



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**Contencioso Administrativo Tributário**  
**Conselho de Recursos Tributários**  
**1ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº 217 /2018

Sessão: 53ª Sessão Ordinária de 02 de outubro de 2018

Processo Nº 1/1167/2014

Auto de Infração Nº: 1/201401732

Recorrente: SOLUÇÃO PRODUTOS PARA CONSTRUÇÃO LTDA 061863939

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO ICMS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS OPERAÇÕES DO FRETE MODALIDADE FOB.**

1. É DEVIDO IMPOSTO PELO CONTRIBUINTE ADQUIRENTE MESMO QUE EM REGIME DE SIMPLES NACIONAL, NA QUALIDADE DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, EM OPERAÇÕES DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SEM A INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS OPERAÇÕES DO SERVIÇO DE FRETE DE TRANSPORTE POR CONTA DO ADQUIRENTE (FOB). 2. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NÃO É EXCLUÍDA RAZÃO DE EM PRIMEIRO MOMENTO DE AVERIGUAÇÃO NO POSTO FISCAL NÃO HAVER SIDO DETECTADO O IMPOSTO DEVIDO. 3. COMPETE À AUTORIDADE FISCAL, MESMO EM SEGUNDO MOMENTO, QUANDO SE DEPARANDO COM SITUAÇÃO QUE CONFIGURE INFRINGÊNCIA À LEI TRIBUTÁRIA, REALIZAR O DEVIDO LANÇAMENTO EM FACE DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E VINCULARIEDADE E, AINDA, CONFORME REGRA ESTIPULADA NOS ARTS. 142, 149, V E VI DO CTN C/C ART. 94 DA LEI 12.670/96. 4. PEDIDO DE PERÍCIA AFASTADO NOS TERMOS DO § 1º DO ART. 93 E INCISOS I E III DO ART. 97 DA LEI 15.614/14. 5. DISPOSITIVOS INFRINGIDOS: ARTS. 73, 74, 560, 560-A, 560-B e 731-C TODOS DO RICMS 6. PENALIDADE NOS TERMOS DO ART 123, I, "C" DA LEI 12.670/96 7. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 8. AUTO DE INFRAÇÃO **PROCEDENTE** POR UNANIMIDADE NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR E DECISÃO SINGULAR, PARECER DA ASSESSORIA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA ACOLHIDO PELO REPRESENTANTE DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO.

**PALAVRA CHAVE:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FRETE FOB. NÃO INCLUSÃO BASE DE CÁLCULO. PROCEDENTE.

## RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUTO DO FRETE. O CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER SOBRE ALGUMAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS, O ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE O FRETE DE SUA RESPONSABILIDADE, QUANDO AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS ERAM TRIBUTADAS PELA ST. O DEMONSTRATIVO DOS CÁLCULO REALIZADO, PLANILHA E EXPLICAÇÕES ESTÃO DETALHADOS NAS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES E INTEGRANTES AO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

Auto de infração com imposto e multa fixada, respectivamente, em R\$ 8.083,97 (oito mil, oitenta e três reais e noventa e sete centavos). Artigo infringido: 431, § 2º do Dec. 24.569/97 e art. 28 da Lei 12.670/96, com penalidade fixada nos termos do art. 123, I, E da Lei 12.670/96. Período da infração 01 a12/2009.

