

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.566/23/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002706176-02
Impugnação: 40.010155597-93
Impugnante: Mason Equipamentos Ltda.
IE: 001661377.01-91
Proc. S. Passivo: Matheus Henrique de Sá Mendes/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – FRETE FOB. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST, em razão da falta de inclusão do valor do frete, cláusula FOB, na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, nos termos do art. 19, inciso I, item b.3 do RICMS/02 e, também, não houve recolhimento complementar do imposto por parte do estabelecimento destinatário, ora autuado. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. Contudo, deve ser afastada a multa isolada por ser inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS/ST em razão da falta de inclusão, na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, destacado em NFe do remetente das mercadorias, do valor do frete, cláusula FOB (*free on board*), nos termos do art. 19, inciso I, item b.3 do RICMS/02, no período de 01/01/18 a 31/12/21. Constatado, ainda, que não houve recolhimento complementar do imposto por parte do estabelecimento destinatário, ora autuado.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 18/48.

Em face das alegações apresentadas pela Defesa, a Fiscalização intima a Autuada (págs. 389/390) para apresentar detalhamento de pagamentos do ICMS/ST complementar, incidente sobre o valor do frete FOB não incluído na base de cálculo do ICMS/ST destacado pelo remetente.

A Impugnante, atendendo a intimação, comparece aos autos às págs. 394.

A Fiscalização se manifesta às págs. 396/412.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS/ST em razão da falta de inclusão, na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, destacado em NFe do remetente das mercadorias, do valor do frete, cláusula FOB (*free on board*), nos termos do art. 19, inciso I, item b.3 do RICMS/02, no período de 01/01/18 a 31/12/21. Constatado, ainda, que não houve recolhimento complementar do imposto por parte do estabelecimento destinatário, ora autuado.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, verifica-se que o frete integra a base de cálculo do ICMS/ST, como se depreende do disposto no art. 8º, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96 e art. 13, § 2º, Item 1, alínea “a” da Lei nº 6.763/75:

LC nº 87/96

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 2º Integram a base de cálculo do imposto:

1.nas operações:

a) todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;

(Grifou-se)

Nesse contexto, cabe trazer à colação a legislação mineira de regência da matéria, que disciplina as regras aplicáveis à apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a começar pelo art. 13 da Lei nº 6.763/75. Examine-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

2) em relação a operação ou prestação subsequentes, 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;

c - a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. (Grifou-se)

E, conforme disposto no item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é, em relação às operações subsequentes, tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, **frete**, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias 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 do referido Anexo XV e observado o disposto nos §§ 5º a 8º do aludido art. 19.

RICMS/02

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Em sua defesa, alega a Impugnante, em síntese:

- que realizou o pagamento de parcela do débito, conforme se depreende das guias, dos comprovantes de pagamento e do livro diário anexados (doc. 02), com a inclusão do frete FOB em sua base de cálculo e tal fato se comprova pela discriminação em planilha anexada à impugnação que, de maneira bem didática, destaca os comprovantes de pagamento do ICMS-ST, as notas fiscais, os conhecimentos de transporte (com suas respectivas chaves de acesso), fazendo uma relação com o seu livro diário.

- cita os arts. 8º, II, “b” e 13, §1º, II, “b” da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) para sustentar que, em se tratando de substituição tributária, o frete, pretensamente incluído na base de cálculo do ICMS-ST, ocorreria apenas e tão somente se fosse suportado pelo substituto tributário, então responsável pelo recolhimento do ICMS-ST;

- que a alínea “b” do inciso II do art. 8º da LC 87/1996, reproduzida pelo art. 13, §19, item 2 da Lei Estadual nº 6.763/1975, refere-se claramente ao frete suportado pelo sujeito passivo por substituição tributária, ou seja, às operações com a cláusula CIF (“cost, insurance and freight”), tanto na hipótese de o contribuinte substituto contratar um prestador de serviço de frete quanto no caso de o substituto transportar as mercadorias ao adquirente por intermédio de frota própria;

