

Acórdão: 24.670/23/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002827960-19
Impugnação: 40.010156228-01
Impugnante: Supply Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda
IE: 001087584.00-86
Proc. S. Passivo: Tiago Abreu Gontijo/Outro(s)
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 ao 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 procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de parcela do ICMS, no período de 01/07/18 a 30/09/22, 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.

Apurou-se que a Autuada não recolheu essa parcela do ICMS/ST da mercadoria, pela verificação de que os respectivos valores mensais, não se encontravam dentre os recolhimentos de ICMS que a Supply Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda efetuou ao estado de Minas Gerais no período autuado.

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. 30/64, com os argumentos infraelencados, em síntese:

- entende que o crédito tributário é indevido, em virtude do imposto exigido no lançamento de ofício estar em desconformidade com a legislação tributária,

- cita o entendimento do Superior Tribunal de Justiça-STJ, que no REsp. nº 931.727/RS decidiu, em sede de recurso representativo da controvérsia (tema repetitivo 161), pela inexistência da relação jurídico-tributária entre o estado e o substituído;

- registra que a base de cálculo e da parcela do ICMS/ST, estão incorretas em decorrência desses valores terem sido calculados com base em arbitramento e não pela utilização do “*valor estrito do frete*” como parâmetro.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 74/93, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 29/08/23, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 12/09/23. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. Guilherme Vinícius Magalhães e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta.

DECISÃO

Conforme relatado a autuação versa sobre a falta de recolhimento de parcela do ICMS, no período de 01/07/18 a 30/09/22, 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.

Apurou-se que a Autuada não recolheu essa parcela do ICMS/ST da mercadoria, pela verificação de que os respectivos valores mensais, não se encontravam dentre os recolhimentos de ICMS que a Supply Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda efetuou ao estado de Minas Gerais no período autuado.

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

A Impugnante argui que não há base legal para o Fisco exigir o recolhimento da parcela do ICMS/ST da mercadoria relacionado ao valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário, que não foi incluído por esse substituto na base de cálculo utilizada para promover a retenção do citado imposto.

Sobre esse assunto da legalidade da exigência da inclusão na base de cálculo do ICMS/ST 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, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, no Parecer nº 25/SEF/SUTRI-DOLT-CJUD/20224, esclarece:

“(…) 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, nos seguintes termos:

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

(…)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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)

Conforme se vê, 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 *Free on Board* -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 142/18, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária relativos ao imposto devido pelas operações subseqüentes, 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. Confira-se:

Convênio ICMS nº 142/18.

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 subseqüentes, 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 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. Examine-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;

(...)

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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)

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 - CTN, veja-se:

CTN

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 *Cost, Insurance and Freight* - Custo, Seguro e Frete (CIF) ou *Free on Board* (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.

Com base no entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no Recurso Especial -REsp nº 931.727/RS, de que não há nenhuma relação jurídico-tributária entre o estado e o substituído, a Impugnante argui que o estado de Minas Gerais não tem legitimidade para exigir o recolhimento da parcela do ICMS/ST 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.

Nesse REsp nº 931.727/RS, o STJ manifestou-se acertadamente que o valor do frete FOB deve fazer parte da base de cálculo do ICMS-ST, com o seguinte entendimento:

“(...)

1.O VALOR DO FRETE (REFERENTE AO TRANSPORTE DO VEÍCULO ENTRE A MONTADORA/FABRICANTE E A CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA) INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA, PARA FINS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA ("PARA FRENTE"), À LUZ DO ARTIGO 8º, II, "B", DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.

Entretanto, o STJ, no REsp nº 931.727/RS, equivocou-se ao suscitar, com base em doutrinas, especialmente, de Alfredo Augusto Becker, a tese transcrita a seguir:

“(...)

