

Acórdão: 23.546/23/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002785608-63  
Impugnação: 40.010155902-16  
Impugnante: BRF S.A.  
IE: 001087082.41-71  
Proc. S. Passivo: Henrique Gaede/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. Constatada a falta de recolhimento do ICMS, a título de substituição tributária, incidente sobre o frete na origem, uma vez que este não foi incluído na base de cálculo das mercadorias listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, por se tratar de prestação de serviço realizada sob a Cláusula FOB (*Free on Board*), frete por conta do destinatário, sendo seu valor, portanto, desconhecido pelo remetente. Lançamento reformulado pela Fiscalização. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de apuração e recolhimento do complemento de ICMS/ST devido sobre frete, no período de 01/04/18 a 31/12/21, em decorrência do frete não ter sido incluído na base de cálculo da substituição tributária das mercadorias enquadradas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e, por conseguinte, não ter sido feita a retenção do ICMS/ST sobre essa parcela na origem, por tratar-se de prestação de serviço realizada sob a Cláusula FOB, frete por conta do destinatário, sendo seu valor, portanto, desconhecido pelo remetente.

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 procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 108/124. Requer, ao final a procedência da impugnação.

A Fiscalização promove a reformulação do lançamento para complementação do Relatório Fiscal e inclusão de dispositivos legais conforme Termo de Reformulação de págs. 68.491/68.492 do e-PTA.

Aberta vista, a Impugnante apresenta aditamento à Impugnação acostada ao e-PTA. Reitera pela procedência da impugnação.

Em manifestação colacionada ao e-PTA, a Fiscalização refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

---

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante alega a nulidade do lançamento sob o argumento de que teria havido uma indevida presunção de que adquiriu as mercadorias para posterior revenda, tomando a premissa equivocada de que haveria operações subsequentes para justificar a exigência do complemento do ICMS/ST o que ensejaria a violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Entretanto, tal entendimento não merece prosperar.

Como apontado no Relatório Fiscal, trata-se a presente autuação da exigência do complemento de ICMS/ST devido sobre o frete, em decorrência deste não ter sido incluído na base de cálculo da substituição tributária (ST) das mercadorias, enquadradas na Parte 2, do Anexo XV do RICMS/02, por tratar-se de prestação de serviço realizada sob a Cláusula “*FOB*”.

Sendo assim, necessariamente todas as operações objeto do levantamento referem-se a operações sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, pelo alienante/remetente, independente da destinação, seja para uso e consumo, ativo permanente ou para revenda, não havendo que se falar em presunção, muito menos em violação ao art. 142 do CTN no presente caso.

Em todas essas situações o valor do frete, por ter sido contratado sob a Cláusula “*FOB*”, não era conhecido pelo remetente, portanto sendo impossível de ser incluído no momento da remessa na base de cálculo da Substituição Tributária -ST.

Assim, ao contrário do alegado na impugnação apresentada, foi corretamente indicada a ocorrência, respaldada pela legislação pertinente, principalmente após a reformulação procedida quando se fez a complementação da capitulação legal, não havendo que se falar em nulidade do Auto de Infração.

Ademais 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 apuração e recolhimento do complemento de ICMS/ST devido sobre frete, no período de 01/04/18 a 31/12/21, em decorrência do frete não ter sido incluído na base de cálculo da substituição tributária das mercadorias enquadradas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e, por conseguinte, não ter sido feita a retenção do ICMS/ST sobre essa parcela na origem, por tratar-se de prestação de serviço realizada sob a Cláusula FOB, frete por conta do destinatário, sendo seu valor, portanto, desconhecido pelo remetente.

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

O art. 12, Anexo XV do RICMS/02 prevê a responsabilidade a estabelecimento 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 submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 do retrocitado anexo do dispositivo regulamentar, para estabelecimento de contribuinte deste estado, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

Essa responsabilidade, nos termos do § 2º do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, 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 submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2, Anexo XV, RICMS/02 e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

A base de cálculo do ICMS para fins da substituição tributária progressiva (BC/ST) tem previsão no inciso II, art. 8º da Lei Complementar (LC) nº 87/96. Examine-se:

#### LC nº 87/96

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

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) o valor da operação ou 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 aos adquirentes ou tomadores de serviço;

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

(Grifou-se).

A regra contida na alínea “b”, inciso II, 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 ICMS/ST.

Portanto, 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 ser cobrado pelo remetente (contribuinte substituto original), lhe é transferido e, portanto, o destinatário arca, diretamente com seu pagamento, constituindo custo da mercadoria adquirida.