- que do mesmo modo, a alínea “b” do inciso II do §1º do art. 13 da LC nº 87/1996 estabelece que apenas o frete suportado pelo substituto tributário integra a base de cálculo do imposto;

- faz referência à necessidade de aplicação do Recurso Especial Vinculante Resp nº 931.727 e também cita a ementa de julgamento do STJ, na mesma linha de raciocínio, que nos casos em que a substituta tributária não efetua o transporte, nem o engendra por sua conta e ordem, o valor do frete não deve ser incluído na base de cálculo do imposto;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita outras decisões judiciais e a Consulta de Contribuinte SEFAZ Nº 122 DE 16/06/2015 que, segundo sua interpretação, esclarece que os valores relativos a frete somente não integram a base de cálculo do imposto, nas operações com mercadorias, quando o transporte for contratado e realizado por conta do destinatário (cláusula FOB).”
- que a Autoridade Fazendária aplicou a multa de revalidação prevista no artigo 56, II e §2º I, da Lei nº 6.763/75, em razão da suposta insuficiência no recolhimento do ICMS-ST, totalizando 100% do valor das diferenças de ICMS-ST exigidas no caso;
- que a “não-retenção” do ICMS-ST deve ser compreendida como a inexistência absoluta de destaque de valor de ICMS-ST nos documentos fiscais e quando há o destaque de valor de ICMS-ST não há espaço para a aplicação do inciso I, do §2º do art. 56 da Lei nº 6.763/1975;
- que lhe foram imputadas, multas isoladas e de revalidação, às quais representam um montante que corresponde a 213% do valor do ICMS-ST, restando claro que deve haver uma proporcionalidade entre a infração e a sanção, de modo a não configurar confisco, vedado em âmbito constitucional;
- requer a procedência da Impugnação.

Em face da alegação da Autuada de que há recolhimentos efetuados referentes ao ICMS/ST, frete FOB, com a juntada aos autos de uma planilha e de diversos documentos de arrecadação para comprovar o recolhimento, informa a Fiscalização:

Em análise a esta documentação, o Fisco concluiu não ser possível através dela atribuir tais pagamentos às operações que constaram do presente auto de infração, devido ao formato e ao conteúdo dos campos de informações contidas na planilha e considerando ainda que os pagamentos não foram individualizados, mas recolhidos por período e contendo diversos fatos geradores em cada recolhimento.

Desta forma, procedeu-se a intimação à Impugnante (fls. 389/392), para apresentar junto ao e-PTA, no prazo de 10 (dez) dias, a contar do seu recebimento, planilha em formato Excel detalhando os pagamentos que alega terem sido realizados, contendo memorial de cálculo do ICMS/ST complementar incidente sobre o valor do frete FOB não incluído na base de cálculo da substituição tributária pelo remetente, devido nas operações comerciais de aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária remetidas

por empresas situadas em outra unidade da federação, conforme determinado pelo art. 19, § 2º, inciso III, Anexo XV do RICMS/2002.

Destacado também na intimação que tal planilha deveria conter ao menos as seguintes colunas de informações:

valor do dae de recolhimento vinculado à nfe

data do recolhimento

cnpj do fornecedor da mercadoria

número da nfe

data da nfe

mercadoria

cnpj da transportadora

número do conhecimento de transporte – ct-e referente à prestação

valor do frete atribuído à mercadoria

mva (margem de valor agregado) da mercadoria

base de cálculo do icms/st – frete/fob

icms/st – frete/fob a recolher

Solicitado ainda que, se porventura os alegados recolhimentos tiverem sido feitos por período e não por CT-e, acumulando assim diversas prestações para um único recolhimento, as informações deveriam ser agrupadas por DAE de recolhimento, de forma que o valor de cada DAE coincida com o total do ICMS/ST complementar sobre o frete FOB a recolher calculado de todas as NF-e's referentes aos seus respectivos CT-e's. Tal procedimento tem o intuito de se identificar e possibilitar a vinculação de todos os documentos fiscais ao respectivo recolhimento.