Nas informações complementares, o auditor fiscal consigna que no estudo da legislação aplicável às mercadorias comercializadas pelo contribuinte, restou evidenciado que o mesmo comercializou no exercício sob exame itens sujeitos a Substituição Tributária conforme arts. 559 e 560 do RICMS. Acrescenta que o contribuinte auditado - no exercício sob exame, 2009 - era enquadrado no regime de tributação do SIMPLES NACIONAL, inclusive para fins estaduais salientando que as operações relativas à Substituição Tributária devem ser reconhecidas, calculadas e recolhidas à parte conforme dispõe o inciso "I" do art. 731-C do Dec. 24.569/97. Evidencia que, pelo disposto, nos §§ 2º e 3º do art. 431 do citado diploma, a responsabilidade tributária pelo ICMS ST alcança também o adquirente da mercadoria (contribuinte substituído) sempre que se verificar a falta de retenção do referido encargo tributário. Afirma, ainda, o contribuinte auditado ter comercializado no ano de 2009 produtos destinados à construção civil, notadamente itens aplicados na impermeabilização e no decorrer daquele ano suas compras que antes eram distribuídas entre fornecedores variados passaram a se concentrar praticamente com exclusividade na BASF. Aduz, por final, que as empresas remetentes calcularam corretamente o ICMS ST incidente tomando por base exclusivamente o valor das mercadorias, contudo, na maioria dos casos, essas mesmas empresas deixaram de recolher o ICMS ST incidente sobre o frete, sendo que o pagamento do frete (FOB) dessas compras era de responsabilidade do adquirente, assim que esse valor deveria compor o cálculo do ICMS ST conforme art. 560-A do RICMS. Nesse sentido, a autoridade fiscal elaborou uma planilha demonstrando os cálculos do ICMS ST devido a partir das notas fiscais de compras e dos respectivos conhecimentos de transportes de carga. Chama atenção para o fato de que a mesma planilha serviu para calcular também valores devidos a título de antecipação, valor este lançado em outro auto de infração. Última sua informação, delineando que a responsabilidade pelo recolhimento, conforme evidenciado acima, é do contribuinte auditado vez que parte do ICMS devido não fora corretamente calculado e/ou recolhido.

O contribuinte interpõe tempestiva impugnação em que resumidamente consigna conforme abaixo exposto:

- a) No que concerne à responsabilização pelo pagamento do Tributo devido, não questiona a incumbência desta empresa no que respeita aos valores principais. Todavia, parece legítimo arguir a multa imposta, haja vista o fato de que, quando da entrada da mercadoria no Estado do Ceará, foi empreendida ação fiscal tendente a verificar a regularidade do recolhimento dos tributos, notadamente o ICMS, sobre as mercadorias a que se faz alusão em ambos os autos de infração ora objeto de questionamento;
- b) Como bem admite o Auditor Fiscal nas Informações complementares a ambos os autos, houve inconsistências na selagem das referidas Notas Fiscais;
- c) O ato administrativo praticado pelo fiscal no posto da SEFAZ/CE encontra-se revestido do atributo de Presunção de Legitimidade;
- d) Uma vez revestido o ato do fiscal de tal presunção, nos parece referendar a atitude adotada por esta empresa de considerar corretos os recolhimentos efetuados nas aquisições de mercadorias ora objeto de exame;
- e) Razoável asseverar que as multas tributárias sujeitam-se também aos Limites do Poder de Tributar, insertos em nossa Constituição Federal, dentre os quais destacamos o não-confisco e a capacidade contributiva, além de outros princípios dispersos, mas com igual densidade normativa, como o da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação, da finalidade, do interesse público, da gradação, da subjetividade, da não-propagação, da pessoalidade, da tipicidade e, como não poderia deixar de ser, da ampla defesa e do contraditório;
- f) Assim sendo, e tendo por norteadores, em especial os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, entendemos como descabida a aplicação de multa moratória para o caso concreto;
- g) Que a verificação inconsistente realizada no Posto Fiscal, gerou uma apuração de custos diretos incorreta, o que importou num valor a menor no preço de venda dos produtos adquiridos e a comercialização de tais estoques já fora efetivada gerando uma receita a menor, cujo prejuízo efetivamente se concretiza com as penalidades financeiras ora aplicadas por meio dos Autos de Infração em epígrafe;
- h) Ao final requer o descabimento da aplicação das sanções impostas e que sejam esclarecidos os critérios de aplicação dos juros constantes dos boletos de recolhimentos, vez que tais valores não foram devidamente esclarecidos no auto de infração.

