

Acórdão: 24.450/23/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002762184-59  
Impugnação: 40.010155797-51  
Impugnante: Comercial Automotiva S.A.  
IE: 518034757.40-62  
Proc. S. Passivo: MARCELO DIOGO CHAGAS PEREIRA  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PNEUMÁTICOS, CÂMARAS-DE-AR E PROTETORES DE BORRACHA. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST, incidente sobre as operações de entradas de mercadorias (pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha) constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de janeiro de 2018 a março de 2022, incidente sobre as operações de entradas de mercadorias constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

O crédito tributário cobrado refere-se a não inclusão do valor do frete pelo remetente da mercadoria na base de cálculo do ICMS/ST e o não recolhimento desse valor pela Autuada, que é a tomadora desse serviço, conforme dispõe o art. 19, § 2º, inciso III do anexo XV do RICMS/02.

Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação prevista 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. 19/38, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 119/129, requerendo a procedência do lançamento.

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

**Da Arguição de Ausência de Motivação do Auto de Infração - Nulidade**

A Impugnante requer que seja declarado nulo a Auto de Infração vez que considera que não infringiu todos os incisos e artigos citados no Auto de Infração, dificultando a defesa diante da enorme confusão de capitulação dos fatos, que o

lançamento fiscal é um ato administrativo, devendo ser devidamente motivado e fundamentado e que, nesse sentido, a Fiscalização deveria ter efetuado a correta capitulação do Auto de Infração para que ela, Impugnante, pudesse melhor delimitar a matéria a que deveria se defender.

Assim, argumenta que ficou prejudicado o seu direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal e reitera que não foram apontados especificamente quais os artigos citados pela Fiscalização que teriam sido infringidos.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, sendo apontado pela Fiscalização que a Autuada, ao infringir especificamente o art. 19, § 2º, inciso III do Anexo XV do RICMS/02, conseqüentemente infringiu todos os apontados no campo “Base Legal/Infringência” da autuação, relativos à incidência, fato gerador, alíquota, base de cálculo, contribuintes, obrigações de pagar o imposto, momento da ocorrência da substituição tributária, responsabilidade do destinatário e prazo para recolhimento do imposto.

Assim, todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, prevista no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto de nº 44.747/08, conforme abaixo:

RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

repartição fazendária competente para receber a impugnação.

Parágrafo único. Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual estabelecerá as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e como tal serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de janeiro de 2018 a março de 2022, incidente sobre as operações de entradas de mercadorias constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

O crédito tributário cobrado refere-se a não inclusão do valor do frete pelo remetente da mercadoria na base de cálculo do ICMS/ST e o não recolhimento desse valor pela Autuada, que é a tomadora desse serviço, conforme dispõe o art. 19, § 2º, inciso III do anexo XV do RICMS/02.

Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Como argumenta a Fiscalização, verifica-se que o frete integra a base de cálculo da substituição tributária, incidindo a substituição tributária sobre tudo que deva ser cobrado do consumidor final, como se depreende do disposto no art. 8º, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96, a saber:

#### Lei Complementar nº 87/96

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:

(...)

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

(Grifou-se)

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

(...)

II - o valor correspondente a:

(...)

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

(...)

Nesse contexto, cabe trazer à colação a legislação mineira de regência da matéria, que disciplina as regras aplicáveis à apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a começar pelo art. 13 da Lei nº 6.763/75. Examine-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 19 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2) em relação a operação ou prestação subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a - o valor da operação ou da 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 ao adquirente ou ao tomador de serviço;

c - a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se observa, o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação, nela incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescida da Margem de Valor Agregado (MVA).

Por sua vez, prescreve o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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:

(...)

***Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:***

*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, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;*

A Impugnante adota como linha de defesa, que o valor do frete somente será incluído na base de cálculo do ICMS/ST quando o substituto tributário se encontra vinculado ao contrato de transporte de mercadoria, uma vez que nessa hipótese a despesa é conhecida e poderá ser repassada ao substituído tributário, ou seja, o adquirente, destinatário da mercadoria.

Considera que essa situação foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça, que decidiu pela impossibilidade de se exigir o ICMS/ST sobre o frete pago pelo adquirente da mercadoria, sendo que o STJ, no julgamento do Recurso Especial de nº 931.727, por unanimidade, proferiu entendimento de que o frete contratado pela empresa adquirente não deve ser incluído na base de cálculo do imposto, em razão da ausência de “controle, ingerência ou conhecimento prévio do valor do frete por parte do substituto.

Certo é que pelo julgamento do Recurso Especial nº 931.727/RS, discute-se a procedência da 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.

Também, não procede a alegação da Autuada de que, devido à existência de cláusula FOB (*Free on Board*), o encargo referente ao frete não seria cobrado nem transferido ao adquirente. Pelo contrário, o que existe, como visto, é disposição expressa sobre a responsabilidade tanto do remetente quanto do adquirente.

Para a formação da base de cálculo da substituição tributária, o valor do frete deve ser incluído, independentemente de este ser de responsabilidade do remetente ou do destinatário.

A Lei Estadual nº 6.763/75, em total sintonia com a Lei Complementar nº 87/96, estabeleceu, em seu art. 22, inciso II, que o alienante ou remetente da mercadoria é o responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo adquirente ou destinatário e, no mesmo artigo, em seu § 18, determinou que, no caso de não retenção ou retenção a menor, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário. Examine-se:

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;"

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pagamento, hipótese em que 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 subsequentes, (...)

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

(Grifou-se)

Por conseguinte, conforme acima transcrito, a legislação tributária não corrobora a linha de defesa da Contribuinte. Pelo contrário, o frete integra a base de cálculo da substituição tributária, independentemente de este ser de responsabilidade do remetente ou do destinatário, incidindo a substituição tributária sobre tudo que deva ser cobrado do consumidor final.

Assim, o valor da prestação de serviço de transporte sempre deverá compor a base de cálculo do ICMS/ST, quer seja quando as operações ocorrerem por meio de frete CIF ou FOB, uma vez que o frete é componente do custo final da mercadoria, cujo ônus é suportado pelo consumidor final.

A Autuada também se insurge contra as multas aplicadas e a incidência de juros sobre as multas.

Além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, item I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, **determinam a aplicação da penalidade “em dobro”** ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I do § 2º do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por

substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Por outro lado, sobre a argumentação da Defesa, que, com base no art. 161 do CTN, solicita a exclusão dos juros sobre a multa de revalidação, ao argumento de que a legislação tributária apenas permite a incidência de juros de mora exclusivamente sobre o crédito tributário que abrange valores relacionados somente aos tributos, é importante observar que a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que dispõe sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais:

Resolução nº 2.880/97

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se)

O art. 113 do CTN afirma que *“a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”,* bem como que *“a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.*

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que *“o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”.*

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO.

(GRIFOU-SE).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

**Sala das Sessões, 25 de maio de 2023.**

**Lucas Rodrigues Espescht  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**

P