

Acórdão: 24.527/23/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002833322-61
Impugnação: 40.010156273-65
Impugnante: Futura Distribuidora de Alimentos Ltda
IE: 001636649.00-58
Origem: DF/Contagem - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – FRETE TRANSFERÍVEL AO ADQUIRENTE. Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST em razão da não recomposição da base de cálculo do ICMS/ST para incluir o valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário, infringindo o disposto no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de parcela do ICMS/ST, no período de 01/08/18 a 30/11/22, em razão da não recomposição da base de cálculo do ICMS/ST para incluir o valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário, infringindo, dessa forma, o item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/75, regulamentado no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 30/34, com os argumentos infra elencados, em síntese:

- sustenta que o valor do frete deverá compor a base de cálculo do ICMS/ST somente quando o substituto encontra-se vinculado ao contrato de transporte da mercadoria, no caso em que o transporte é contratado pelo próprio adquirente;

- acrescenta que inexistente controle, ingerência ou conhecimento prévio do valor do frete por parte do substituto, situação essa que não se aplica à parcela na base de cálculo do imposto;

- aduz que o Fisco não observou o que dispõe a Lei Complementar (LC) nº 87/96 em seu art. 13º, §1º, inciso II, alínea “b”, que deixa evidente que o frete na modalidade - *Free on Board* (FOB) não integra a base de cálculo da substituição tributária quando pago pelo comprador, e entendimento diverso importaria em violação ao princípio da hierarquização das leis;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aponta que a matéria foi submetida a julgamento com decisão proferida pelo Ministro Luiz Fux, no Recurso Especial nº 931.727/RS, que discute a inclusão do valor do frete FOB nas exigências de ICMS/ST, tendo sido definido que somente integra o ICMS/ST o frete contratado pelo próprio remetente;

- discorda da exigência da Multa de Revalidação (MR) de 50% (cinquenta por cento), uma vez que as penalidades devem obedecer aos princípios da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação, da finalidade, da ampla defesa e do contraditório.

Requer ao final a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 46/62, refuta as alegações da Defesa com os argumentos a seguir reproduzidos, em síntese:

- informa que em decorrência da ausência de qualquer impeditivo previsto nos arts. 105 e 114, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA para não dar seguimento à impugnação do Auto de Infração em exame, o crédito tributário encontra-se suspenso até o encerramento do julgamento na instância administrativa, com fundamento no art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional - CTN;

- esclarece que há previsão legal para exigir da Autuada o recolhimento da parcela do ICMS/ST da mercadoria relacionado ao valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário, o qual não foi incluído por esse substituto na base de cálculo que utilizou para efetuar a retenção do citado imposto;

- registra que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no Recurso Especial (REsp) nº 931.727/RS, de que não existe relação jurídico-tributária entre o estado e o substituído não se coaduna com a posição atual do Supremo Tribunal Federal - STF;

- aduz que a questão submetida a julgamento e a tese firmada no REsp nº 931.727/RS do STJ não se aplicam ao e-PTA em foco;

- relata que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, nos Acórdãos nºs: 23.405/23/2ª e 24.580/23/3ª, decidiu que o posicionamento do STJ, declarado no REsp nº 931.727/RS, quanto à inexistência da relação jurídico-tributária entre o estado e o substituído, já foi superada pelo STF e, ainda esclareceu que a exigência contida no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 é diferente da tese firmada no REsp supramencionado;

- reitera que a aplicação de multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o imposto devido não caracteriza o confisco.

Pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de parcela do ICMS/ST, no período de 01/08/18 a 30/11/22, em razão da não recomposição da base de cálculo do ICMS/ST para incluir o valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário, infringindo, dessa forma, o item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/75, regulamentado no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A legislação base do lançamento constitui o disposto no inciso II do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, nos seguintes termos:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(Grifou-se)

Verifica-se, pois, que a regra contida na alínea “b” do inciso II do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 é clara ao estabelecer que o valor do frete transferível ao adquirente ou tomador do serviço é uma das parcelas que integra o cálculo do ICMS/ST.

Assim, se o destinatário da mercadoria contrata, em seu nome, o serviço de transporte de carga para fazer chegar, em seu estabelecimento, a mercadoria por ele adquirida (cláusula FOB), claro está que o valor referente ao frete, ao invés de lhe ser cobrado pelo remetente (contribuinte substituto original), lhe é transferido e, portanto, o destinatário arca, diretamente, com seu pagamento, constituindo custo da mercadoria adquirida, tendo, portanto, repercussão no preço da mercadoria ao final da cadeia de sua circulação.

Nesse sentido, o Convênio ICMS nº 142 de 2018, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes, prevê no § 2º da sua cláusula décima primeira a atribuição da responsabilidade pela apuração e recolhimento da parcela do ICMS/ST relativa ao frete FOB ao destinatário da mercadoria, conforme se segue:

Cláusula décima primeira. Inexistindo o valor de que trata a cláusula décima, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, corresponderá, conforme definido pela legislação da unidade federada de destino, ao:

(...)

III - preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido na unidade federada de destino ou prevista em convênio e protocolo, para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, observado o disposto no §§ 1º a 3º desta cláusula.

(...)

§ 2º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente a essas parcelas será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

percentuais de MVA, observado o inciso III do caput desta cláusula. (Grifou-se)

Na legislação mineira, a referida cobrança tem supedâneo no item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/75 c/c inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1. conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela "E" anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo; (Grifou-se)

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3.o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA - estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(...)

§ 2º Na hipótese do item 3 da alínea "b" do inciso I do caput deste artigo:

(...)