Em decisão singular, a autoridade julgadora de 1ª instância decide pela procedência do feito fiscal. Aduz, sucintamente, que a infração foi adequadamente descrita, em face da falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária (nos termos dos artigos 731-C, I e 560-A, caput, combinado com o artigo 74, todos do Decreto 24.569/97), bem como a penalidade imputada (item "c" do inciso I do artigo 123 da Lei 12.670/96), equivalente a uma vez o valor do imposto,

coaduna-se com os fatos apurados e constante dos autos. Diz, ainda, que o feito fiscal não padece de qualquer vício formal que o tome inválido, restando a infração à legislação tributária perfeitamente caracterizada, nos termos dos artigos 731-C, 560-A e 74, do Regulamento do ICMS (Decreto 24.569/97), relativamente a ICMS sobre serviços de frete contratado (FOB), cujos valores não integraram a base de cálculo em operações cujo ICMS Substituição fora retido, tendo próprio atuado reconhecido o não recolhimento se insurgindo apenas quanto à penalidade imputada.

O contribuinte interpõe tempestivo Recurso Ordinário em que resumidamente consigna:

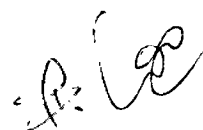
- a) A decisão de primeira instância administrativa não levou em consideração, nas razões de decidir, a eficácia dos princípios constitucionais, onde avultam o direito do contraditório e ampla defesa no âmbito do devido processo legal;
- b) Que a empresa atuada e ora recorrente atua no comércio varejista de materiais de construção em geral e não em transportar mercadorias, não sendo aquela responsável pelo pagamento de ICMS FRETE;
- c) O artigo 13, § 1º, II, b, da LC 87/96, estabelece que integra a base de cálculo do ICMS o valor correspondente ao frete apenas no caso do transporte ser efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. Contrário senso, o Frete, quando pago pelo comprador da mercadoria não integra a base de cálculo do ICMS/ST;
- d) Que não há incidência do ICMS recolhido por substituição tributária referente a serviço de frete, quando o transporte é pago pelo comprador da mercadoria, sem contar que o recorrente não atua com transporte sendo ele é comerciante e não transportador;
- e) Valor exorbitante da Multa aplicada superior ao faturamento da empresa, inobservando os limites da razoabilidade;
- f) A multa agrediria o art. 8º da Lei 11.514/97, em que a autoridade fiscal proporá a aplicação da pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, majorando-a em razão das circunstâncias agravantes, provadas em cada caso;
- g) Ao final requer improcedência do feito fiscal para que seja constatada a incidência de multa superior ao previsto legalmente, expurgando-se ainda os cálculos, capitalização e os demais acréscimos ilícitos, uma vez que os juros estão exorbitantes diante do faturamento ínfimo da recorrente e se assim não entendido, seja o feito convertido em diligência a fim de apurar as informações prestadas no recurso.

A assessoria Processual Tributária de manifesta pela procedência do feito fiscal aduzindo, em síntese, que da análise minuciosa dos autos, relato da infração, informações complementares e demais documentos que amparam a presente acusação, verifica-se que todo o procedimento de fiscalização foi descrito no auto,

sendo este devidamente motivado, inclusive com documentos comprobatórios anexados, possibilitando o exercício do contraditório e da ampla defesa não havendo nenhuma preterição de garantia constitucional. Esclarece que diante do art. 560-A do RICMS, o frete realizado na modalidade FOB não exclui a responsabilidade da recorrente de recolher o ICMS-ST incidente em razão deste fazer parte da base de cálculo da sujeição passiva por substituição tributária, afirmando não ter amparo legal o argumento da recorrente de que o frete quando pago pelo comprador da mercadoria não integraria a base de cálculo do ICMS/ST e conforme preceitua o § 3º do art. 18 da Lei 12.670/96 a substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído e nos termos do art. 16, IV da citada lei fica atribuída a empresa autuada na qualidade de contribuinte substituído, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST relativo ao frete por ocasião da entrada das mercadorias no estabelecimento quando não submetido ao regime substituição tributária na origem. Aduz que a cobrança de juros de mora segue os ditames do art. 62 da Lei 12.670/96 em acato ao disposto no art.97, § 2º do CTN. Manifesta-se pelo afastamento da aplicação da Súmula 06 do CONAT, tendo em vista que o imposto ora cobrado na autuação não estava registrado nos sistemas da SEFAZ (COMETA/SITRAM). Opina pela rejeição do pedido de perícia tendo em vista não ter sido apresentado qualquer elemento que refutasse a acusação fiscal conforme inciso IV do art. 80 do Dec. 25.468/99. Ao final, opina pela aplicação da cobrança do imposto e multa nos termos do art.123, I C da Lei 12.670/96.