Na legislação mineira, a cobrança da substituição tributária, nas hipóteses contempladas nessa autuação, respalda-se nos incisos II e III do art. 22 e item 1 do § 8º, também do art. 22 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 19 e art. 20, Parte 1, Anexo XV, ambos do RICMS/02. Confira-se:

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;

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, 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;

O inciso II também do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 faz referência à base de cálculo da substituição tributária devida nas aquisições de mercadorias destinadas a consumo final. Veja-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Anexo XV - RICMS/02

Art. 19:

I - (...)

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor da operação adicionado da parcela relativa à diferença do imposto correspondente a alíquota interna prevista para a mercadoria a consumidor final neste Estado e a alíquota interestadual.

A forma de se obter o valor do imposto devido a título de diferencial de alíquota, nos termos do § 1º do art. 12 da Lei 6.763/75, infrareproduzido, será estabelecida em regulamento.

### Lei nº 6.763/75

Art. 12. (...)

(..)

§ 1º Nas hipóteses dos itens 6, 10, 11 e 12 do § 1º do art. 5º, o regulamento estabelecerá como será calculado o imposto, devido a este Estado, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

O entendimento sustentado pela parte, em especial no aditamento à impugnação apresentado, ampara-se exatamente na convicção de que o inciso II do art. 19, Anexo XV do RICMS/02, não menciona qualquer adicional a título de frete.

Realmente, ele estabelece que a base de cálculo é o valor da operação adicionado da parcela relativa à diferença do imposto correspondente a alíquota interna prevista para a mercadoria a consumidor final neste estado e a alíquota interestadual.

Mas o cálculo a ser feito para apurar essa diferença está indicado no inciso II do art. 20, Anexo XV do RICMS/02 na sequência. Este último sim, contempla o acréscimo do frete. Examine-se:

### Anexo XV - RICMS/02

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

(...)

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor calculado conforme a fórmula "ICMS ST DIFAL = [(V oper - ICMS origem) / (1 - ALQ interna)] x ALQ interna - (V oper x ALQ interestadual)", onde:

a) "ICMS ST DIFAL" é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estado para a mercadoria e a alíquota interestadual;

b) "V oper" é o valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário;

c) "ICMS origem" é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;

d) "ALQ interna" é a alíquota interna estabelecida neste Estado para as operações com a mercadoria a consumidor final;

e) "ALQ interestadual" é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação. (Grifou-se).

Note-se que da mesma forma que o frete transferível ao destinatário compõe a base de cálculo do ICMS/ST em relação às operações subsequentes, consoante Item 3, alínea "b", inciso I, art. 19, do RICMS/02, nos termos da alínea "b", do inciso II, art. 20, Anexo XV do RICMS/02, supratranscrito, também deve ser acrescido à base de cálculo do diferencial de alíquota devido em relação as entradas de mercadoria submetidas ao regime de substituição tributária destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente.

Ademais, dispõe o art. 15, Anexo XV do RICMS/02:

### Anexo XV - RICMS/02

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Trata-se de regra genérica quando há obrigação por parte do substituto de recolher o ICMS/ST nas remessas para contribuinte no estado.

O frete, cobrado ou transferível ao destinatário, como já se delineou constitui uma das parcelas que deve compor essa base de cálculo tanto nas remessas de mercadorias com operação subsequente como nas remessas de mercadorias destinadas a uso e consumo e ativo imobilizado.

Quando se trata de remessa sobre a Cláusula "*CIF*" - "*Cost, Insurance and Freight*" (custo, seguro e frete) o frete, por conta do remetente, é automaticamente incluído por este na base de cálculo do ICMS/ST, seja qual for a destinação das mercadorias.

Entretanto, na modalidade "*FOB*", frete por conta do destinatário, por esse valor não ser conhecido pelo remetente, o ICMS/ST sobre o frete, circunstancialmente, deixa de ser retido na origem, consoante acusação formalizada, responsabilidade essa que recai, numa condução lógica, sobre o destinatário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Finalmente, deve ser ressaltado que ao contrário do afirmado pela Impugnante, a análise de todo o levantamento realizado demonstra que nas notas fiscais objeto da autuação, há ocorrência tanto de aquisição de mercadorias destinadas a consumo final, quanto de mercadorias adquiridas de terceiros para revenda já gravadas com a substituição tributária. Tome-se, por amostragem, a Nota Fiscal nº 107.198, de 26/11/21, Anexo 9 do e-PTA.

Assim, no levantamento não há somente notas fiscais referentes à aquisição de mercadorias destinadas a uso e consumo, *contrario sensu* o montante que está sendo exigido a título de complemento de ICMS-ST do frete devido por substituição tributária no tocante a essas entradas corresponde a menos de 20% (vinte por cento) do crédito tributário total, sendo mais de 80% (oitenta por cento) relativo a mercadorias com operação subsequente.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento reformulado de págs. 68.491/68.492. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Roseli Isabel Pazzeto e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 23 de agosto de 2023.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Relator**