

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão: 15.453/02/3^a
Impugnação: 40.010106398-29
Agravo Retido: 40.030107455-74
Impug./Agravante: Camargo Corrêa Cimentos S.A.
Proc. S. Passivo: José Ulisses Silva Vaz de Mello/Outros
PTA/AI: 01.000139341-11
Inscrição Estadual: 758.014206.0358
Origem: AF/Ipatinga
Rito: Ordinário

EMENTA

RECURSO DE AGRAVO - PERÍCIA. Constatado que o pedido de prova pericial não envolve questões que requeiram propriamente a realização de perícia, uma vez que o objeto dos quesitos encontra-se esclarecido pelos documentos que instruem o processo. Recurso não provido. Decisão pelo voto de qualidade.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – CIMENTO – BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO DA MENOR DO ICMS/ST. Constatou-se que a Autuada deixou de incluir na base de cálculo do ICMS/ST, nas operações de saída de cimento, o valor do frete referente à operação. Alegações da Impugnante insuficientes para elidir a exigência fiscal. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de inclusão na base de cálculo do ICMS, para efeito de retenção e recolhimento por substituição tributária, do valor referente ao frete, no período de janeiro a dezembro de 1996.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1476/1494, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1517/1519.

Em face da juntada de documentos pelo Fisco, a Impugnante comparece mais duas vezes aos autos, às fls. 1528/33 e 1541/43, para ratificar os termos da Impugnação interposta.

O Fisco, por sua vez, ratifica sua manifestação às fls. 1536.

DO RECURSO DE AGRAVO

O pedido de prova pericial formulado pela Impugnante é indeferido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 1550/1551.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, Recurso de Agravo (fls. 1556/1564).

A Auditoria Fiscal mantém a decisão anterior, ficando, por conseguinte, retido nos autos o Recurso de Agravo.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1567/1575, opina, em preliminar, pelo não provimento do Recurso de Agravo e, no mérito, pela procedência do Lançamento.

DECISÃO

DA PRELIMINAR

Quanto ao Recurso de Agravo retido nos autos

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante, a bem da verdade, não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, vez que os quesitos propostos prescindem de perícia técnica para serem respondidos.

E a resposta pretendida pela Agravante será dada no exame do próprio mérito do lançamento fiscal, uma vez que a questão colocada se confunde com o cerne do contencioso, ou seja, se o custo do frete compôs a base de cálculo do ICMS devido na substituição tributária.

A prova pericial é uma prova especial, somente buscada quando nos autos não existir outros elementos capazes de formar a necessária convicção dos julgadores a respeito da controvérsia criada, e, além do mais, a Agravante não logrou demonstrar que não tivesse condições de comprovar a sua tese com a juntada da sua planilha contábil de custos para a formação do preço unitário do cimento.

O que se discute é que o custo do frete, quer seja de responsabilidade do vendedor, quer seja do comprador, não compôs a formação da base de cálculo da substituição tributária, conforme expressamente determina a legislação.

A tese da Agravante de que tal custo estava embutido no preço é frágil, conforme se verá na fundamentação do mérito do lançamento, abordada adiante.

Portanto, o indeferimento da prova pericial, diante da existência de outros elementos nos autos, não constitui cerceamento de defesa, porque a prova requerida revelou-se desnecessária para o deslinde da questão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, o requerimento de perícia foi corretamente indeferido, com fundamento no artigo 116, inciso I, da CLTA/MG.

DO MÉRITO

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária nas saídas de cimento do estabelecimento industrial da Impugnante, em cuja base de cálculo não foi agregado o custo do serviço de transporte (frete), como determina a legislação tributária.

Não procede a arguição de decadência, alegada em sede de Impugnação, pela simples razão de que a regra citada pela Impugnante, artigo 150, § 4º do CTN, trata de prazo para a homologação do auto-lançamento, feito pelo sujeito passivo, não se confundindo com prazo decadencial, pois os institutos citados (homologação e decadência) possuem naturezas jurídicas distintas, embora ambos se constituam em causas extintivas de crédito tributário, conforme previsto no art. 156 do CTN, incisos V e VII.

