

Acórdão: 24.921/24/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003409417-64
Impugnação: 40.010157148-96
Impugnante: Indepe - Inhapim Derivados de Petróleo Ltda
IE: 309166714.00-45
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – FRETE FOB. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST, incidente sobre operações de entrada de peças automotivas, constante do item 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que a Autuada contratou o serviço de transporte/frete sob a cláusula “Free on Board” – “FOB”, sem recolher o complemento de ICMS/ST devido, contrariando o art. 19, § 2º, inciso III da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as 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 o recolhimento à menor do imposto devido por substituição tributária – ICMS/ST, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, incidente sobre operações de entrada de peças automotivas, constante do item 1, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que a Autuada contratou o serviço de transporte/frete sob a cláusula “Free on Board” – “FOB”, sem recolher o complemento de ICMS/ST devido, conforme preceitua a legislação do ICMS.

O crédito tributário se deu em virtude da não inclusão do valor do frete pelo remetente na base de cálculo do ICMS/ST, onde a Autuada consta como tomadora do serviço (frete - FOB), conforme dispõe o art. 19, § 2º, inciso III, do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos os seguintes documentos dentre outros:

- Auto de Infração (págs. 01/05), Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000047856-89 (págs. 06), Auto de Intimação nº 145/2023 (págs.07), Termo de Ciência – DT-e (págs. 08), Anexo 1 – planilha Excel (págs. 09), Termo de Intimação (10/11) e Termo de Ciência – DT-e (págs. 12).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 13/21. Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 23/30, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento à menor do imposto devido por substituição tributária – ICMS/ST, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, incidente sobre operações de entrada de peças automotivas, constante do item 1, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que a Autuada contratou o serviço de transporte/frete sob a cláusula “*Free on Board*” – “FOB”, sem recolher o complemento de ICMS/ST devido, conforme preceitua a legislação do ICMS.

O crédito tributário se deu em virtude da não inclusão do valor do frete pelo remetente na base de cálculo do ICMS/ST, onde a Autuada consta como tomadora do serviço (frete - FOB), conforme dispõe o art. 19, § 2º, inciso III, do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências do ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Autuada não nega a infração apontada, sob o argumento de que a diferença apontada pelo Fisco de ICMS/ST não subsiste, na medida em que a determinação da Margem de Valor Agregada (MVA) é estabelecida tomando-se a diferença absoluta entre o preço de venda praticado pelo industrial/importador e o preço praticado no comércio varejista.

Registra-se, por oportuno, que a Impugnante, apresentou uma ilustração matemática quanto à determinação da MVA a ser utilizada pelos substitutos tributários, na forma da “Cláusula Vigésima Terceira” do Convênio ICMS nº 142 de 14/12/18, com a alegação de ser simples a interpretação do referido disposto na “Cláusula Vigésima Terceira” do referido diploma regulamentar, retrocitado.

Aduz, que dos cálculos aritméticos/ilustração matemática apresentados, se extrai que está evidente que a MVA carrega em si o valor do frete, na medida em que na pesquisa de preços realizadas pela Administração Tributária, o preço praticado pelo varejista contempla o valor do frete por ventura suportado pelo mesmo nas aquisições de mercadorias em que o mesmo é o tomador do serviço de transporte.

Aponta que se a MVA é o resultado da diferença expressa em percentual, entre o preço de venda a varejo e o preço do fabricante/importador/atacadista, “*não há que se falar em recolhimento de complemento de ICMS/ST*”, pois, ou o frete está embutido no preço praticado pelo fabricante/importador/atacadista, ou o frete está embutido no preço praticado pelo varejista.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reitera a redação contida na “Cláusula Vigésima Terceira” do Convênio ICMS nº 142/18, mencionando que está evidente que o valor do frete a ser considerado é aquele transferido e/ou cobrado pelo fabricante/importador/atacadista, do comprador; ou senão o valor do frete transferido e/ou cobrado pelo varejista na venda ao consumidor final.

Argui que não há que se falar em recolhimento complementar, quando do cálculo aritmético utilizado pela Administração Tributária, sendo que o valor do frete já está contido no preço praticado pelo fabricante/importador/atacadista ou no preço praticado pelo varejista.

