

PROCESSO - A. I. Nº 279462.0005/11-8
RECORRENTE - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0038-01/12
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 15/03/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0068-11/13

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE SUBSTITUTO ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE CIMENTO Á CONTRIBUINTES DESTE ESTADO SEM INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO. RETENÇÃO A MENOS DO ICMS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A legislação prevê que, ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, devem ser incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas debitadas ao destinatário. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva. Não apreciadas as alegações de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e da multa e não acatado o pleito pela redução da penalidade por falecer competência a esta Câmara de Julgamento Fiscal, devendo o recorrente dirigir seu pleito à Câmara Superior do CONSEF, nos termos do artigo 159 do RPAF/99. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o Auto de Infração epígrafado, lavrado para exigir o ICMS, no valor de R\$482.491,10, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção a menos do imposto, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de outubro a dezembro de 2006, fevereiro a dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009.

Consta, na descrição dos fatos, que o autuado deixou de incluir, na composição da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, o valor correspondente ao frete, deixando, assim, de observar a norma contida na cláusula quarta do Protocolo 11/85. Mesmo tendo consignado na nota fiscal – no campo “informações complementares” – o valor correspondente ao serviço de transporte, deixou de agregar esta parcela na composição da base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa de acordo com os seguintes fundamentos:

Indefiro a solicitação de perícia com base no artigo 147, inciso II, do RPAF/99, uma vez que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos, a exemplo de demonstrativos elaborados pelo autuante e cópias de notas fiscais.

No Auto de Infração em epígrafe, o autuado foi acusado de ter retido e recolhido a menos ICMS devido por substituição tributária, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, em virtude de o autuado, um estabelecimento industrial localizado no Estado de Sergipe, ter deixado de incluir na base de cálculo do imposto o valor correspondente ao frete.

O lançamento de ofício trata de operações interestaduais com cimento, mercadoria sujeita à substituição tributária, conforme Protocolo 11/85, do qual os Estados da Bahia e de Sergipe são signatários. Esse Protocolo estabelece na sua cláusula primeira que nas operações interestaduais com cimento de qualquer espécie, entre contribuintes do ICMS situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas ou na entrada para o uso ou consumo do destinatário.

Dessa forma, nas operações de saídas de cimento destinadas a outro contribuinte deste Estado, o autuado tem a responsabilidade de reter o imposto que incidirá nas operações posteriores a serem realizadas pelo adquirente. Assim, a base de cálculo deve refletir as operações futuras, devendo ser incluídas as parcelas referentes aos valores de seguro, frete, impostos, taxas e demais encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente.

Ao tratar da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, a Lei nº 7.014/96, no seu art. 23, inc. II, assim dispõe:

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, a 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, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.*

Por sua vez, o disposto na cláusula quarta, inciso I, do Protocolo 11/85, prevê que ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, devem ser incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas debitadas ao destinatário.

O autuado sustenta em sua defesa que os fretes em comento foram todos efetuados com a cláusula FOB, ou seja, o transporte foi realizado pelo comprador, sendo impossível a determinação do seu preço pelo remetente, havendo, inclusive, transportes efetuados pela frota própria do adquirente. Na informação fiscal, a autuante assevera que o valor do frete era do conhecimento do autuado no momento da emissão das notas fiscais, tendo em vista que no campo informações complementares das notas fiscais constavam o valor do frete e o valor do ICMS devido sobre a operação própria, valor este também informado nos arquivos magnéticos enviados pelo dependente à SEFAZ/BA.

O RICMS-BA prevê a responsabilidade atribuída ao destinatário, de recolher a parcela do imposto não retida pelo remetente, relativamente à inclusão do valor do frete na base de cálculo da substituição tributária, quando esse valor não for conhecido pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal. Todavia, quando o valor do frete for do conhecimento do emitente, ele deverá ser incluído na base de cálculo do imposto.

No caso em tela, as notas fiscais apresentam o valor do frete relativo a cada operação no campo reservado às informações complementares. Assim, está satisfatoriamente comprovado, por meio das notas fiscais acostadas ao processo, que o autuado tinha conhecimento dos valores do frete no momento da emissão das notas fiscais e, portanto, o valor referente ao frete deveria ter sido incluído na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária. Ao deixar de incluir o valor do frete na base de cálculo do imposto, ficou caracterizado o recolhimento a menos do ICMS devido ao Estado da Bahia, conforme consta no Auto de Infração.

