



ESTADO DO ACRE
Secretaria de Estado da Fazenda
Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais

ACÓRDÃO Nº	181/2024
PROCESSO Nº	2015/10/05632
RECORRENTE:	SANTISTA DISTRIBUIÇÕES LTDA.
ADVOGADO :	Não consta
RECORRIDO:	DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
PROCURADOR DO ESTADO:	LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA
RELATORA	CAMILA FONTINELE DA SILVA CARUTA
DATA DE PUBLICAÇÃO:	

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. RAÇÃO TIPO PET. OPERAÇÃO INTERESTADUAL SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FRETE FOB. RECOLHIMENTO A MENOR POR PARTE DO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. EXIGÊNCIA DE OFÍCIO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO.

1. Correta e legal é a exigência da diferença do ICMS incidente sobre o FRETE FOB, conforme mandamento da Cláusula primeira e § 7º da Cláusula segunda, do Protocolo ICMS nº 26, de 18 de junho de 2004.
2. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que é recorrente CODIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI - EPP, ACORDAM os membros do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais, por unanimidade de votos, pelo improvimento do recurso voluntário, tudo nos termos do voto do Relator, que é parte integrante deste julgado. Participaram do julgamento os seguintes membros: Willian da Silva Brasil (Presidente), Camila Fontinele da Silva Caruta (Relatora), João Tadeu de Moura, Luiz Antônio Pontes Silva, Antônio Carlos de Araújo Pereira, Antônio Raimundo Silva de Almeida e Maíra Vasconcelos da Silva. Presente, ainda, o Procurador do Estado Luís Rafael Marques de Lima, Sala das Sessões, Rio Branco, Capital do Estado do Acre, 17 de outubro de 2024.

Willian da Silva Brasil
Presidente

Camila Fontinele da Silva Caruta
Relatora

Luís Rafael Marques de Lima
Procurador do Estado



ESTADO DO ACRE
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DO ACRE

Processo Administrativo nº 2015/10/05632 - RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE: SANTISTA DISTRIBUIÇÕES LTDA
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
PROCURADOR FISCAL: LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA
RELATORA: CAMILA FONTINELE DA SILVA CARUTA

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto pelo contribuinte **SANTISTA DISTRIBUIÇÕES LTDA**, já qualificado nos autos, contra a Decisão de nº 657/2015 (fl. 25), da lavra da Diretoria de Administração Tributária, que ratificou o Parecer nº 782/2015, do Departamento de Assessoramento Tributário (fls. 20/24), opinando pela improcedência do pedido, ficando enunciada a decisão recorrida:

Visto e analisado o processo em que é interessada a parte acima identifica, com fundamento no art. 8º, inciso II, alínea "b", da Lei Complementar nº 87/96; no art. 6º, inciso VII, alínea "b"; no art. 8º, inciso II, alínea "b", ambos da Lei Complementar Estadual nº 55/97; e no Parecer n. 782/2015 do Departamento de Assessoramento Tributário, decido pela **IMPROCEDÊNCIA** do pedido de cancelamento das Notificações do ICMS n. 16.742/2015 e 17.280/2015, uma vez que o valor do frete, independentemente de sua modalidade (CIF ou FOB), sempre deverá compor a base de cálculo do ICMS na substituição tributária. (fl. 25).

Em sua peça recursal (fls.28/38), o Recorrente alega que não foi atendido o Princípio da Motivação, haja vista, a SEFAZ não ter reconhecido o valor pago a título de ICMS sobre o valor do frete, na modalidade FOB, e não constar da decisão recorrida dispositivo legal que impute ao substituído o dever de recolhimento do ICMS ST sobre o valor do frete, na modalidade FOB. Desta feita, e por entender que o frete FOB não deve ser incluído na base de cálculo do ICMS ST, seja desconstituído o crédito tributário referente a esta parcela.

Na forma do disposto no Regimento Interno deste Tribunal, a Procuradoria Fiscal do Estado do Acre, por intermédio do Parecer de nº 16/2017/PGE/PF (fls. 44/51), se posicionou pelo **não provimento** do recurso voluntário.

É o relatório, solicito a inclusão em pauta para julgamento.

Rio Branco – AC, de de 2024.

Camila Fontinele da Silva Caruta
Conselheira Relatora



ESTADO DO ACRE
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

Processo Administrativo nº 2015/10/05632

RECORRENTE: SANTISTA DISTRIBUIÇÕES LTDA

RECORRIDO: DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

PROCURADORA FISCAL: RAÍSSA CARVALHO FONSECA E ALBUQUERQUE

RELATORA: CAMILA FONTINELE DA SILVA CARUTA

VOTO DA RELATORA

Trata-se de **Recurso Voluntário** em que o Recorrente requer seja julgada improcedente a decisão de primeira instância (Decisão 657/2019) que decidiu pela manutenção das Notificações do ICMS n. 16742/2015 e 17.280/2015.

