

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	24.580/23/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.002703772-96	
Impugnação:	40.010155814-89	
Impugnante:	Estilo Pisos e Revestimentos Ltda	
	IE: 002388950.00-64	
Proc. S. Passivo:	SAMARA LOPES PEREIRA	
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

O lançamento versa sobre a falta de recolhimento, no período de 01 de março de 2018 a 30 de setembro de 2022, da parcela do ICMS/ST relativo ao serviço de transporte contratado sob a cláusula FOB, cujo valor não foi incluído na base de cálculo do imposto das operações de mercadorias sujeitas à substituição tributária, contrariando o disposto no 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 31/54, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 58/72.

DECISÃO

Conforme relatado, o lançamento versa sobre a falta de recolhimento, no período de 01 de março de 2018 a 30 de setembro de 2022, da parcela do ICMS/ST relativo ao serviço de transporte contratado sob a cláusula FOB, cujo valor não foi incluído na base de cálculo do imposto das operações de mercadorias sujeitas à substituição tributária, contrariando o disposto no 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.

A Impugnante insurge-se contra o lançamento alegando que, no caso, a responsabilidade do cálculo, da retenção e do recolhimento do ICMS/ST incidente sobre as operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária é do seu vendedor/remetente.

Diz que, o art. 8º, inciso II da LC nº 87/96 e a legislação estadual, nos termos do art. 13, § 19, item 2, alínea “b” da Lei nº 6.373/75, prevê, expressamente, que a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS/ST deve ocorrer apenas na hipótese em que o encargo é cobrado ou transferível ao adquirente das mercadorias, o que não ocorre quando as operações são contratadas sob cláusula “FOB” (*Free on Board*).

Argumenta que a exigência é ilegal, por violar o art. 128 do CTN.

Em que pesem seus argumentos, não lhe assiste razão.

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 subsequentes, 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 subsequentes.

(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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

(...)

(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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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, a Fiscalização cita o Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.361.320/GO.

Também, destaca:

(...)

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 relatada 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-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

9/002 - COMARCA DE BETIM - APELANTE(S):
COMERCIAL SOUZA E RODRIGUES LTDA - EPP -
APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS”

(...)

Veja-se que, não fosse o bastante, o Fisco ainda traz, em sua manifestação, doutrina que alicerça o lançamento.

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.

Ciente desse julgado, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, explicou, no âmbito da Consulta de Contribuinte nº 027/2022, que:

(...) 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:

- 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 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.

(...)

Sintetizando, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A respeito do tema, mencione-se 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/FABRICA (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.

(...)

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.

A Impugnante acusa o caráter confiscatório da penalidade aplicada.

Observa-se que, a ausência do recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Nessa medida, a penalidade foi aplicada conforme a lei.

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*:

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 INTÉMPESTIVO 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, 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, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora), Edwaldo Pereira de Salles e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 30 de maio de 2023.

Dimitri Ricas Pettersen
Presidente / Relator

P