28-03-2006, do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (juntado pela própria Recorrente às fls. 598/607), nos seguintes termos:

À vista do acima exposto, voto, conforme vem decidindo esta Câmara, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo o direito da recorrente em manter e utilizar os créditos decorrentes de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de água mineral, observada a legislação do IPI. (g.n.).

Entretanto, conquanto a Fiscalização tenha mencionado o Regulamento do IPI no Relatório de fls. 22/27, cabe analisar o conceito de industrialização à luz da legislação do ICMS, mais especificamente na modalidade de acondicionamento, tal como previsto no art. 222 da Parte Geral do RICMS/02:

Art. 222 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

(...)

d - a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

(...)

§ 1º - São irrelevantes para caracterizar a operação como industrialização:

I - o processo utilizado para a obtenção do produto;

II - a localização e as condições das instalações ou dos equipamentos empregados. (g.n.).

Com efeito, da simples leitura do dispositivo acima, verifica-se que o processo de envasamento de água mineral natural caracteriza-se como industrialização, porquanto importa na alteração da apresentação do produto, pela colocação de embalagem, além de aperfeiçoá-lo para o consumo, haja vista que o produto é envasado em diversos tipos de vasilhame (PET ou PP), com diversas capacidades de volume (200 ml, 330 ml, 505 ml, 510 ml, 1500 ml, 5 litros e 20 litros).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, percebe-se pelas notas fiscais juntadas aos autos às fls. 331/386 que a Recorrente enviava não só os vasilhames, mas também rótulos, lacres, tampas, filmes (plásticos) e caixas de papelão para que a Fonte (Hidrobrás) industrializasse o produto, isto é, o envazasse, devolvendo-o pronto e acabado para o consumo.

Daí se conclui que, na condição de estabelecimento industrial, a Fonte (Hidrobrás) seria a substituta tributária original. No entanto, diante da caracterização da realização de industrialização por encomenda, a Recorrente (encomendante) tornou-se a responsável pela retenção e recolhimento do imposto na condição de equiparada a industrial, de acordo com o artigo 152, I do Anexo IX e artigo 12 do Anexo XV, ambos do RICMS/02, contrariando a afirmação da Recorrente de que seria a Fonte a responsável pelo recolhimento do ICMS-ST.

Uma rápida análise da relação de seus produtos, constante do Anexo IV do Auto Infração (fls. 298), demonstra que a embalagem da água mineral compõe o produto e é vendida juntamente com o mesmo, como por exemplo, os copos de 200 ml e as garrafas e garrafões PET e PP nos diversos volumes comercializados. Não procede, portanto, sua alegação de que as embalagens remetidas teriam como única finalidade o transporte do produto, não alterando qualquer característica do mesmo.

Saliente-se que as embalagens que têm a finalidade de transporte destes produtos são apenas as caixas de papelão para os copos e os fardos em filme plástico para os produtos em garrafas.

No tocante à afirmação da defesa, no sentido de que o artigo 8º do RIPI (Decreto nº. 4.344/2002) exclui do conceito de estabelecimento industrial aquele que executa operações com produtos não-tributados, esclareça-se que referido dispositivo legal refere-se à não-tributação pelo IPI. Entretanto, o produto água mineral natural é mercadoria tributada normalmente pelo ICMS e a legislação do imposto estadual não prevê a mesma exclusão.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, o fato de constar o “engarrafador de bebidas” dissociado do estabelecimento industrial, na redação do artigo 152, I, do Anexo IX do RICMS/02, não retira sua característica de indústria, como poderá ocorrer com o importador ou arrematante. O referido dispositivo tão-somente imputa responsabilidades de recolhimento do ICMS-ST àquelas pessoas nele elencadas.

Também não procede o argumento de que no período de vigência do artigo 12, do Anexo XV, do RICMS/02, nem a Fonte (Hidrobrás) nem ela poderiam ser responsáveis pelo ICMS-ST.

Como já asseverado, diante da sua equiparação a estabelecimento industrial, restou amplamente demonstrado que era sua a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST nas saídas da mercadoria para estabelecimento de pessoa diversa, nos termos do parágrafo único do art. 153, do Anexo IX, e art. 18, II, do Anexo XV, ambos do RICMS/02, bem como pelo recolhimento do ICMS pelas suas operações próprias.

Sem razão, pois, a Recorrente, pelo que deve ser mantida a decisão recorrida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Relator), Luciana Mundim de Mattos Paixão e Antônio César Ribeiro, que lhe davam provimento no termos da Impugnação (fls. 450/477). Designado relator o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Dalmar do Espírito Santo Pimenta e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Benedito Miranda. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros retro mencionados, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 29 de agosto de 2008.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Raimundo Francisco da Silva
Relator / Designado