

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.677/24/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003428269-89
Impugnação: 40.010157244-68
Impugnante: Mineração Serras do Oeste Limitada
IE: 572255684.04-32
Proc. S. Passivo: Marco Antônio Correa Ferreira/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST, em função da não inclusão do frete de transporte contratado sob a condição FOB na base de cálculo da substituição tributária. Exigências de ICMS/ST e 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 devido por substituição tributária (ICMS/ST), incidente sobre operações de entradas de mercadorias constantes do item 1 do Anexo XV do RICMS/02, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, observado que o valor do serviço de transporte contratado sob a condição FOB (*Free on Board* – “Livre a Bordo”, em português), relativamente às mercadorias remetidas por empresa situada em outra unidade da Federação, não teria sido incluído na base de cálculo da substituição tributária pelo remetente, conforme disposto no art. 19, § 2º, inciso III do Anexo XV, do RICMS/02.

A intimação relativa ao Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000048260.24 foi efetuada, via domicílio tributário eletrônico (DT-e), em 30/11/23, cuja ciência foi datada de 11/12/23.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 14/23, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 30/36.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de parcela do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), incidente sobre operações de entradas de mercadorias constantes do item 1 do Anexo XV do RICMS/02, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, observado que o valor do serviço de transporte contratado sob a condição FOB, relativamente às mercadorias

remetidas por empresa situada em outra unidade da Federação, não teria sido incluído na base de cálculo da substituição tributária pelo remetente, conforme disposto no art. 19, § 2º, inciso III do Anexo XV, do RICMS/02.

A intimação relativa ao Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF) nº 10.00048260.24 foi efetuada, via domicílio tributário eletrônico (DT-e), em 30/11/23, cuja ciência foi datada de 11/12/23.

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

A Impugnante argumenta que a cobrança complementar do ICMS/ST incidente sobre o valor do frete FOB seria indevida, na exata medida em que a legislação vigente e o próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Tema Repetitivo nº 161, já teria firmado a tese segundo a qual *“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”*.

Alega que, nas operações com cláusula FOB, o vendedor (substituto tributário) coloca a mercadoria à disposição do comprador (substituído tributário), ficando a cargo deste último a realização do seu transporte. Ou seja, o vendedor não seria responsável pelo transporte e pela entrega do produto ao adquirente.

Entende que, nos termos dos dispositivos legais de regência da matéria, referidos na impugnação, a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS/ST deveria ocorrer somente nas hipóteses em que o encargo é cobrado ou transferível ao adquirente da mercadoria, o que não ocorre nas operações discutidas, tendo em vista que a Impugnante, destinatária das mercadorias, é quem arca com o frete FOB.

Portanto, em vendas realizadas sob a cláusula FOB, as despesas com frete seriam de responsabilidade do destinatário das mercadorias, não havendo que se falar em transferência do custo do frete para o adquirente, pois seria ele, e não o fornecedor, quem contrata e paga o transporte. À vista disso, uma vez que o frete FOB é custeado pela própria Impugnante, a exigência de sua inclusão na base de cálculo do ICMS/ST se mostraria claramente contrária à legislação de regência, tendo em vista que o frete FOB é custeado pela própria Autuada.

Não obstante, afirma que a Fazenda Estadual poderia, a qualquer momento, *“exigir da empresa o pagamento do ICMS-ST complementar, ainda que o serviço de transporte tenha sido por ela contratado de forma autônoma, diretamente com a transportadora, muito embora a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS/ST, no que concerne às operações “FOB” que regularmente prática da Impugnante, é materialmente inviável”*.

Dessa forma, não haveria que se falar em cobrar ou transferir o valor do transporte ao adquirente ou destinatário (*in casu*, à Impugnante), responsável desde o início pelos custos e riscos referentes ao transporte, considerando a inaplicabilidade da responsabilidade prevista pelo art. 22, inciso II e §18 da Lei nº 6.763/75.

Cita as Consultas de Contribuintes nº 209, nº 109 e nº 27/22, para afirmar que esse era o entendimento vigente antes da edição das consultas referidas, observada

a argumentação contida na Consulta de Contribuinte nº 122/15, segundo a qual os valores relativos ao frete “*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)*”.

Ante todo o exposto, sustenta que não seria devido o imposto complementar reclamado pelo Fisco a título de substituição tributária através do Auto de Infração impugnado, ao fundamento de que, no regime de substituição tributária, o substituído (aqui, Impugnante), não seria sujeito passivo da relação-jurídico tributária entre o substituto e a Fazenda Pública Estadual Mineira, nos termos do art. 28 do Código Tributário Nacional (CTN).

Faz referência à decisão do STJ sobre a matéria para afirmar que o valor do frete não deverá ser incluído na base de cálculo do ICMS/ST, justamente por força dos arts. 8º, inciso II, alínea “b”, e 13, § 1º, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar (LC) nº 87/96.