7. (...) "O TRIBUTO É INDEVIDO PELA CONCESSIONÁRIA NESSE CASO, NÃO PORQUE HOVE SUA INCIDÊNCIA NA OPERAÇÃO ANTERIOR, MAS, ANTES, PORQUANTO EM SENDO O REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, TÉCNICA DE ARRECADAÇÃO, E SENDO UMA DAS CARACTERÍSTICA DA TÉCNICA A CONSIDERAÇÃO PRESUMIDA DA BASE DE CÁLCULO, NAS HIPÓTESES EM QUE UM DOS DADOS QUE A INTEGRAM NÃO SE REALIZA NA OPERAÇÃO PROMOVIDA PELO SUBSTITUÍDO, DEVE O FISCO BUSCAR A DIFERENÇA JUNTO AO SUBSTITUTO. COM EFEITO, COBRANDO O VALOR FALTANTE DO SUBSTITUÍDO, COMO FAZ O REQUERIDO, ESTÁ CONSIDERANDO COMO SUJEITO PASSIVO QUEM NÃO FIGURA NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.

Tal equívoco só ocorreu porque o art. 6º da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 124, inciso I do CTN não foram objetos de exames no REsp nº 931.727/RS do STJ.

Por outro lado, esse entendimento de que não há relação jurídico-tributária entre o estado e o substituído já foi superado pelo Supremo Tribunal Federal - STF quando decidiu que o Estado pode atribuir ao substituído a responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS/ST, com fundamento no art. 6º da LC nº 87/96 e no art. 124, inciso I do CTN. Transcreve-se, a seguir, excerto do Recurso Extraordinário com Agravo 1.361.320/GO.

“(...)

DECIDO.

ANALISADOS OS AUTOS, COLHE-SE DO VOTO CONDUTOR DO ACÓRDÃO ATACADO A SEGUINTE FUNDAMENTAÇÃO: É CEDIÇO QUE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É UM REGIME DIFERENCIADO DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS), MEDIANTE O QUAL SE ATRIBUI A TERCEIRO A RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO A FATO GERADOR PRATICADO PELO CONTRIBUINTE ORIGINÁRIO. NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE", COMO NO CASO DOS AUTOS, RELACIONADO À AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO COMBUSTÍVEL (AEAC), O RECOLHIMENTO DO ICMS É ANTECIPADO PARA O INÍCIO DA CADEIA PRODUTIVA, OU SEJA, NA REFINARIA DE PETRÓLEO VENDEDORA DA GASOLINA TIPO "A", ESTA QUE, MISTURADA AO AEAC, FORMA O PRODUTO ENTREGUE

AO CONSUMIDOR (GASOLINA TIPO “C”), CALCULANDO-O COM BASE NO PREÇO PRÉ-FIXADO E PRESUMIDO DE VENDA DO PRODUTO FINAL AO CONSUMIDOR. O OBJETIVO DA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É SIMPLIFICAR OS PROCEDIMENTOS DE ARRECADAÇÃO E DE FISCALIZAÇÃO POR PARTE DO ÓRGÃO ARRECADADOR, ESTANDO PREVISTA NO PARÁGRAFO 7º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, INCLUÍDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 03/1993:

(...)

POR SUA VEZ, A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996 (LEI KANDIR) ESTABELECE EM SEU ARTIGO 6º QUE A “LEI ESTADUAL PODERÁ ATRIBUIR A CONTRIBUINTE DO IMPOSTO OU A DEPOSITÁRIO A QUALQUER TÍTULO A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO, HIPÓTESE EM QUE ASSUMIRÁ A CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO.” NESSE LINEAR, NÃO HAVENDO REGULAMENTAÇÃO ESPECÍFICA DO INSTITUTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, COMPETE A CADA ENTE FEDERATIVO ESTABELEÇER A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVAMENTE AOS TRIBUTOS DE SUA COMPETÊNCIA. ALIÁS, LECIONA CLÁUDIO CARNEIRO: “A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO É REGULADA NEM NO CTN (SALVO O ARTIGO BÁSICO DA RESPONSABILIDADE, QUE É O ART. 128) NEM NA CONSTITUIÇÃO. O ÚNICO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL QUE TRATA DO TEMA É O ART. 150, § 7º, POIS CABERÁ ÀS LEIS DE CADA ENTE FEDERATIVO ESTABELEÇER A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVAMENTE AOS TRIBUTOS DE SUA COMPETÊNCIA.” (IN, CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO – 9. ED. – SÃO PAULO, ED. SARAIVA EDUCAÇÃO, 2020, PÁG. 515). SENDO ASSIM, O ESTADO DE GOIÁS, NO REGULAMENTO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL (ANEXO VIII DO DECRETO Nº 4.852, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1997), DEFINIU AS REFINARIAS DE PETRÓLEO COMO SUBSTITUTAS TRIBUTÁRIAS NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO COMBUSTÍVEL. CONFIRA-SE:

(...)