A Autuada apresentou resposta à intimação às págs. 394/395, anexando nova planilha, intitulada “Doc. 01 – Recolhimento ICMS/ST”, a qual, em momento algum se consegue comprovar que o ICMS/ST foi recolhido sobre a base de cálculo do Frete/FOB.

A Fiscalização, então, se manifesta, sob os seguintes argumentos:

- relativamente aos documentos juntados pela Autuada, na tentativa de demonstrar a inclusão do frete FOB na base de cálculo do ICMS/ST, que os arquivos não foram sistematizados de forma a comprovar inequivocamente que tais recolhimentos foram efetuados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- que as guias de recolhimentos não foram emitidas de forma individualizada por CTe, nem mesmo fazem menção a quais CTes e NFes se referem, não permitindo assim a vinculação dos documentos aos respectivos DAE's;
- que a referida planilha também não foi elaborada de forma a permitir a checagem da correção dos valores a título de frete/FOB calculados e recolhimentos efetivados;
- que o Livro Razão, embora tenha como histórico no campo "Texto" "ICMS/ST entradas a R Compra Ref. NF..." também não foi suficiente para permitir a conferência. Em primeiro lugar porque, em cada recolhimento, há NFe's que estão descritas neste campo "Texto" que não constam da Malha Fiscal encaminhada ao Contribuinte e, em segundo lugar, há NFe's que não constam nem mesmo da relação de NFe's emitidas por terceiros e tendo como destinatário o Contribuinte Mineiro ora autuado;
- conclui que as informações do Livro não são úteis para a análise e questiona se seria o ICMS/ST, o imposto destacado na NFe ou o ICMS/ST complementar frete/FOB;
- que, atendendo a Intimação do Fisco, a Impugnante anexou uma outra planilha intitulada "Doc01 - Recolhimento ICMS/S - Entradas" e que os campos desta nova planilha estão mais adequados à análise que a planilha "Doc02 - Recolhimento ICMS/S - Entradas", ainda que não sistematizada da forma solicitada na Intimação;
- que, porém, grande parte das NFe's constantes dela não estão discriminadas no campo "Texto" do Livro Razão, no que se refere à NF. Como exemplo, a NFe nº 201879, que está contida na planilha, mas não no Livro Fiscal;
- que, portanto, mais um motivo para não se dar o devido crédito às informações deste referido Livro;
- que, além do mais, nesta nova planilha, os valores calculados a título de ICMS/ST complementar - frete/FOB, não coincidem com os recolhimentos que efetivamente foram efetuados e lançados na planilha no campo denominado "VALOR DO DAE DE RECOLHIMENTO VINCULADO À NFe";
- que a base de cálculo do ICMS para fins da substituição tributária progressiva (BC/ST) tem previsão no inciso II do art. 8º da Lei Complementar nº 87/1996;