Inicialmente, **conheço o Recurso Voluntário** (fls. 28/38), eis que preenchidos os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade para tanto.

A questão gira em torno da validade da inclusão do frete, na modalidade FOB, na base de cálculo do ICMS e a possibilidade de sua cobrança ao substituído.

Em sua peça recursal, o Recorrente se impõe contra a inserção do frete, na modalidade FOB, na base de cálculo do ICMS ST, ou requer que o cálculo do ICMS ST seja refeito para reconhecer o recolhimento feito via GNRE efetuado pelo Recorrente, postulando assim seu pedido:

Diante todo o exposto, requer a Recorrente, preliminarmente, seja declarada a nulidade da decisão recorrida, haja vista que desprovida de fundamentação jurídica e proferida em inobservância ao Princípio da Motivação, sendo determinada a prolação de nova decisão pela Diretoria de Administração Tributária do Estado do Acre.

Caso seja outro o entendimento de Vossa Senhoria, requer que seja refeito o cálculo do ICMS-ST para que sejam considerados os valores recolhidos via GNRE, a título de ICMS-ST sobre frete FOB, pelo remetente das mercadorias. (fls. 37/38).

Passemos à análise dos argumentos trazidos à baila pela Recorrente.

Argumenta a Recorrente que o ato administrativo carece de motivação, infringindo assim o Princípio da Motivação dos atos administrativos, o que por sua vez

tornaria nula a decisão ora recorrida, requerendo que uma nova decisão seja prolatada. Essa alegação não merece acolhida, vez que, o Parecer n. 782/2015, especialmente os pontos 3.4 e 3.5 expõem de forma didática, inclusive com a colação dos dispositivos legais aplicáveis ao caso em tela, a fundamentação para o ato praticado, fundamentação acolhida pela Decisão n. 657/2015.

No tocante a inclusão do frete, na modalidade FOB, na base de cálculo do ICMS ST, o afastamento da possibilidade de integrar a base de cálculo no momento do recolhimento pelo substituto tributário decorreria do desconhecimento do valor do frete, posto que, contratado pelo substituído.

Contudo, não é o que se observa no caso em espeque, haja vista, que consta no campo informações adicionais dos DANFE's nº 446103 e 447040, os valores do frete, inclusive, compondo a base de cálculo do ICMS ST, a problemática aqui não é o desconhecimento do valor do frete e sim o descompasso entre o valor do frete utilizado para o cálculo e conseqüente recolhimento do imposto devido, que nesta situação, foi a menor.

Desta feita, o Estado do Acre não está incluindo o frete na base de cálculo, isto já foi feito no momento da emissão do documento fiscal eletrônico que acoberta a operação, posto que, conhecido pelo remetente, o que está sendo requerido é a diferença entre o valor recolhido e o valor efetivamente devido pelo Recorrente.

E aqui, é importante destacar que o Recurso Especial REsp. n. 931.727/RS, indicado como paradigma quanto a possibilidade ou não de inclusão do frete FOB na base de cálculo do ICMS ST, fundamenta-se no desconhecimento do valor do frete pelo Remetente, o que não se coaduna com o caso em tela, já que, tanto era conhecido como foi inserido na base de cálculo e o imposto correspondente recolhido, só que em valor menor.

Dessa sorte, e considerando que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação com a finalidade de facilitar a cobrança e a fiscalização do imposto pela Administração Tributária, ao eleger um dos sujeitos da relação tributária que fique como responsável pela obrigação tributária, o que não implica em desonerar os demais sujeitos da obrigação tributária. Nesse sentido, trecho retirado de julgado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

3. O regime de substituição tributária - que concentra, em regra, em um único contribuinte o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos demais integrantes da cadeia produtiva - constitui mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência ao

procedimento de fiscalização, não configurando incentivo ou benefício fiscal, tampouco implicando aumento ou diminuição da carga tributária.

4. O substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa, sendo que, por uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto, que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo.

5. Os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento, de modo que é incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo. (STJ, REsp 1896678/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 28/02/2024). Grifo nosso

Assim, e na linha do exposto, o art. 121 do Código Tributário Nacional que assim dispõe sobre a sujeição passiva:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O mesmo diploma legal alberga a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária a terceira pessoa que esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, podendo ou não desonerar o contribuinte total ou parcialmente da obrigação, inteligência do art. 128 do CTN.