POSTERIORMENTE, NO DECRETO Nº 6.926/09, COM VIGÊNCIA A PARTIR DE 01.01.2009, QUE ALTEROU NO ANEXO VIII DO RCTE, ESTABELECEU A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO NAS REFERIDAS OPERAÇÕES.

(...)

DESSE MODO, INOBTANTE O ENTENDIMENTO GERAL DE INEXISTÊNCIA DE SOLIDARIEDADE ENTRE SUBSTITUÍDO E SUBSTITUTO, NO ESTADO DE GOIÁS, EM ESPECIAL NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO COMBUSTÍVEL (AEAC), FOI ATRIBUÍDA EXPRESSAMENTE A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA AO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS-ST PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, ATÉ PORQUE HÁ INTERESSE COMUM ENTRE ELES NO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO, NOS TERMOS DO ARTIGO 124 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL:

(...)

ORA, SE A PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PERMITE QUE CADA ENTE FEDERATIVO INSTITUA IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ART. 155, INCISO II), BEM COMO ESTABELEÇA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVAMENTE AOS TRIBUTOS DE SUA COMPETÊNCIA (ART. 150, § 7º), NÃO SE VERIFICA QUALQUER IMPEDIMENTO PARA IMPOR AO CONTRIBUINTE DE FATO A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELO IMPOSTO NÃO RECOLHIDO PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, COMO FEZ O DECRETO ESTADUAL Nº 6.926/09, MORMENTE NO CASO DOS AUTOS, FRISE-SE, POR SER A SUBSTITUÍDA RESPONSÁVEL ORIGINÁRIA PELO FATO GERADOR DO TRIBUTO. IN CASU, CONSTA DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 4.01.10.031719.03 (EVENTO Nº 01, DOC. 07) QUE O SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO (REFINARIA MANGUINHOS S/A) DEIXOU DE REPASSAR NOS MESES DE MAIO, JULHO E AGOSTO DO ANO DE 2010, DE ACORDO COM OS CONVÊNIOS ICMS 03/99 E 110/07, E ART. 51 § 3º DA LEI 11.651/91, O ICMSST RELATIVO ÀS AQUISIÇÕES DE ÁLCOOL ANIDRO ORIUNDAS DO ESTADO DE GOIÁS, DE MODO QUE A EMBARGANTE/APELANTE E OUTROS SUBSTITUÍDOS FORAM INCLUÍDOS COMO RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS SOLIDÁRIOS.

(...)

POR CONSEQUINTE, RESTA EVIDENCIADA A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA EMBARGANTE/APELANTE, NA QUALIDADE DE SUBSTITUÍDA TRIBUTÁRIA, PELO ICMS-ST QUE REFINARIA MANGUINHOS S/A (SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA) DEIXOU DE REPASSAR AO ESTADO DE GOIÁS E, CONSEQUENTEMENTE, A SUA LEGITIMIDADE PASSIVA PARA FIGURAR NO POLO PASSIVO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL Nº 5167200- 06.2016.8.09.0051. DESSE MODO, VERIFICA-SE QUE O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU A CONTROVÉRSIA COM FUNDAMENTO NA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL LOCAL APLICÁVEL À ESPÉCIE E NO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, CUJA ANÁLISE SE REVELA INVIÁVEL EM SEDE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

Em consonância com a posição do STF sobre a existência de relação jurídico-tributária entre o substituído e o estado, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, no processo 0214449-70.2014.8.13.0027, decidiu pela responsabilidade solidária do substituído em relação ao ICMS não recolhido ou recolhido a menor pelo substituto, conforme ementa a seguir:

“APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUBSTITUTO E SUBSTITUÍDO - Os PILARES DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FORAM INSTITUÍDOS PELA LEI COMPLEMENTAR 87/1996, DENOMINADA LEI KANDIR, QUE ESTABELECEU A POSSIBILIDADE DA NORMA ESTADUAL ATRIBUIR A RESPONSABILIDADE DE PAGAMENTO A CONTRIBUINTE DIVERSO. - A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA ESTABELECE A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUBSTITUÍDO, NOS CASOS EM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUE O RECOLHIMENTO DO ICMS NÃO TENHA SIDO REALIZADO, OU TENHA SIDO REALIZADA A SUJEITO ATIVO EQUIVOCADO. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.14.021444-9/002 - COMARCA DE BETIM - APELANTE(S): COMERCIAL SOUZA E RODRIGUES LTDA - EPP - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS.

Para corroborar o entendimento STF e do Tribunal de Justiça de Minas Gerais – TJMG, sobre a responsabilidade tributária do substituído em relação ao imposto objeto da substituição, Gilberto Etchaluz Villela, em seu ensinamento a respeito da responsabilidade tributária do substituído prevista no artigo 128 do CTN, leciona:

(...) lei ordinária, ainda que contida nos estreitos limites do art. 128, não pode excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuir-lhe mero caráter de subsidiariedade em tais circunstâncias porque o art.124, I

(...)

é comando presente em lei complementar (CTN), que não pode ser ultrapassado por lei ordinária, ainda que pretensamente derivada, esta, do art. 128 da mesma lei complementar. Assim, se a lei não for expressa pela subsidiariedade ou pela exclusão, deduzir-se-á a solidariedade.

(...)

A Impugnante. defende também que o posicionamento do STJ, no REsp nº 931.727/RS, aplica-se ao e-PTA em pauta, e, por consequência, deve ser declarado extinto o crédito tributário Auto de Infração consubstanciado no Auto de Infração em exame.

No 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 (art. 13, § 1º, II, "b", da Lei Complementar 87/96).”*

Tal questão resultou na seguinte tese:

“NOS CASOS EM QUE A SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA (A MONTADORA/FABRICANTE DE VEÍCULOS) 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.”

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 027/2022, que:

Consulta 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. Acrescente-se que a base de cálculo do ICMS/ST está prevista no art. 8º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC 87/96) e não em seu art. 13. Vale frisar que o precitado art. 13 se refere, exclusivamente, à base de cálculo do ICMS devido por operação ou prestação própria.

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:

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

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

a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Conforme se verifica, a regra contida na alínea “b” do inciso II do art. 8º da LC 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. Destarte, se a Consulente contrata, em seu nome, o serviço de transporte interestadual de carga para fazer chegar, em seu estabelecimento, a mercadoria por ela adquirida (cláusula FOB), claro está que o valor referente ao frete, ao invés de lhe ser cobrado pelo remetente (contribuinte substituto), lhe é transferido e, portanto, a Consulente arca, diretamente, com seu pagamento, constituindo custo da mercadoria adquirida, tendo, portanto, repercussão no preço da mercadoria ao final da cadeia de sua circulação. Assim sendo, é atribuída à Consulente a responsabilidade por apurar e recolher a parcela do ICMS/ST correspondente ao frete sob cláusula FOB, consoante inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.”

O Conselho de Contribuintes de Minas Gerais CCMG, nos Acórdãos nºs: 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. Quanto ao retrocitado recurso, o Egrégio Conselho de Contribuintes esclareceu:

“ (...)

A IMPUGNANTE TAMBÉM DEFENDE QUE O ESTADO DE MINAS GERAIS NÃO TEM LEGITIMIDADE PARA COBRAR O RECOLHIMENTO DA PARCELA DO ICMS/ST DA MERCADORIA RELACIONADO AO VALOR DO FRETE, BASEADA NA DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA-STJ, NO RESP Nº 931.727/RS.

OCORRE QUE ESSE ENTENDIMENTO PONTUAL DE QUE NÃO HÁ RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ENTRE O ESTADO E O SUBSTITUÍDO JÁ FOI SUPERADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) QUANDO DECIDIU QUE O ESTADO PODE ATRIBUIR AO SUBSTITUÍDO A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELO PAGAMENTO DO ICMS-ST, COM FUNDAMENTO NO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E NO ART. 124, INCISO I, DO CTN.