A tese doutrinária referente à regra de decadência filia-se à norma insculpida no inciso I do artigo 173 do CTN.

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Quanto ao entendimento concernente a “exercício”, a legislação é clara, tendo enfocado o assunto no § 1º do art. 843 do RICMS/91 e no § 1º do art. 195 do RICMS/96.

§ 1º - Considera-se **exercício** o período compreendido:

1) entre 2 (dois) balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil;

2) entre 1º (primeiro) de janeiro a 31 (trinta e um) de dezembro de cada ano, na hipótese de o contribuinte manter apenas escrita fiscal. (Grifado)

Portanto, para os fatos geradores ocorridos em 1996, fixa-se o *dies a quo* em 01.01.1997, cujo termo do prazo quinquenal ocorreu em 31.12.2001. Portanto, considerando que o lançamento foi notificado ao sujeito passivo em 29/11/2001, afastada está a arguição de decadência do direito do Fisco de formalizar a exigência fiscal.

A lei determina como será definida a base de cálculo, para efeito de retenção do imposto, nas operações sujeitas ao instituto de substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

...

§ 19 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

1) em relação a operação ou prestação antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou da prestação praticado pelo contribuinte substituído;

2) em relação a operação ou prestação subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b - o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço; (Grifado)

No caso do cimento, existe disposição expressa do Regulamento: artigo 172, § 1º do Anexo IX do RICMS/96, bem como no art. 632 do RICMS/91, vigente à época:

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, a base de cálculo do imposto, para o 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). (Grifado)

§ 2º - Quando a saída da mercadoria para o varejista for promovida diretamente pelo estabelecimento industrializador, o valor inicial, para o cálculo previsto no parágrafo anterior, será o preço praticado pela indústria.

Observa-se que a regra acima preocupou-se em fixar o valor da base de cálculo da substituição tributária de forma que a incidência recaísse sobre o preço final que seria suportado pelo consumidor da mercadoria.

No caso da regra prevista no parágrafo primeiro, o legislador fixou como preço de partida o preço praticado pelo distribuidor ou atacadista. Ou seja, estando o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

distribuidor no meio da cadeia, o preço por ele praticado estaria a contemplar o preço da indústria, acrescido do custo do IPI, que é cobrado por fora, do custo do frete e demais despesas pagas pelo destinatário, acrescendo, ainda, na formação da base de cálculo da ST, o percentual de 20% a título de margem de valor agregado, inclusive lucro, do setor varejista.

No caso dos autos, temos que a Impugnante é empresa industrial, portanto, o preço de partida deve observar a regra do parágrafo segundo do art. 172.

Assim, toma-se o preço de partida praticado pela indústria, e retoma-se a regra do parágrafo primeiro, ou seja, agrega-se o custo do IPI, do frete, e de demais despesas porventura pagas pelo destinatário, tais como seguro, etc.

O que sobressai da leitura dos dispositivos comentados é que o legislador não faz distinção quanto ao tomador do serviço de transporte, se foi o remetente ou se foi o destinatário. Em qualquer hipótese, o custo do frete deve compor a formação da base de cálculo do ICMS/ST, pois é suportado pelo consumidor final.

A literatura contábil sobre custo industrial não considera o frete nas vendas como custo de formação do preço do produto acabado, remetendo tal desembolso para o campo das despesas. Entretanto, em relação ao adquirente do produto acabado (cimento), o frete é custo que agrega ao valor de entrada do produto, razão pela qual o legislador determinou a sua inclusão na base de cálculo da ST.