O autuado ressalta que há operações em que os produtos eram destinados ao uso e consumo do estabelecimento adquirente. Mais uma vez o argumento defensivo não merece acolhimento, pois, conforme foi bem explicado na informação fiscal, por força do disposto nas cláusulas primeira e quarta do Protocolo 11/85, nas operações destinadas ao uso e consumo do estabelecimento adquirente do cimento é devido o ICMS-ST relativamente à diferença de alíquota. Ao se examinar os demonstrativos elaborados pela autuante, observa-se que, de forma, acertada, o valor cobrado em relação a essas operações incidiu apenas sobre a diferença de alíquotas.

No que tange à Decisão envolvendo montadoras e revendedoras de veículos, saliento que se trata de situação diversa da que se encontra em análise e, portanto, não serve como paradigma para o caso em comento. Da mesma forma, o Parecer Nº 619/1999, da GETRI, não se aplica ao caso em tela, pois também trata de situação diversa.

Os argumentos defensivos atinentes ao alegado caráter de confisco da multa consignada no Auto de Infração não prospera, haja vista que a pena indicada na autuação é a prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96 para a infração apurada, não cabendo a este órgão julgador apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

No que tange ao pedido de redução ou dispensa de multa, também não há como acolher o pleito defensivo, uma vez que se trata de multa por descumprimento de obrigação tributária principal e, portanto, fora da alçada das Juntas de Julgamento Fiscal.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, argumentando o seguinte:

I - do frete *Free On Board* (FOB) e da impossibilidade de determinação do valor do frete e do olvide ao art. 13, § 1º, II, “b”, da Lei Complementar 87/96 -

Afirma que a Decisão recorrida refutou a tese defensiva sob a justificativa de que o Fisco agiu em conformidade com as disposições do Protocolo ICM 11/85, o qual prevê, em sua Cláusula quarta, a responsabilidade do remetente de recolher o imposto incluindo na base de cálculo o frete, quando for de seu conhecimento.

Diz, entretanto, que o entendimento da Junta de Julgamento Fiscal não se coaduna com o disposto no artigo 13, § 1º, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), que prevê que o frete somente integrará a base de cálculo do ICMS “*caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado*”, o que não é a hipótese dos autos, em que todos os fretes foram contratados sob a cláusula FOB, diretamente pelo adquirente das mercadorias e por sua conta e risco, tanto que nas notas fiscais consta expressa manifestação do transportador no sentido de ser ele o responsável pelo ICMS devido, demonstrando a sua desvinculação ao contrato de transporte celebrado pelos adquirentes das mercadorias. Transcreve decisões do Superior Tribunal de Justiça e salienta que aquele Tribunal pacificou seu entendimento no sentido acima vertido e o fez em julgamento de Recurso repetitivo e em precedentes posteriores.

Ressalta que o parágrafo único do artigo 357 do RICMS/97 estabelece a mesma sistemática por ele adotada, bem como este é o entendimento da SEFAZ/DITRI no Parecer nº 619/1999, que transcreveu.

Conclui, assim, que:

- a) o deslinde da presente contenda se resolve não pela aferição de seu conhecimento ou não acerca do valor do frete (fundamento este adotado na Decisão ora recorrida), mas sim pelo fato de que não foi o contratante do transporte das mercadorias, realizado, muitas vezes, por frota das próprias empresas compradoras, atraindo, portanto, a aplicação do art. 13, § 1º, II, “b”, da Lei Complementar 87/96, a qual, como já dito acima, é o único instrumento legislativo válido para tratar da base de cálculo do ICMS;
- b) se o transporte da mercadoria não é feito pelo vendedor/remetente (substituto) nem por sua conta e ordem, mas de responsabilidade do comprador, não há que se falar em inclusão do valor do frete na base de cálculo do imposto devido na operação de substituição tributária, não sendo o vendedor/substituto parte legítima para responder por tal exação;

II – da impossibilidade de redirecionamento do débito diretamente ao Substituto Tributário-

Advoga a tese de que, se for mantido o entendimento do órgão julgador de primeiro grau, “*tal conduta incorrerá em nulidade insanável, posto inexistir participação ou inclusão do devedor (o adquirente) da obrigação principal nesta instância administrativa*”.