A RESPEITO, (...) CITA O RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO Nº 1.361.320/GO.

(...)

A IMPUGNANTE DEFENDE TAMBÉM QUE A TESE FIRMADA NO RESP Nº 931.727/RS DO STJ, POR SER EM CARÁTER DE RECURSO REPETITIVO, DEVE SER OBSERVADA OBRIGATORIAMENTE PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

(...)

(...) 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. DIFERENTE, NO CASO EM TELA, TRATA-SE DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE DA APURAÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST SOBRE A PARCELA RELATIVA AO FRETE FOB AO PRÓPRIO DESTINATÁRIO DA MERCADORIA, VINCULADO AO RESPECTIVO CONTRATO DE TRANSPORTE.

Pleiteia ainda a Impugnante, que seja feita a revisão da base de cálculo e da parcela do ICMS-ST da mercadoria que foram lançadas no Auto de Infração em exame, em decorrência desses valores terem sido calculados com base em arbitramento e não pela utilização do “valor estrito do frete” como parâmetro.

Registra-se, por oportuno, a imagem apresentada pela Supply Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, (titulada: “Figura 3 - Expediente Fiscal” -págs. 57), que serviu de justificativa para solicitar a revisão da base de cálculo e da parcela do ICMS/ST da mercadoria em foco, não condiz com a planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc.” do Anexo 3 do Auto de Infração em exame, a qual foi calculada a parcela do ICMS/ST da mercadoria do e- PTA em análise. Portanto, deve ser desconsiderada essa imagem nos autos.

No que se refere ao pedido da Autuada de revisão da base de cálculo e da parcela do ICMS-ST da mercadoria contidas no Auto de Infração em pauta, verifica-se que não se sustenta quando se confronta com o item 3.8 das notas explicativas registradas na planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc” do Anexo 3 do Auto de Infração, o qual revela que os cálculos da parcela do ICMS/ST da mercadoria seguiu a disciplina do inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, pois foi obtido por meio da multiplicação da alíquota interna da mercadoria pelo valor do frete acrescido da margem de valor agregado dessa respectiva mercadoria.

Em relação à alíquota interna aplicada para calcular a parcela do ICMS/ST da mercadoria, a fonte foi o RICMS/02, conforme consta no item 2 da planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc” do Anexo 3 do Auto de Infração. Confira-se:

“as alíquotas registradas na coluna roxa da planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc.” supramencionada são as ordenadas pelo artigo 42 da Parte Geral do RICMS (...), salvo para os casos em que esse Regulamento autoriza a aplicação de alíquota efetiva. Para estas situações, considerou-se no presente Auto de Infração a alíquota efetiva.”

Quanto ao valor do frete utilizado para calcular a parcela do ICMS/ST da mercadoria, esse foi extraído do CT-e vinculado à nota fiscal eletrônica –(NF-e) sujeita ao recolhimento do citado imposto, com o procedimento a seguir descrito.

A soma do valor do frete de todos os CT-e vinculados às NF-e lançadas na planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc.” do Anexo 3 do Auto de Infração representa a quantia de R\$ 2.715.308,70 (dois milhões, setecentos e quinze mil, trezentos e oito

reais e setenta centavos), todavia, por existir nas referidas notas fiscais produtos que não estão sujeitos ao pagamento da parcela do ICMS/ST da mercadoria, era necessário expurgar do valor do frete de cada CT-e a parte que se referia a estes produtos.

Para tal empreitada, o Fisco, amparado no art. 194, inciso I do RICMS/02, distribuiu proporcionalmente o valor do frete de cada CT-e pelo valor de cada mercadoria existente dentre as NF-e relacionadas a cada CT-e, e, em seguida, excluiu a parte desse valor do frete que estava vinculada à mercadoria não sujeita ao pagamento da parcela em questão, reduzindo, desse forma, a soma do valor total do frete de todos os CT-es à importância de R\$ 2.465.154,95 (dois milhões, quatrocentos e sessenta e cinco mil, cento e cinquenta e quatro reais e noventa e cinco centavos) .