Compulsando os autos, a partir de fls. 512, constata-se que o valor do frete em relação a cada nota fiscal é cobrado pela empresa transportadora por fora da nota fiscal, ou seja, para cada nota fiscal de venda de cimento, corresponde um conhecimento de transporte emitido pela Cesa Transportes S/A.

Portanto, assim como o IPI, também o frete é cobrado por fora (pela empresa transportadora), com o encargo sendo suportado pelo destinatário comprador, às vezes pelo próprio vendedor (a Impugnante).

Neste ponto, reside a controvérsia maior, já que em relação aos casos onde o custo do frete é arcado pelo destinatário comprador o seu valor não foi embutido pela Impugnante na base de cálculo da ST, conforme se comprova ao examinar a planilha elaborada pelo Fisco e a própria nota fiscal colacionada por amostragem.

Insiste a Impugnante que no segundo caso, quando a mesma arcou com o ônus do frete nas vendas de cimento até o destinatário, tal custo foi embutido no preço de venda por ela praticado (preço de partida para a formação da base de cálculo da ST), questão esta que se tornou o centro da sua linha defensiva, inclusive objeto da perícia requerida.

Entretanto, isto não restou demonstrado nos autos pela Impugnante.

Colaciona-se o exemplo dado pelo Fisco na Manifestação Fiscal retrocitada. Esperava-se que nas remessas para localidades mais distantes o preço de venda fosse

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sempre maior, em razão de "vendas CIF", como no exemplo envolvendo as cidades de Governador Valadares e Teófilo Otoni, o que não ocorre.

Enquanto a transportadora cobra o dobro do valor do frete nas remessas para Teófilo Otoni, o Fisco logrou demonstrar que o preço de venda para cliente localizado em Governador Valadares, situado a 150 km mais perto da fábrica, era superior ao preço de venda praticado com o cliente sediado na outra cidade. Tal fato derruba completamente a tese da defesa.

Outro exemplo nos autos é em relação à comparação de preços que se faz nas vendas com o frete sendo suportado pelo destinatário (cláusula FOB) com as vendas com cláusula CIF (frete suportado pela Impugnante), na amostragem de documentos trazida pela própria Impugnante às fls. 1508/1513.

A Impugnante insiste que o valor arcado por ela com o frete está embutido no preço da mercadoria. Entretanto, tal argumentação não merece prosperar.

Partindo do preço do cimento livre da despesa com o frete, temos que o preço de partida, na fábrica, na data de 25/09/96, está fixado em R\$3,31907, conforme cópias nos autos de fls. 1509, 1510 e 1513.

Tomando a operação noticiada na nota fiscal 022123, juntada às fls. 1508, com o frete por conta da Impugnante: valor do frete: R\$270,40 (fls. 386); dividindo-se tal valor por 260 sacos, apura-se o custo do frete por saco de cimento, no valor de R\$1,04. Assim, o valor do produto, com o custo do frete embutido, deveria ser, na tese da Impugnante, fixado em R\$4,35907. Entretanto, se constata na nota fiscal que o valor praticado foi de R\$3,54956.

Tomando a operação noticiada na nota fiscal 022167, juntada às fls. 1511, com o frete por conta da Impugnante: valor do frete: R\$79,50 (fls. 387); dividindo-se tal valor por 150 sacos, apura-se o custo do frete por saco de cimento, no valor de R\$0,53. Assim, o valor do produto, com o custo do frete embutido, deveria ser, na tese da Impugnante, fixado em R\$3,84907. Entretanto, se constata na nota fiscal em questão que o valor praticado pela Impugnante foi de R\$3,68785.

Outro exemplo com a operação noticiada na nota fiscal 022147, trazida pela própria Impugnante às fls. 1512, com o frete por sua conta: valor do frete: R\$123,00 (fls. 386); dividindo-se tal valor por 300 sacos, apura-se o custo do frete por saco de cimento, no valor de R\$0,41. Assim, o valor do produto, com o custo do frete embutido, deveria ser fixado em R\$3,72907. Entretanto, se constata na nota fiscal que o valor praticado pela Impugnante foi de R\$3,59566.

Em suma, de qualquer ângulo, resta totalmente improcedente a tese argüida pela defesa de que o valor do frete estava embutido no preço praticado nas vendas com frete por conta da Impugnante.

A filosofia do instituto da substituição tributária tem como pressuposto a antecipação do imposto de toda cadeia, respeitando-se o princípio da não-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumulatividade, consubstanciando-se na utilização da base de cálculo da última operação da cadeia, qual seja, a da venda do varejista ao consumidor final.

Nesse sentido é que tanto a lei como o regulamento determinam a agregação ao preço de partida de todos os custos suportados pelo destinatário para a formação da base de cálculo da substituição tributária.

Ademais, conforme a legislação tributária que trata da matéria, o valor do custo do frete sempre deverá compor a base de cálculo do ICMS/ST, pois representa custo e como tal deve compor o preço suportado pelo consumidor final, não importando se o tomador do serviço tenha sido o remetente ou o destinatário da mercadoria. A legislação supracitada não faz distinção, não cabendo ao intérprete fazê-lo.

Além do que, já foi dito acima, o valor do frete não foi incluído na base de cálculo da ST nos casos em que tal custo correu por conta do destinatário da mercadoria, conforme a amostragem de notas fiscais anexas à peça fiscal, razão pela qual a Impugnante infringiu os dispositivos legais supracitados que tratam da formação da base de cálculo da retenção do imposto.

Verifica-se, pois, de todo o acima exposto que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Os demais argumentos apresentados não são suficientes para descaracterizar a infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso de Agravo retido nos autos. Vencidos os Conselheiros Thadeu Leão Pereira (Revisor) e Francisco Maurício Barbosa Simões que lhe davam provimento. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou-se procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros retromencionados que o julgavam improcedente com fulcro no artigo 112, inciso II do CTN. O Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões apresentará voto em separado, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. José Ulisses Silva Vaz de Mello e, pela Fazenda Estadual, o Dr. Alberto Guimarães Andrade.

Sala das Sessões, 24/06/02.

**Aparecida Gontijo Sampaio
Presidenta**

**Edwaldo Pereira de Salles
Relator**

Acórdão: 15.453/02/3^a
Impugnação: 40.010106398-29
Impugnante: Camargo Corrêa Cimento S.A
Proc. S. Passivo: José Ulisses Silva Vaz de Mello/Outros
PTA/AI: 01.000139341-11
Inscrição Estadual: 758.014206.0358
Origem: AF/Ipatinga
Rito: Ordinário

Voto proferido pelo Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

Agravo de Instrumento

Acusa o Fisco de que a Autuada não incorporou, para a composição da base de cálculo do ICMS/ST o valor dos fretes, tal como preceitua o art. 13, § 19, d.2, da Lei 6763/75, e art. 172, § 1º, do Anexo IX, do RICMS/96.

Ao se compulsar os autos, nas Notas Fiscais trazidas pelo Fisco, verifica-se que a Autuada ao emití-las, preenche o campo “frete” com o n.º 2, ou seja, o frete é por conta do destinatário, FOB. Entretanto, para cada Nota Fiscal trazida, há a cópia do respectivo CTRC e o teor do CTRC não corresponde a tal informação nos autos. Pelos CTRC, o pagamento do frete se deu pela Autuada e não pela Destinatária da mercadoria (no CTRC o campo frete pago é do remetente, enquanto que o campo frete do destinatário está em branco). E isto gera a seguinte dúvida: quem efetivamente pagou o frete?

Se foi a Autuada, para este Conselheiro, o preço do frete já estaria dentro do preço da mercadoria (tanto é que se tem variações de acordo com a localidade do destinatário), e a exigência fiscal não sobreviveria, mesmo se tendo, para cada Nota Fiscal um CTRC próprio. Isto pelo fato de que nenhum industrial ou comerciante, ao vender uma mercadoria e se responsabilizar pela entrega da mercadoria, já fazer o valor do frete incluído no valor total da mercadoria.