Lembra que, de acordo com o art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo e, assim, como o imposto deve ser pago, no caso, pelo

comprador é dele também a responsabilidade pelo não pagamento e por ter contra si lavrado Auto de Infração sob esse título.

Salienta que o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu que a responsabilidade tributária deve ser atribuída ao contribuinte de fato autor do não pagamento, e não a terceiro de boa-fé, ou ao substituto tributário automaticamente, como na hipótese dos autos, em que não foi incluído o destinatário, que é o contribuinte originário.

III - do frete de produtos para uso próprio e da impossibilidade de cobrança por Substituição Tributária -

Aduz que a autuante incluiu nesta autuação operações em que o produto foi encaminhado para consumidor final (não importando se inscrito ou não como contribuinte), o que inviabiliza a cobrança do ICMS por substituição tributária, nos termos do inciso V do artigo 355 do RICMS/97.

Afirma, ainda, que a condição de contribuinte do ICMS há de ser verificada em cada operação realizada pela empresa, para se aferir se está adquirindo os bens para dar prosseguimento às etapas de circulação de mercadorias, caso em que será devido o diferencial de alíquotas, ou como consumidora final dos bens, caso em que não incide a diferença, cabendo a aplicação da alíquota interna do estado de destino.

IV - do excessivo valor das multas infligidas com violação aos princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da garantia constitucional à propriedade privada, por cautela -

Alega que a penalidade aplicada viola frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal. Apresenta a doutrina a respeito e transcreve decisões do Supremo Tribunal Federal chamando atenção para o fato de que, *“em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e erga omnes), o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra a esfera do confisco”*.

Finalmente, requer a anulação ou a improcedência do Auto de Infração combatido, ou, subsidiariamente, a redução da multa imposta a um patamar razoável.

A PGE/PROFIS opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por entender que não foram apresentados argumentos novos ou provas capazes de afastar as imputações constantes da autuação.

Rechaça a alegação de inconstitucionalidade e o pedido de redução da penalidade aplicada, apresentados na súplica recursal, posto que falece competência a esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal para apreciá-las, a teor dos artigos 167, incisos I e II, e 159, do RPAF/99.

Frisa que o princípio constitucional que veda a criação de tributo, com efeito, confiscatório não alcança as multas, eis que as mesmas possuem natureza jurídica diversa do tributo, tratando-se de autêntica sanção imposta ao contribuinte com função nitidamente educativa e, ainda, que o pedido de redução de penalidade de caráter principal deve ser dirigido à Câmara Superior do CONSEF.

Esclarece que o presente lançamento trata de operações interestaduais com cimento, mercadoria sujeita à substituição tributária conforme as regras do Protocolo ICM 11/85, que atribui ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas ou na entrada para uso ou consumo do destinatário.

Entende que o argumento defensivo (frete com Cláusula FOB) revela-se inócuo, porquanto o autuado tinha ciência do valor do frete, fato comprovado pelas próprias notas fiscais emitidas por

ele e, portanto, o valor do serviço deveria ter sido incluído na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária.

Destaca que é inaplicável o artigo 355 do RICMS/97, uma vez que a atribuição de responsabilidade ao destinatário, para recolher a parcela do tributo não retida pelo remetente (frete), somente ocorrerá na hipótese de o valor ser desconhecido pelo sujeito passivo no momento da emissão do documento fiscal.

Afirma que, por disposição expressa das Cláusulas primeira e quarta do Protocolo ICM 11/85, nas operações destinadas a uso e consumo pelo destinatário, é devida a cobrança do imposto por substituição tributária relativamente à diferença de alíquotas e que os demonstrativos colacionados aos autos comprovam que a autuante lançou, nesses casos, somente a diferença entre as alíquotas.

Finalmente, assegura que a jurisprudência transcrita pelo recorrente trata de hipótese diversa daquela materializada nestes autos, além do que não há o efeito vinculante em relação às decisões proferidas por este CONSEF.

À fl. 505 consta a renúncia dos advogados Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti e José Ricardo do N. Varejão aos poderes que lhe foram conferidos pelo contribuinte registrando-se, na oportunidade, que o recorrente requereu que “*todas as intimações sejam realizadas em nome dos novos patronos da Votorantim, com anotação no rosto dos autos, sob pena de nulidade*”.

VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS por substituição tributária, nas operações de saídas de cimento de empresa localizada no Estado de Sergipe, sob a acusação de ter o autuado deixado de incluir, na composição da base de cálculo do ICMS devido, o valor correspondente ao frete, deixando, assim, de observar a norma contida na cláusula quarta do Protocolo ICM 11/85, apesar de ter consignado na nota fiscal – no campo “informações complementares” – o valor correspondente ao serviço de transporte.

Da análise das provas e da legislação regente, entendo que a pretensão recursal não pode ser acolhida, como a seguir explanado.

Consoante a Cláusula primeira do Protocolo ICM 11/85, do qual a Bahia e Sergipe são signatários, nas operações interestaduais com cimento de qualquer espécie, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas ou na entrada para o uso ou consumo do destinatário.

O inciso I da Cláusula quarta, por sua vez, estabelece que, ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, devem ser incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas debitadas ao destinatário.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 8º, determina o seguinte:

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.*

Já a Lei nº 7.014/96 prevê, no § 6º do artigo 8º, o seguinte:

Art. 8º

(...)

§ 6º Quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, **por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal**, caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas. (grifos não originais)

Pelo exame dos documentos fiscais anexados às fls. 188 a 341, verifico que o recorrente consignou, no campo de “Informações Complementares”, o montante do frete, o que comprova que, no momento da emissão de cada nota fiscal, o autuado já tinha ciência do referido valor, não havendo, portanto, como se escusar de incluí-lo na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária.

O recorrente sustentou que os fretes foram todos efetuados com a cláusula FOB, ou seja, o transporte foi contratado pelo adquirente da mercadoria, porém esse fato não altera a sua responsabilidade pela retenção do ICMS incidente, haja vista que a lei estadual baiana (Lei nº 7.014/96) prevê, como condição para a atribuição de responsabilidade, apenas a ciência, por parte do remetente, do valor do frete no momento da realização da operação.

Em consequência, resta demonstrado que o recorrente é o sujeito passivo legítimo a figurar na relação jurídico-tributária oriunda dos fatos narrados neste lançamento de ofício, rejeitando-se, assim, a alegação de nulidade apresentada no apelo recursal.

Quanto às operações de vendas para uso de consumo dos adquirentes localizados na Bahia, verifico que a autuante calculou e lançou apenas o ICMS devido em razão da diferença de alíquotas, sem acrescentar, à base de cálculo, a margem de valor adicionado, de acordo com os demonstrativos de fls. 12 a 184 do PAF.

Em relação ao entendimento exarado nas decisões judiciais transcritas, a respeito da responsabilidade do substituto sobre o frete, como bem ressaltou a PGE/PROFIS, não possui efeito vinculante no âmbito das decisões administrativas e, além disso, o Parecer nº 619/1999 emitido pela GETRI não é aplicável ao caso em tela, pois trata de situação diversa.

As alegações recursais, de que a legislação tributária baiana fere a Lei Complementar 87/96 e de que a penalidade é inconstitucional, não podem ser apreciadas por este Colegiado em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Também não pode ser apreciado o pedido de redução da multa por descumprimento de obrigação principal porque falece competência a esta Câmara de Julgamento Fiscal, devendo o recorrente apresentar seu pleito à Câmara Superior, fundamentando-o no fato de “*ter o sujeito passivo agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação*”, cumprindo, é claro, os requisitos previstos no artigo 159 do RPAF/99, abaixo transcrito:

Art. 159. Poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade.

§ 1º O pedido de aplicação de equidade deverá fundamentar-se em qualquer das seguintes circunstâncias e ser acompanhado, se for o caso, das devidas provas, sob pena de não ser conhecido:

(...)

II - ter o sujeito passivo agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação;

§ 2º O pedido a que se refere este artigo será formulado no prazo de 30 (trinta) dias após a intimação do Auto de Infração, da Notificação Fiscal ou da Decisão do órgão julgador, acompanhado da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos.

Por fim, entendo que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas ao procurador do recorrente no endereço constante da manifestação acostada à fl. 505 dos autos.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão de Primeira Instância.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279462.0005/11-8**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$482.491,10**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de fevereiro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS