

Acórdão: 23.543/23/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002811521-93
Impugnação: 40.010156072-24
Impugnante: Embrepar do Brasil Ltda
IE: 003091443.00-92
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 precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação, no período de 01 de junho de 2018 a 31 de janeiro de 2023, versa sobre a falta de recolhimento de parcela do ICMS/ST da mercadoria, 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.

Exige-se o ICMS/ST apurado 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. 31/35, com juntada de documentos de págs. 36/75, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 76/91.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação, no período de 01 de junho de 2018 a 31 de janeiro de 2023, versa sobre a falta de recolhimento de parcela do ICMS/ST da mercadoria, em razão da não recomposição da base de cálculo do ICMS/ST para incluir o valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário, conforme mandamento do item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/75, regulamentado pelo inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

A Autuada não nega a infração apontada, mas nega sua responsabilidade quanto ao pagamento do ICMS/ST.

Sem razão, entretanto.

Inicialmente, destaca-se que o lançamento tem respaldo em parecer interno da Secretaria de Fazenda, 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 nº 87/96, nos seguintes termos:

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.

(Destacou-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 de 2018, 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, conforme se segue:

Cláusula décima primeira. Inexistindo o valor de que trata a cláusula décima, a base de cálculo do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (destacou-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:

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 outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo; (destacou-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 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, 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.

(Destacou-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, nos seguintes termos:

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 CIF 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.

A Impugnante 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 o Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.361.320/GO.

Também, 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, consoante ementa:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

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*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Em sendo assim, 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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 17 de agosto de 2023.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

André Barros de Moura
Presidente / Revisor

P