Diante de todo o exposto, a Impugnante requer que:

- seja anulado o Auto de Infração nº 01.003428269-89, diante da demonstração cristalina da impossibilidade de transferir à Impugnante a incidência de ICMS/ST, em decorrência da estipulação da cláusula FOB entre as partes, conforme legislação e jurisprudência consolidada sobre a questão;
- seja conferido efeito suspensivo à presente Impugnação, bem como às penalidades impostas, até o julgamento definitivo do presente processo administrativo, em atendimento ao princípio do devido processo legal e ao parágrafo único do art. 57 da Lei nº 14.184/02.

Em que pese os argumentos apresentados pela Impugnante, ela não tem razão.

Inicialmente, destaca-se que é incontroverso o fato imputado de que não houve a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS/ST, entendendo a Impugnante ser ele indevido, nos termos do art. 13, § 1º, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96.

Segundo a Fiscalização, a regra contida na alínea “b” do inciso II do art. 8º da LC 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.

Nesse sentido, 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.

Com efeito, o Convênio ICMS nº 142/18, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e recolhimento da parcela do ICMS/ST relativa ao frete FOB ao destinatário da mercadoria. Veja-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 subsequentes, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, corresponderá, conforme definido pela legislação da unidade federada de destino, ao:

(...)

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

(...)

§ 2º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente a essas parcelas será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de MVA, observado o inciso III do caput desta cláusula.

(...)

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo;

(...)

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

(...)

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 que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Veja-se, portanto, que a previsão da legislação mineira sobre o assunto não constitui nova hipótese de incidência do imposto, mas sim, legislação infraconstitucional conforme a lei nacional.

Esclareça-se, por oportuno, que o caso dos autos trata-se de descumprimento de ato normativo válido, em relação ao qual não há decisão judicial que tenha retirado sua eficácia. Portanto, deve prevalecer o que consta da legislação tributária mineira, em especial as disposições sobre a responsabilidade do adquirente de providenciar o recolhimento do imposto nas hipóteses em que não tenha sido recolhido

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efetivamente, como preceitua o citado inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Somado a isso, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes syndicar questões de constitucionalidade e 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*:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

Ademais, é importante mencionar que o valor devido a título de ICMS é agregado ao longo da cadeia produtiva de circulação de mercadorias. Dessa forma, preço e demais custos relativos às mercadorias, até a sua chegada ao consumidor final, compõem o valor do imposto. Por esse motivo, a parcela do frete FOB, incorporada ao preço da mercadoria e transferida ao consumidor, deve integrar a apuração da base de cálculo do ICMS, sob pena de desfavorecimento do erário mineiro e de desvantagem concorrencial em relação aos demais seguimentos, cujo preço final é composto por todos os custos de operações de circulação de mercadoria.

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 CTN, nos seguintes termos:

CTN

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

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

CTN

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

No que tange à sujeição passiva, conforme o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, a responsabilidade pelo pagamento do imposto não recolhido ou recolhido a menor pelo remetente passa a ser também do destinatário. Confira-se a redação:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria 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.

(...)

Quanto ao argumento de que o estado de Minas Gerais não teria legitimidade para cobrar o recolhimento da parcela do ICMS/ST da mercadoria relacionado ao valor do frete, com base no entendimento prolatado em decisão do STJ, no REsp nº 931.727/RS, entende a Fiscalização que a decisão teria sido superada por decisão do 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.

No caso dos autos, o lançamento versa acerca da 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, diferentemente do caso resolvido em sede de recurso especial em decisão do STJ no REsp nº 931.727, cujo objeto trata exclusivamente da relação contratual entre o remetente e o destinatário nas operações que envolvem veículos automotores.

Ou seja, por um lado, no julgado referido teria sido o substituto que teria acionado o Judiciário por entender não ter relação jurídico tributária com a prestação de serviço de transporte contratada pelo substituído. Por outro lado, no presente lançamento imputa-se à Autuada, na condição de substituída, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido, em fiel cumprimento às disposições legais de regência da matéria, sendo, portanto, indiferente ao Direito Tributário as convenções eventualmente estabelecidas entre as partes relacionadas às parcelas que compõem o preço do produto e que importem em violação às disposições legais vigentes no estado de Minas Gerais.

Restando demonstrado que o frete contratado pelo substituído também deverá ser ofertado à tributação, sendo que esse custo normalmente/sempe é repassado ao consumidor final pela empresa, protesta-se pela procedência do lançamento.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento, inclusive quanto à Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei n° 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.

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Alice Maria Ferreira Vale e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Débora Bastos Ribeiro. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Juliana de Mesquita Penha e Tarcísio Andrade Furtado.

Sala das Sessões, 18 de abril de 2024.

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator**

m/D