Entretanto, se foi o Destinatário o responsável pelo pagamento do frete, correta é a exigência fiscal, tal como consta do art. 172, § 1º, do Anexo IX, do RICMS/96.

Como os documentos que compõem os autos não permitem identificar, com precisão, quem teria arcado com o frete, se o Remetente/Atuado ou se o Destinatário, a prova pericial seria necessária para tal, suprível até mesmo por um interlocutório,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

onde se buscaria a prova do pagamento através de cheques compensados ou ordens de pagamento.

Daí, porque, entender ser necessária a prova pericial com tal fim, pelo que dou provimento ao Recurso de Agravo.

Mérito

Para se julgar no mérito, necessário é saber, repito, quem efetivamente arcou com o custo do frete, dado à dúvida expressa constante dos autos: o Remetente/Autuado ou o Destinatário?

Isto é necessário a este Conselheiro às razões acima expostas. Inexiste a certeza nos autos e vislumbra-se que, apesar de as Notas Fiscais constarem que o frete tenha sido custeado pelo destinatário os CTCRC dizem o contrário, o frete pode ter sido pago pelo remetente/autuado. Se assim pode ter sido, frete pago pelo remetente/autuado, e por entender que o frete quando é pago por este já está incorporado ao valor total da mercadoria, valor este expresso na Nota Fiscal de remessa, entende este Conselheiro, que a exigência é indevida. Em razão da dúvida, aplica-se ao presente o art. 112, II, do CTN.

Cita o Fisco algumas Notas Fiscais, quando de sua manifestação, com as quais pretende demonstrar discrepância. Entretanto, com todo o respeito, a discrepância não se vê. As Notas Fiscais citadas nº 22123 (fls. 1508), 22153 (fls. 1509), 22187 (fls. 1510) e 22116 (fls. 1513) constam que o frete será pago pelo destinatário, não somente pelo fato de o campo da Nota Fiscal “frete” estar informando que o será pago pelo destinatário, mas também e **sobretudo** por constar do corpo da Nota Fiscal que é a “mercadoria transportada por conta e risco do comprador”. Esta expressão não consta de uma só Nota Fiscal trazida pelo fisco (fls.), mas tão somente destas quatro retro citadas, o que demonstra que nestes quatro casos específicos, o transporte é pela cláusula FOB e, portanto, se as exigências recaíssem sobre estas, correto estaria o feito fiscal.

Diz mais o Fisco que há discrepância de valor, citando estas Notas Fiscais para comparar. Com todo o respeito, também equivocado está o fisco. A Nota Fiscal 22167, é pela cláusula CIF, a mercadoria destina-se a Governador Valadares e tem o seu valor unitário a R\$3,68. No entanto, a Nota Fiscal nº 22.123 é pela cláusula FOB, a mercadoria destina-se a Teófilo Otoni e tem o seu valor unitário em R\$3,54. Seria discrepante o valor, pois Teófilo Otoni se situa a mais distância da Autuada que Governador Valadares, mas uma operação se deu pela cláusula FOB e a outra pela CIF. Ou seja, na operação para Governador Valadares, quem arcou com o frete foi a remetente/destinatária.

Tanto é verdade o entendimento deste Conselheiro de que quando o frete é custeado pelo remetente, o seu valor já se encontra no valor final da mercadoria constante da Nota Fiscal de remessa/venda, que, conforme acima exposto, os valores são distintos, ou seja, menor quando se trata de operação FOB.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, com todo o respeito aos entendimentos em contrário, o lançamento não pode prosperar, pelo que é o mesmo improcedente, nos termos do art. 112, II, do CTN.

Sala das Sessões, 24/06/02.

**Francisco Maurício Barbosa Simões
Conselheiro CC/MG**

CC/MG