Para facilitar a compreensão de como ocorreu essa exclusão do valor do frete por CT-e, colocou-se no item 3.6 das notas explicativas descritas na planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc.” do Anexo 3 do Auto de Infração, a seguinte fórmula matemática:

“3.6- Valor Prestação Serviço Item (coluna "AH") Percentual Item Carga (coluna "AG") x Valor total prestação serviço CT-e (coluna "AA").”

Sendo o “Percentual Item Carga (coluna "AG”)” igual:

“Valor Total Item NF (coluna "AD") / Valor Total Carga CTE (coluna "AE”).”

Já as expressões “Valor Total Item NF (coluna "AD”)” e “Valor Total Carga CTE (coluna "AE”)” equivalem, respectivamente:

“VLR_TOT_BRUTO_PROD_NFE (coluna "O") + VLR_TOT_FRETE (coluna "Q") + VLR_TOT_SEG (coluna "R") + VLR_IPI (coluna "S") + VLR_OUTRAS_DESP (coluna "T") - VLR_DESCONTO (coluna "U”)” “Somatório do Valor Total da Nota de todas as NFe contidas no CTE” 22.”

Na prática, esse procedimento, além de deixar claro que o valor do frete não foi obtido por arbitramento, atendeu à solicitação da Autuada quanto ao pleito da utilização do “valor estrito do frete” como parâmetro para calcular a parcela do ICMS/ST da mercadoria, pois garantiu a seguinte situação:

Se apenas 1% (um por cento) da NF-e estava sujeita à parcela do ICMS-ST da mercadoria, então somente 1% do valor do frete do CT-e vinculado a esta NF-e foi considerado para efeito de cálculo do tributo supra.

No tocante à Margem do Valor Agregado (MVA) da mercadoria usada no cálculo da parcela do ICMS/ST da mercadoria, essa foi obtida nos termos do item 3.4 das notas explicativas registradas na planilha “Parcela Devida ICMS/ST Merc.” do Anexo 3 do Auto de Infração nº 01.002827960-19, por meio da expressão matemática, indicada a seguir.

“3.4 - MVA Calculada (coluna "AF") Valor BC ICMS ST NF-e (coluna "X") / Valor BC OP (coluna "AC”).”

A opção de obter as MVAs das mercadorias mediante essa expressão matemática ocorreu devido ao fato das MVAs aplicadas pelos substitutos tributários nas

NF-e relacionadas na planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc.” do Anexo 3 do Auto de Infração serem idênticas às MVAs previstas na legislação tributária para essas mercadorias.

Com relação à planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc.” do Anexo 3 do Auto de Infração ressalta-se que essa planilha possui 8.268 (oito mil, duzentos e sessenta e oito) cálculos da parcela do ICMS/ST da mercadoria, todos efetuados à luz do RICMS/02.

Se porventura, existisse dentre esses cálculos algum equívoco do Fisco, dúvida não existiria de que a Autuada indicaria tal erro. Como não o fez, seu pleito de revisão da base de cálculo e da parcela do ICMS/ST da mercadoria do Auto de Infração em evidência é meramente protelatório.

No tocante à multa de revalidação, tal exigência decorre do descumprimento da obrigação principal, (falta de recolhimento do imposto).

O estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue, via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Ressalte-se que a multa de revalidação exigida no presente processo atende ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente prevista na Lei nº 6.763/75:

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

Por fim, a Impugnante postula pelo reconhecimento da suspensão do crédito tributário, com base no art. 151, inciso III do CTN.

Esse reconhecimento da suspensão do crédito tributário do presente auto até o encerramento do julgamento na instância administrativa ocorreu de forma tácita pelo Fisco ao dar seguimento à presente Impugnação, após não ter identificado, à luz dos arts. 105 e 114 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, elementos capazes de encerrá-la.

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 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;

(...)

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Tiago Abreu Gontijo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Flávia Sales Campos Vale.

Sala das Sessões, 12 de setembro de 2023.

Gislana da Silva Carlos
Relatora

Cindy Andrade Morais
Presidente / Revisora

CS/P