- que a regra contida na alínea “b” do inciso II do art. 8º da Lei Complementar nº 87/1996 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;
- que, 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;
- que, nesse sentido, o Convênio ICMS 142/2018, 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;
- que na legislação mineira, a referida cobrança tem supedâneo no item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/1975 c/c inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002;
- que é importante 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;
- que o frete “Free on Board” – FOB – é aquele em que o comprador/destinatário assume todos os riscos e custos com o transporte da mercadoria, assim que ela é disponibilizada para a sua realização;
- que a inclusão do valor correspondente à prestação de serviço de transporte, na modalidade FOB, na base de cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária (ICMS/ST), incidente nas operações subsequentes com a mercadoria, visa tão somente atribuir a mesma carga tributária das operações cujo transporte deu-se na modalidade CIF (“Cost, Insurance and Freight”- CIF - é a modalidade em que a totalidade dos custos e riscos da entrega da carga é assumida pelo fornecedor, incluindo o frete e seguro);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- que sendo a operação promovida sob o frete CIF, o remetente deve incluir o valor desse frete na base de cálculo da operação própria com a mercadoria, por força do art. 13, § 1º, inciso II, alínea "b", da Lei Complementar nº 87/1996;
- que a referida previsão da inclusão do valor do frete na base de cálculo do ICMS/ST da mercadoria, independentemente se a citada prestação tenha sido paga pelo remetente ou destinatário, garante, de pronto, igualdade de tratamento entre as cláusulas CIF e FOB e, ao mesmo tempo, evita possíveis prejuízos ao Erário;
- tece comentários sobre as decisões judiciais referente À matéria em análise;
- que relativamente à Consulta SEFAZ nº 122, de 16/06/2015, o entendimento é o mesmo explanado, ou seja, o frete contratado sob cláusula CIF compõe a base de cálculo do ICMS/ST, porém o de responsabilidade da remetente da mercadoria. Já o ICMS/ST sobre o frete FOB é de responsabilidade da destinatária. A referida consulta não trouxe esclarecimento contrário ao entendimento da Fiscalização;
- que a aplicação da multa no caso em questão, conforme consta do relatório da ação fiscal, está em perfeita consonância com o disposto na Lei nº 6.763/75;
- que não assiste razão ao questionamento acerca da aplicação cumulada entre as Multas Isoladas e a Multa de Revalidação, pelo que todas têm fato gerador distinto, cada uma fora aplicada pela ocorrência de infração diferente;
- Pede pela procedência do lançamento.

Observa-se que o principal argumento da Impugnante é de que o valor do frete somente será incluído na base de cálculo do ICMS/ST, em se tratando de frete sob a cláusula CIF (*Cost, Insurance and Freight*), situação essa que não se aplica no presente caso, por ser transporte efetuado sob a cláusula FOB (*Free on Board*).

Entretanto, conforme citado acima, a legislação tributária não possibilita tal conclusão. Pelo contrário, o **frete** integra a base de cálculo da substituição tributária, independentemente de ser de responsabilidade do remetente ou do destinatário, incidindo a substituição tributária sobre tudo que deva ser cobrado do consumidor final.

Acrescente-se que, em se tratando de frete FOB, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST relativo à parcela do serviço de transporte recai sobre o destinatário, na forma prevista no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02

Art. 19 (...)

§ 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 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.

Portanto, correta a exigência do ICMS/ST, em face do não recolhimento do montante referente ao frete, incidente sobre o transporte das mercadorias entradas no estabelecimento do destinatário mineiro.

A Autuada também se insurge contra as multas aplicadas.

Além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, item I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

Portanto, a norma acima citada determina a aplicação da penalidade "em dobro" ao contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária.

No entendimento da Impugnante, a multa de revalidação em dobro é admitida apenas quando não há retenção ou a falta de pagamento do imposto retido em decorrência da substituição tributária, sendo que, no caso dos autos, houve retenção e recolhimento a menor do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, mostra-se equivocado tal entendimento, pois, de acordo com o disposto no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a Multa de Revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 da referida lei. Ou seja, no caso do Auto de Infração, sob exame, a multa de revalidação deve ter como base o valor do imposto não recolhido tempestivamente, **no todo ou em parte**. Veja-se:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(...)

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.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária; (Grifou-se)

Observa-se que as expressões “*por não-retenção*” ou “*por falta de pagamento*” constantes do inciso I do § 2º do art. 56, acima descrito, não poderiam se referir a outra hipótese que não seja, como dispõe o **inciso III do art. 53**, ao ICMS/ST não recolhido no todo ou **em parte** pelo contribuinte.

Assim sendo, a Multa de Revalidação prevista no inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, específica para os casos envolvendo substituição tributária, aplica-se tanto às situações em que não houver retenção do ICMS/ST, como também naquelas em que a retenção for efetuada em valor inferior ao efetivamente devido, sendo que o agravamento ocorre por se tratar de operação sujeita à substituição tributária.

Vê-se, portanto, que o Fisco, ao lançar a Multa de Revalidação em dobro prevista no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, agiu em estrita consonância com o princípio da legalidade.

Todavia, no que se refere à aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, merece ser reparado o lançamento.

Prevê o referido dispositivo:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada; (Grifou-se)

Note-se que, no caso dos autos, a Autuada é a destinatária das mercadorias, objeto da autuação, ou seja, recebeu as mercadorias com o destaque do ICMS/ST efetuado pelo vendedor, este, sim, emitente dos documentos fiscais que acobertaram as operações.

Acrescente-se que, conforme acima mencionado, a Autuada, nos termos do referido inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, deveria, tão-somente, recolher a parcela do imposto correspondente ao valor do frete por ela contratado, aplicando a alíquota interna prevista para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária e adicionando o percentual de margem de valor agregado estabelecido para a respectiva mercadoria.

Logo, deve ser afastada a exigência da multa isolada em questão, por ser inaplicável à espécie tratada nos autos.

No tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento que negou provimento ao Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial (Ag Int no AREsp nº 908.237/SP – 2016/0105143-6), publicado em 24/10/16, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE AOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. RECURSO REPETITIVO. MULTA.

1. "A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, EX VI DO DISPOSTO NO ARTIGO 13 DA LEI 9.065/95" (RESP 1.073.846/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/12/2009, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/73).

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso 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, 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada. Vencidos em parte, o Conselheiro Thiago Álvares Feital (Relator), que o julgava procedente e o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen, que o julgava parcialmente procedente, para, ainda, excluir a multa de revalidação. Designada relatora a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora). Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 16 de maio de 2023.

Cindy Andrade Moraes
Presidente / Relatora designada

IS/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	24.566/23/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.002706176-02	
Impugnação:	40.010155597-93	
Impugnante:	Mason Equipamentos Ltda.	
	IE: 001661377.01-91	
Proc. S. Passivo:	Matheus Henrique de Sá Mendes/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS/ST em razão da falta de inclusão, na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, destacado em NFe do remetente das mercadorias, do valor do frete, cláusula FOB (*free on board*), nos termos do art. 19, inciso I, item b.3 do RICMS/02, no período de 01/01/18 a 31/12/21. Constatado, ainda, que não houve recolhimento complementar do imposto por parte do estabelecimento destinatário, ora atuado.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Tendo em vista a comprovação da infração, a 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes decidiu, por maioria de votos, julgar parcialmente procedente o lançamento para cobrar o ICMS/ST não recolhido, para exigir a Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, deste mesmo artigo da Lei nº 6.763/75 e ainda, para excluir a Multa Isolada aplicada, prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, desta mesma Lei.

A discordância em relação à referida decisão restringe-se exclusivamente no que diz respeito à aplicação da Multa de Revalidação citada.

Eis o dispositivo aplicado:

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...) (Grifou-se)

A maioria dos conselheiros julgou correta a aplicação da penalidade por entender que as expressões “*por não-retenção*” ou “*por falta de pagamento*” constantes do inciso I do § 2º do art. 56, acima descrito, se referem às hipóteses em que o ICMS/ST não seja recolhido no todo, ou **em parte** pelo contribuinte, tal como dispõe o **inciso III do art. 53**, a seguir transcrito:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(...)

(grifou-se)

Todavia, este conselheiro entende não ser cabível a cominação daquela penalidade pois que, no presente caso, o Autuado – substituto tributário - não é o emitente das notas fiscais que subsidiam o lançamento e, por conseguinte, em relação a esses documentos, foge à sua alçada reter o ICMS devido por ST.

Por seu turno, uma vez que a parcela do ICMS/ST exigido nos autos não foi retida nas referidas notas fiscais, não há o que se falar em falta de pagamento do imposto retido por substituição tributária.