Nessa mesma linha, é o disposto no 6º da Lei Complementar Federal nº 87/96, consoante redação aplicável à época, *verbis*:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

No âmbito do Estado, a normatização se deu com a edição da Lei Complementar Estadual nº 55/97, que assim preconiza:

Art. 24. Fica atribuída a responsabilidade, na condição de substituto tributário, ainda que situado em outra unidade federada, a:

I – industrial, comerciante, cooperativa ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações antecedentes;

II – produtor, fabricante, extrator, engarrafado, gerador, inclusive de energia elétrica, industrial, distribuidor, importador, comerciante, adquirente em licitação pública de mercadoria importada do exterior apreendida ou abandonada, prestadores de serviços de transporte ou de comunicação ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações subseqüentes;

III – depositário a qualquer título, em relação à mercadoria depositada por contribuinte;

IV – contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pelo imposto devido na contratação ou na prestação;

V – órgãos e entidades da administração pública, em relação ao imposto devido na aquisição de mercadorias e serviços;

VI – remetente da mercadoria, pelo pagamento do imposto devido na prestação de serviço de transporte contratado junto a autônomo ou a qualquer outro transportador não inscrito no cadastro de contribuinte do ICMS do Estado do Acre; e

VII – concessionária de energia elétrica e de serviço público de comunicação, pelas operações e prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes.

§ 1º A responsabilidade de que trata este artigo é atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive o diferencial de alíquotas de que trata o art. 20.

Assim, é possível que o Estado elege um terceiro, que tenha relação com a obrigação tributária, como responsável pelo recolhimento do tributo, ficando ele como substituto tributário, contudo, isso não desonera integralmente o substituído pelo imposto incidente na operação.

Especificamente para a mercadoria, razão do tipo "pet", objeto da prestação existe instrumento de acordo entre as unidades federadas para dispor sobre a tributação deste produto, inclusive com disposição específica quanto ao frete, trata-se do Protocolo

ICMS 26, de 18 de junho de 2004, que assim prescreve em sua cláusula primeira e § 7º da cláusula segunda:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com rações tipo "pet" para animais domésticos, classificadas na Posição 2309 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH, praticadas entre contribuintes situados nos Estados signatários, fica atribuída ao contribuinte industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes ou à entrada destinada a consumo do destinatário.

.....
Cláusula segunda.....
.....

§7º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido do percentual de margem de valor agregado de que tratam os §§ 1º, 2º e 3º.

Como se depreende do § 7º da cláusula segunda do Protocolo ICMS 26/04, o valor do frete deve compor a base de cálculo do imposto, seja CIF ou FOB, sendo atribuída a responsabilidade ao estabelecimento destinatário a parcela de imposto correspondente ao frete que não foi incluso na base de cálculo.

Isso porque, conforme consta do art. 8º, inciso II, da Lei Complementar Federal n. 87/96, o frete compõe a base de cálculo, independentemente de sua modalidade:

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. *Grifo nosso.*

Seguindo a mesma diretiva, a legislação estadual, que no art. 6º da Lei Complementar Estadual assim dispõe sobre a composição da base de cálculo do imposto,

com redação vigente a época:

Art. 6º A base de cálculo do imposto é:

VII – para fins de substituição tributária:

b) em relação às operações ou prestações subseqüentes, o somatório das parcelas seguintes:

- 1) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto
- 2) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- 3) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes. *Grifo nosso.*

Entendendo a Recorrente que não aplicável o Protocolo ICMS 26/2004, poderá optar pela apuração do imposto na forma do regime normal, na forma do art. 49 do Decreto 008/98.

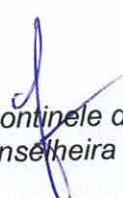
Logo, considerando o constante da alínea “b” do inciso II do art. 8º da Lei Complementar Federal, na letra “b” do inciso VII do art. 6º da Lei Complementar Estadual n. 55/97, que não fazem distinção entre as modalidades de frete, mas determinam que seus valores devem compor a base de cálculo e além disso, o disposto no § 7º da cláusula segunda do Protocolo 26/04, que prevê a responsabilidade do estabelecimento destinatário pelo frete que não entrou na composição da base de cálculo, mantenho as cobranças constantes das Notificações 16.742/2015 e 17.280/2015.

Por fim, em atenção ao pedido do Recorrente de reconhecimento dos valores que foram recolhidos via GNRE, a título de ICMS ST, sobre o frete FOB, informa-se que já foram considerados conforme se observa das memórias de cálculo constante do presente feito (fls. 9 e 13)

Desta forma, nego **provimento** do Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente, mantendo a Decisão DIAT 657/2015 por seus próprios fundamentos.

É como voto.

Sala das Sessões, 17 de outubro de 2024.


Camila Fontinele da Silva Caruta
Conselheira Relatora