III - não sendo possível incluir o valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

base de cálculo, o estabelecimento destinatário recolherá a parcela do imposto a eles correspondente, aplicando a alíquota interna prevista para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária sobre o valor do frete, seguro ou outro encargo, acrescido do percentual de margem de valor agregado estabelecido para a respectiva mercadoria. (Grifou-se)

Pertinente ressaltar que a atribuição da responsabilidade pela apuração e recolhimento da parcela do ICMS/ST relativa ao frete FOB ao destinatário da mercadoria encontra, ainda, embasamento no art. 128 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Tal atribuição de responsabilidade tem como fundamento a isonomia no tratamento tributário conferido às operações com frete CIF ou FOB, no tocante ao valor total do ICMS/ST devido, impedindo a possibilidade de modificação do sujeito passivo e, principalmente, do *quantum* devido por mera convenção entre os particulares, em vista do disposto no art. 123 do CTN.

Oportuno esclarecer, ainda, que a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais SEF/MG, por meio do Parecer nº 25/SEF/SUTRI-DOLT-CJUD/22 reafirmou a legalidade da exigência da inclusão na base de cálculo do ICMS/ST da mercadoria do valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário, cuja responsabilidade tributária pelo recolhimento da parcela do ICMS/ST referente a essa inclusão é do destinatário desse produto, o que corrobora para a fundamentação do presente lançamento.

A Impugnante cita o REsp nº 931.727/RS julgado pelo Superior Tribunal de Justiça-STJ, e entende que não há nenhuma relação jurídico-tributária entre o estado e o substituído, sob o fundamento de que o estado de Minas Gerais não teria legitimidade para cobrar o recolhimento da parcela do ICMS/ST da mercadoria relacionado ao valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário, cujo valor não foi incluído por tal substituto na base de cálculo que aplicou para realizar a retenção do mencionado imposto.

Quando do julgamento do REsp nº 931.727/RS do STJ, o assunto submetido a julgamento foi a “*Questão referente à inclusão do valor do frete na base de cálculo do ICMS nas vendas sujeitas à substituição tributária (artigo 13, § 1º, II, "b", da Lei Complementar 87/96).*”, que resultou na seguinte tese, infratranscrita:

NOS CASOS EM QUE A SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA (A MONTADORA/FABRICANTE DE VEÍCULOS) NÃO EFETUA O TRANSPORTE, NEM O ENGENHARIA POR SUA CONTA E ORDEM, O

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VALOR DO FRETE NÃO DEVE SER INCLUÍDO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

Todavia, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, ciente da questão submetida e da tese firmada no REsp nº 931.727/RS do STJ, explicou, no âmbito da Consulta de Contribuinte nº 027/22, com excertos infratranscritos:

Consulta de Contribuinte nº 027/22

(...) por expressa disposição constitucional, somente os julgados em Controle Concentrado de Constitucionalidade (Ação Declaratória de Constitucionalidade/ADC e Ação Direta de Inconstitucionalidade/ADI - § 2º do art. 102 da CR/88) e as Súmulas Vinculantes (art. 103-A da CR/88) são de observância obrigatória pela Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Desse modo, as decisões proferidas em sede de recurso extraordinário, ainda que em regime de repercussão geral, ou em sede de recurso especial, ainda que em regime de recursos repetitivos, e as súmulas, editadas tanto pelo STF quanto pelo STJ, não geram efeitos vinculantes aptos a ensejar sua observância pelo Estado de Minas Gerais, quando este não for parte na ação.

Não obstante o exposto, verifica-se que a decisão do STJ no REsp nº 931.727 abrange o entendimento de que o valor relativo ao frete FOB não integra a base de cálculo do ICMS/ST de responsabilidade do remetente, tendo em vista que este não se encontra vinculado ao contrato de transporte da mercadoria.

No entanto, o disposto no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 trata-se de atribuição de responsabilidade da apuração e recolhimento do ICMS/ST, com base no item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/1975, sobre a parcela relativa ao frete FOB ao próprio destinatário da mercadoria, vinculado ao respectivo contrato de transporte. Portanto, depreende-se que se trata de situação distinta da tratada no REsp nº 931.727”.

Nesse sentido, havendo norma expressa na legislação estadual, não há como acolher a pretensão do Contribuinte, nessa esfera de julgamento.

Importante destacar também que o entendimento apresentado pelo STJ foi confrontado pelo Supremo Tribunal Federal -STF, quando do julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo 1.361.320 – GO, oportunidade em que decidiu que o estado pode atribuir ao substituído a responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS/ST, com fundamento no art. 6º da Lei Complementar (LC) nº 87/96 e no art. 124, inciso I do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte ainda que o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, nos Acórdãos 23.405/23/2ª e 24.580/23/3ª, ao examinar a acusação fiscal idêntica ao do Auto de Infração em questão julgou procedente o feito fiscal, cujo principal argumento dos sujeitos passivos para extinguir a exigência do crédito tributário era a decisão do STJ expedida no REsp nº 931.727/RS.

A Impugnante discorda da exigência da Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entende que a penalidade infringe princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade e apresenta natureza confiscatória.

Entretanto tal entendimento não merece prosperar.

Observa-se que, a ausência do recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal, examine-se:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53. (Grifou-se).

(...)

Nessa medida, a penalidade foi aplicada conforme a lei.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Por fim, em relação à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, transcreve-se à seguir excerto do Acórdão nº 23.782/21/1ª do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, acerca da matéria:

ACÓRDÃO Nº 23.782/21/1ª.

DESNECESSÁRIO O PEDIDO DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (IMPOSTO E PENALIDADES) NOS TERMOS DO ART. 151, INCISO III, DO CTN, UMA VEZ QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOMENTE SERÁ EFETIVAMENTE COBRADO APÓS A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. (GRIFOU-SE).

Dessa forma, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Juliana de Mesquita Penha.

Sala das Sessões, 14 de setembro de 2023.

Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor

CS/D

24.527/23/1ª