O Parecer queda-se acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Em apertada síntese, é o que se relata.



## VOTO DO RELATOR

Consoante se colhe da peça acusatória fiscal, a infração consiste no fato de o contribuinte ter comercializado no exercício sob exame mercadorias sujeitos à Substituição Tributária deixando de recolher sobre algumas aquisições interestaduais, o ICMS devido pelo regime de substituição tributária sobre o frete do serviço de transporte nas aludidas operações. Portanto, o cerne do litígio se centra na falta de tributação do imposto por substituição tributária referente ao frete das citadas mercadorias que não fora incluído na base de cálculo das operações das citadas mercadorias quando da apuração do imposto devido por substituição tributária.

Antes de se adentrar o mérito da causa, convém de pronto afastar o argumento da recorrente de que a decisão de primeira instância administrativa não levou em consideração a eficácia dos princípios constitucionais do direito ao contraditório e ampla defesa no âmbito do devido processo legal. É de se ver, indubitavelmente, que a autoridade julgadora singular em suas razões de decidir se deteve a apontar a conexão dos fatos apontados como infringidos aos dispositivos legais previstos na legislação tributária tendo, inclusive, discorrido de forma explícita quanto ao relato da infração, informações complementares e demais documentos que amparam a presente acusação em face dos argumentos da defesa apresentados na peça inicial de impugnação, concluindo-se pela adequação da infração razão da falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária, não havendo, pois, que se fazer reparos à construção intelectual esposada em sua decisão.

Como já dantes mencionado, a questão central do litígio é reconhecer-se devido o imposto referente ao frete não incluído na base de cálculo das operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, valendo dizer se cabível ao adquirente, na qualidade de responsável, a obrigação de fazer o devido recolhimento.

De plano, tenha-se presente, que o próprio recorrente em suas razões de impugnação reconhece-se devedor da exação apontada na inicial fiscal, ao afirmar explicitamente que não se insurge ante a imputação fiscal quanto aos valores principais cobrados, afirmando sua responsabilização pelo pagamento do Tributo devido, questionando tão somente a legitimidade da multa imposta já que fora empreendido procedimento no posto fiscal tendente a verificar a regularidade do recolhimento do ICMS sobre as mercadorias a que se faz alusão o auto de infração ora objeto de questionamento, pelo qual percebe-se cabalmente demonstrar a recorrente ter ciência e concordância da infração lhe imputada.

Assim delineado, no tocante ao argumento de o Fisco em primeiro momento no procedimento realizado no posto fazendário não haver detectado o não recolhimento do ICMS devido pelo regime de substituição tributária sobre o frete do serviço de transporte nas aludidas operações, não lhe atribui salvo conduto e,



por óbvio, não exclui a responsabilidade do sujeito passivo de, em retificação, proceder com o aludido recolhimento em face de cogência legal lhe imposta nos termos dos arts. 113, § 1º; 114; 121, 128 e 136 do Código Tributário Nacional (CTN) combinados com o disposto no art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657/42 (ninguém há de se escusar do cumprimento de lei alegando seu desconhecimento). Ademais, cabe sim à autoridade fiscal, mesmo em segundo momento, quando se deparando com situação que configure infringência à lei tributária realizar o devido lançamento em face dos princípios da legalidade e vinculariedade e, ainda, conforme regra estipulada nos arts. 142, 149, V e VI do CTN c/c art. 94 da Lei 12.670/96. Portanto, não há de ser acolhido o argumento ora analisado. De mais a mais deve-se ter presente que é lícito a Administração Tributária, se não ocorrido o prazo decadencial, rever seus próprios atos.