Cita a decisão proferida pelo Superior Tribunal Justiça - STJ nos autos do Recurso Especial – REsp nº 931727/RS, alçado sob o rito de repetitivo no Tema nº 161 daquela Corte, o qual foi transcrito na impugnação e reitera, que apesar da decisão proferida pelo STJ na forma transcrita ter relação entre “montadora” e concessionária, os fatos são exatamente idênticos, uma vez que a base de cálculo do ICMS/ST é o preço sugerido pela montadora, em que o valor do frete está implícito na determinação do preço de venda.

Ainda, cita que no caso da Defendente, como já tratado, o critério estabelecido pela legislação infralegal faz com que o valor do frete já esteja contido no valor da MVA, conforme simulação aritmética supra delineada.

E ao final pede admissão da impugnação e o cancelamento do feito fiscal.

Entretanto razão não lhe assiste, como adiante se verá.

Oportuno destacar, que o lançamento tem respaldo em parecer interno da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG, que faz análise minuciosa da legislação pertinente, a qual passa-se a transcrever, no que couber, delineando a questão posta.

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

LC nº 87/96

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

(...)

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

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

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

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

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

Nesse sentido, o Convênio ICMS nº 142/18, 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 e recolhimento da parcela do ICMS/ST relativa ao frete FOB ao destinatário da mercadoria, conforme se segue:

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.

(...)

(Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

§ 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;

(...)

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

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

I - em relação às operações subseqüentes:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

III - não sendo possível incluir o valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o estabelecimento destinatário

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, nos seguintes termos:

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 clausula “*Cost Insurance and Freight* – Custo, Seguro e Frete” – “CIF” ou “*Free on board* – livre a bordo” – “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.

A Autuada 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.

Nesse sentido, menciona, *in verbis*:

(...)

“Por força da alínea “b” do inciso II do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, o frete somente deve ser incluído na base de cálculo do tributo na hipótese de o transporte ser realizado pelo remetente ou ter sido feito por sua conta e ordem, o que não é o caso, onde o Impugnante arcou com o transporte da mercadoria. Esse entendimento foi consolidado no julgamento do REsp nº 931.727, submetido à sistemática dos recursos repetitivos e, portanto, consoante o disposto no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, o valor do frete deve compor a base de cálculo do

ICMS/ST somente quando o substituto se encontrar vinculado ao contrato de transporte da mercadoria, uma vez que, nessa hipótese, a despesa efetivamente realizada poderá ser repassada ao contribuinte substituído (adquirente/destinatário).”

(...)

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-se, 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 - TJMG, no Processo nº 0214449-70.2014.8.13.0027, decidiu pela responsabilidade solidária do substituído em relação ao ICMS não recolhido ou recolhido a menor pelo substituto, consoante 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 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 BÉTIM - APELANTE(S): COMERCIAL SOUZA E RODRIGUES LTDA - EPP - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS”

(...)

Não obstante, insta acrescentar 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.

Diferentemente, no caso em exame, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A respeito do tema, mencione-se também a decisão consoante do Acórdão nº 22.384/20/2ª, que quanto ao REsp nº 931.727/RS, assim decidiu:

A DEFESA MENCIONA TAMBÉM A DECISÃO PROFERIDA PELO MINISTRO LUIZ FUX, NO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL Nº 931.727/RS, QUE DISCUTE A PROCEDÊNCIA INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE FOB NAS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, ENTENDENDO QUE TAL DECISÃO VAI AO ENCONTRO DE SEU ENTENDIMENTO.

CERTO É QUE PELO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL Nº 931.727/RS, DISCUTE-SE A PROCEDÊNCIA INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE FOB NAS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MAS SE REFERE EXCLUSIVAMENTE A VENDAS DE VEÍCULOS:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/FÁBRICA (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS AUTOMOTORES. VALOR DO FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO QUANDO O TRANSPORTE É EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM. EXCLUSÃO NA HIPÓTESE EXCEPCIONAL EM QUE O TRANSPORTE É CONTRATADO PELA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA. ARTIGOS 8º, II, "B", C/C 13, § 1º, II, "B", DA LC 87/96. ARTIGO 128, DO CTN. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA. PORTANTO, É CLARA A INAPLICABILIDADE DA JURISPRUDÊNCIA CITADA AO CASO AQUI DISCUTIDO.

(...)

Por fim, saliente-se 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*:

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;

(...)

Dessa forma e considerando a legislação aplicável, fartamente demonstrada, corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 10 de abril de 2024.

Marilene Costa de Oliveira Lima
Relatora

Cindy Andrade Moraes
Presidente

CCMG

CS/P