

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.903/09/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000152564-03
Impugnação: 40.010120730-83
Impugnante: Comercial Bragança de Bebidas Ltda.
IE: 077780907.00-00
Proc. S. Passivo: Vinícios Leôncio/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – Belo Horizonte

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COBRIGADO - EXCLUSÃO. Exclusão do Coobrigado do pólo passivo da obrigação tributária pelo Fisco. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BEBIDAS – RETENÇÃO A MENOR E FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. A Autuada destacou o ICMS-ST a menor em notas fiscais destinadas a contribuinte mineiro e não recolheu o ICMS/ST destacado e o da diferença apurada pelo Fisco devidos 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 parcialmente 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 janeiro/2002 a outubro/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.

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

No relatório fiscal, fl. 12, o Fisco informa que intimou a Autuada e o Coobrigado a apresentarem os comprovantes de recolhimento do ICMS-ST, conforme TIAFs de fl. 02 e fl. 04, sem sucesso.

Informa, ainda, fl. 12, 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. 54/84.

O Fisco concede vista à Autuada de documentos do Auto de Infração, relatório fiscal e termo de re-ratificação, fls. 94.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada pede prorrogação do prazo para vista no PTA sob análise por mais quinze dias, fls. 97, no que é atendida pelo Fisco à fl. 98.

A Autuada requer novamente a dilação do prazo para vista no PTA por mais cinco dias à fl. 100. O Fisco indefere o pedido da Autuada à fl. 101.

O Fisco apresenta Manifestação Fiscal às fls. 105/122.

A 2ª Câmara de Julgamento converte o julgamento em diligência às fls. 127, que é cumprida pelo Fisco com a exclusão do Coobrigado, conforme fls. 130/131.

A Autuada regularmente intimada da alteração procedida pelo Fisco não se manifesta.

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 estar ou não inscrito no cadastro de contribuintes de cada unidade da Federação destinatária das mercadorias.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 sujeitas ao regime de substituição tributária para contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais, 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.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 113 (primeiro parágrafo).

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. 35, tendo sido emitido o TIAF de fls. 02, como se verá a seguir.

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

Quanto à 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, vigente à época, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Al, 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 33 (trinta e três) Autos de Infração contra a Autuada, em razão de que em cada um deles havia coobrigado diferente, ou matéria de responsabilidade exclusiva da Autuada, como a multa por descumprimento de obrigação acessória. 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.

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.

Importante frisar: na data do lançamento os dispositivos do RICMS/96 e os do Anexo IX do RICMS/02 estavam todos revogados.

Por outro lado, observa-se que no relatório fiscal, fls. 12, parte integrante do Auto de Infração, foi citada, de forma expressa, a legislação que fundamentou o lançamento tributário. À folha 14 está descrito “Anexo IX, RICMS/96 (Decreto 38.104/96)” e o art. 151 do referido Anexo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 deve ser 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

Devolvido o trabalho fiscal, conforme diligência da 2ª Câmara de Julgamento, para que o Fisco o adequasse em razão da vigência da norma que estabeleceu a multa de revalidação em dobro para o responsável solidário (1º/11/2003), na hipótese dos §§ 18, 19 e 20 do art. 22 da Lei 6763/75 (estes com vigência a partir de 07/08/2003), o Fisco optou por excluir o Coobrigado do Auto de Infração, permanecendo o crédito tributário contra o contribuinte substituto, ou seja, a Autuada, atendendo, por outro meio, à solicitação da Câmara de Julgamento.

O Auto de Infração, fls. 06/08, foi retificado às fls. 35/37. As intimações à Autuada, fl. 08 e fl. 37, foram na mesma data, isto é, 30/06/06, o que permite concluir que o lançamento relativo ao segundo Auto de Infração (ambos com a mesma numeração), 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 de 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.

Neste sentido, o Fisco buscou demonstrar no relatório anexo ao Auto de Infração, denominado de Anexo ao AUTO DE INFRAÇÃO – RETIFICAÇÃO e no Demonstrativo do crédito Tributário, fls. 41/49, o valor do ICMS/ST efetivamente devido ao Erário mineiro.

O relatório de fls. 41/49 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 234180, de 02/05/2005: fls. 49 do relatório;
- 2) cópia da nota fiscal: fls. 30;
- 3) ICMS-ST destacado na nota fiscal: R\$ 46,50;
- 4) produtos: códigos 1112, 1612, 9611*;
- 5) valor consignado na nota fiscal: R\$ 560,85;
- 6) imposto operação própria: R\$ 54,56;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

$$7) \text{ BC-ST} = \{[\text{Vop}(\text{remetente}) + \text{frete FOB} + \text{IPI} + \text{despesas}] + \text{MVA}\} \Rightarrow$$

$$\text{BC-ST} = [(454,70 + 0,00 + 0,00 + 0,00) + 70\%]** \Rightarrow$$

$$\text{BC-ST} = \text{R\$ } 772,99$$

$$8) \text{ ICMS-ST} = \text{R\$ } (772,99 \times 18\% - 54,56) \Rightarrow$$

$$\text{ICMS-ST} = \text{R\$ } 84,58 - \text{total do imposto devido ao Erário mineiro}$$

O valor consignado na fl. 49 foi de R\$ 84,57, calculado produto a produto. 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. A diferença de 0,01 (um centésimo) no valor do imposto devido não interfere na precisão do cálculo.

* relação dos produtos, fls. 27/28, 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.

Pela Nota Fiscal de fl. 30, o imposto devido por substituição tributária destacado foi de R\$ 46,50, item 3 acima, 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 em que deixou consignado:

14. Outro ponto a ser considerado diz com a impossibilidade de parangonarmos 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 à fl. 84.

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 pelo 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, 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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar à unanimidade, em rejeitar as prefaciais argüidas. Ainda em preliminar, também à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do Fisco de fls. 130/131. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Caio Júlio Cezar de Sousa Rêgo e Wagner Dias Rabelo.

Sala das Sessões, 20 de janeiro de 2009.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente / Relator**