

Acórdão: 23.543/23/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002811521-93  
Impugnação: 40.010156072-24  
Impugnante: Embrepar do Brasil Ltda  
IE: 003091443.00-92  
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 precedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação, no período de 01 de junho de 2018 a 31 de janeiro de 2023, versa sobre a falta de recolhimento de parcela do ICMS/ST da mercadoria, 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, dessa forma, o item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/75, regulamentado no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 31/35, com juntada de documentos de págs. 36/75, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 76/91.

**DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação, no período de 01 de junho de 2018 a 31 de janeiro de 2023, versa sobre a falta de recolhimento de parcela do ICMS/ST da mercadoria, em razão da não recomposição da base de cálculo do ICMS/ST para incluir o valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário, conforme mandamento do item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/75, regulamentado pelo inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências do ICMS/ST apurado e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Autuada não nega a infração apontada, mas nega sua responsabilidade quanto ao pagamento do ICMS/ST.

Sem razão, entretanto.

Inicialmente, destaca-se que o lançamento tem respaldo em parecer interno da Secretaria de Fazenda, que faz análise minuciosa da legislação pertinente, a qual passa-se a transcrever, no que couber, delineando a questão posta.

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 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.

(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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes, 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 subsequentes, 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 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 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 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.

Nesse sentido, menciona, *in verbis*:

Por força da alínea “b” do inciso II do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, o frete somente deve ser incluído na base de cálculo do tributo na hipótese de o transporte ser realizado pelo remetente ou ter sido feito por sua conta e ordem, o que não é o caso, onde o Impugnante arcou com o transporte da mercadoria.

Esse entendimento foi consolidado no julgamento do REsp nº 931.727, submetido à sistemática dos recursos repetitivos e, portanto, consoante o disposto no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, o valor do frete deve compor a base de cálculo do ICMS/ST somente quando o substituto se encontrar vinculado ao contrato de transporte da mercadoria, uma vez que, nessa hipótese, a despesa efetivamente realizada poderá ser repassada ao contribuinte substituído (adquirente/destinatário).

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, cita-se o Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.361.320/GO.

Também, 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:

**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.

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.14.021444-9/002 - COMARCA DE BÉTIM - APELANTE(S): COMERCIAL SOUZA E RODRIGUES LTDA - EPP - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS”

Não obstante, insta acrescentar 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. Diferentemente, 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.

A respeito do tema, mencione-se também 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/FÁBRICA (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.

Por fim, saliente-se 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*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive

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

em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Em sendo assim, e 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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 17 de agosto de 2023.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

P