Verifica-se, portanto, não ocorrida a conduta infracional tipificada no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Dessa feita, no caso dos autos, incabível a cominação da multa em dobro disposta no art. 56, inciso II, c/c §2º, inciso II deste mesmo artigo da Lei nº 6.763/75.

Sala das Sessões, 16 de maio de 2023.

Dimitri Ricas Pettersen
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.566/23/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.002706176-02	
Impugnação:	40.010155597-93	
Impugnante:	Mason Equipamentos Ltda. IE: 001661377.01-91	
Proc. S. Passivo:	Matheus Henrique de Sá Mendes/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS/ST em razão da falta de inclusão, na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, destacado em NFe do remetente das mercadorias, do valor do frete, cláusula FOB (*free on board*), nos termos do art. 19, inciso I, item b.3 do RICMS/02, no período de 01/01/18 a 31/12/21. Constatado, ainda, que não houve recolhimento complementar do imposto por parte do estabelecimento destinatário, ora atuado.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Argumenta a Impugnante que o lançamento contraria o que restou decidido no Recurso Especial nº 931.727/RS, no qual o STJ consignou a invalidade da exigência de diferenças a título de ICMS/ST calculadas sobre o frete de operações pactuadas com cláusula FOB, uma vez que as despesas de transportes são arcadas pelos adquirentes de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e não compõem o valor da operação.

Contudo, a legislação mineira — à qual este Conselho encontra-se firmemente adstrito — não permite corroborar a argumentação da Impugnante. Pelo contrário, de sua leitura resta claro que o frete compõe a base de cálculo do ICMS/ST, qualquer que seja a modalidade de responsabilidade adotada no contrato.

Veja-se a este respeito art. 13, § 19 da Lei nº 6.763/75:

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) em relação a operação ou prestação subsequentes, 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;

c - a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Da mesma maneira, o art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, Anexo XV do RICMS/02:

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

I - em relação às operações subsequentes:

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

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial ou pelo importador; ou

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;

Este é o cenário normativo que deverá embasar a decisão deste Conselho. Diante dele, impõe-se a conclusão de que o valor do frete deve compor a base de cálculo do ICMS/ST independentemente de este ser de responsabilidade do remetente ou do destinatário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, a responsabilidade da Impugnante decorre do art. 22, inciso II, § 18 da Lei nº 6.763/75 que determina a responsabilização do estabelecimento destinatário na hipótese de o remetente não reter ou reter a menor o imposto devido:

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;

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

Em relação à Consulta de Contribuintes nº 122/2015, é de se notar que esta não se refere ao ICMS devido por substituição tributária, sendo, portanto, incabível ao presente caso. Confunde, portanto, a Impugnante os dispositivos referentes à formação da base de cálculo do ICMS operação própria com aqueles relativos à formação da base de cálculo do ICMS/ST. Ao mesmo tempo, em relação à decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 931.727/RS, tem razão o Fisco quando afirma que esta não é cogente para a administração pública.

Argumenta, ainda, a Impugnante que a multa de revalidação é inválida e deve ser cancelada ou, ao menos, ajustada e reduzida, em respeito ao regime jurídico constitucional e legal aplicável às penalidades tributárias. Também aqui não merece prosperar o argumento, uma vez que as multas foram impostas nos estritos termos legais, ajustando-se perfeitamente à hipótese e estando ratificada na jurisprudência deste Conselho a imposição simultânea de multa isolada e multa de revalidação.

Veja-se, também, que os documentos apresentados pela Impugnante para demonstrar o recolhimento parcial do tributo, além de reproduzir valores discrepantes, não demonstram a inclusão do frete na base de cálculo do imposto, e nem mesmo a intimação posterior à Impugnante para que reapresentasse a documentação em planilha analítica foi capaz de o demonstrar.

Sala das Sessões, 16 de maio de 2023.

Thiago Álvares Feital
Conselheiro