A legislação tributária determina que nos casos de operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária (ST) independentemente das obrigações relativas ao Simples Nacional, é devido o recolhimento do ICMS relativo àquele regime pelo sujeito passivo na qualidade de contribuinte ou responsável, conforme plasmado no art. 731-C, I do Dec. 24.569/97 (RICMS), antevendo-se de direito a incidência de imposto antecipado na modalidade de ST em operações de aquisição praticadas por aqueles contribuintes hipossuficientes.

Nessa senda, ao disciplinar as operações com tintas, vernizes, produtos de amiantos e outras mercadorias o regulamento do ICMS nos arts. 560 e 560-A (Dec. 24.569/97) determina de forma indubitável que o frete por conta do destinatário (modalidade FOB), como no caso em exame, compõe a base de cálculo nas operações interestaduais para fins de apuração do imposto devido por substituição tributária, e no caso de aquisição ou recebimento de mercadoria de outra unidade da Federação, sem a retenção do ICMS, aí incluindo-se a não retenção do imposto de parcela referente a não inclusão na base de cálculo do serviço de frete na modalidade FOB, caberá ao destinatário o pagamento do imposto conforme disposto no art. 560-B. Tal previsão se coaduna com o previsto no art. 16, IV e § 3º do art. 18 da Lei 12.670/96, revelando-se de forma insofismável ao contribuinte substituído a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido.

Quanto à forma de cobrança de juros, deve ser mencionado que a autuação segue os ditames do art. 62 da Lei 12.670/96 em acato ao disposto no art.97, § 2º do CTN, daí que na esfera administrativa de julgamento não há que se afastar os cálculos realizados conforme o previsto legalmente.

De outra sorte, rejeito o pedido de perícia tendo em vista não ter sido apresentado qualquer elemento de refutação consistente à acusação fiscal, não estando preenchidos os requisitos alinhados nos incisos do § 1º do art. 93 da Lei 15.614/14 e em razão de formulação genérica bem como dos elementos contidos nos autos, das provas trazidas aos autos me serem suficientes e aptas na formação de meu convencimento da materialização da infração apontada na acusação fiscal nos termos dos incisos I e III do art. 97 da citada lei.

Ante o exposto e analisando-se a documentação fiscal produzida como prova pelas autoridades fiscais vislumbra-se aptidão a qualificar a conduta apontada no presente auto de infração, defluindo a concreção de infração nos termos da autuação ora examinada, tendo como dispositivos infringidos os arts. 73, 74, 560, 560-A, 560-B e 731-C todos do RICMS e penalidade nos termos do art. 123, I, C da Lei 12.670/96.

Do exposto, pelas linhas traçadas anteriormente decide-se pelo conhecimento do Recurso Ordinário para lhe negar provimento decidindo-se pela **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal nos termos deste voto.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS: R\$ 8.083,97

Multa: R\$ 8.083,97

**É como voto.**





## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: SOLUÇÃO PRODUTOS PARA CONTRUÇÃO LTDA 061863939 e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.


A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve conhecer do Recurso Ordinário interposto, para preliminarmente afastar o pedido de realização de perícia solicitado pela recorrente, com base no art. 97, I da Lei nº 15.614/2014. Decisão por unanimidade de votos. No mérito, resolvem os membros da 1ª Câmara de Julgamento, por decisão unânime, negar provimento ao recurso, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

SALA DA SESSOES DA 1ª CAMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 12 de novembro de 2018.

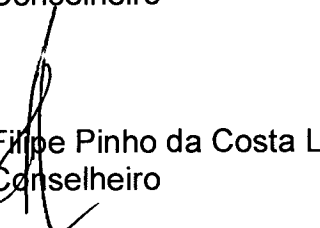
  
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Presidente

  
Matheus Viana Neto  
Procurador do Estado  
Em 12/11/2018


  
Valter Barbalho Lima  
Conselheiro

  
José Gonçalves Feitosa  
Conselheiro

  
Maria Elineide Silveira Souza  
Conselheira

  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
Conselheiro

  
Leilson Oliveira Cunha  
Conselheiro

  
Matheus Fernandes Menezes  
Conselheiro