

Acórdão: 23.561/23/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002825546-01  
Impugnação: 40.010156230-68  
Impugnante: Época Comércio e Distribuição de Produtos Alimentícios e Industrializados Ltda  
IE: 001021844.00-57  
Origem: DF/Contagem - 1

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatada a falta de recolhimento do ICMS, a título de substituição tributária, incidente sobre o frete na origem, uma vez que este não foi incluído na base de cálculo das mercadorias listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, transferível ao adquirente pelo substituto tributário. Infração caracterizada nos termos do art. 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96 c/c item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/75, disciplinado pelo inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, a título de substituição tributária, no período de 01/07/18 a 12/07/21, incidente sobre o frete na origem, uma vez que este não foi incluído na base de cálculo das mercadorias listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, transferível ao adquirente pelo substituto tributário.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 29/33, com os argumentos infraelencados, em síntese:

- pleiteia a suspensão do crédito tributário, com base art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN;

- entende que o frete não integra a base de cálculo da substituição tributária quando pago pelo comprador, ou seja, o valor do frete, deverá compor a base de cálculo do ICMS/ST somente quando o substituto se encontra vinculado ao contrato de transporte da mercadoria, nos termos do art. 13, § 1º, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar (LC) nº 87/96 c/c com entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça - STJ, Recurso Especial nº 931.727/RS;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- argui que à fixação da multa de revalidação de percentual de 50% (cinquenta por cento) é confiscatória, devendo ser reduzida em respeito aos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade;

- requer a anulação do lançamento e da multa de revalidação do Auto de Infração em debate.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização se manifesta-se às págs. 47/63, com os argumentos a seguir transcritos em síntese:

- registra que é legítimo a exigência do crédito tributário, conforme Parecer nº 25/SEF/SUTRI-DOLT-CJUD/2022 c/c inciso II do art. 8º da Lei complementar nº 87/96;

- esclarece que a multa de revalidação fixada no patamar de cinquenta por cento não tem natureza confiscatória, por estar dentro do parâmetro legal, assim como, refuta o entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça - STJ alegado em defesa, por entender que já teria sido superado pelo Supremo Tribunal Federal STF, nos termos do Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.361.320 – GO;

- acrescenta que a jurisprudência supramencionada é inaplicável ao caso, por estar em desconformidade com o art. 6º da Lei complementar nº 87/96 e o art. 124, inciso I do CTN, que não foram objetos de exames no Resp nº 931.727/RS do Superior Tribunal de Justiça;

- embasa o seu entendimento em diversas doutrinas citadas ao longo da impugnação e da jurisprudência do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, no sentido da legalidade, requerendo a manutenção da cobrança do crédito tributário e da multa.

Pede a procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, a título de substituição tributária, no período de 01/07/18 a 12/07/21, incidente sobre o frete na origem, uma vez que este não foi incluído na base de cálculo das mercadorias listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, transferível ao adquirente pelo substituto tributário.

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

Ressalta-se de início, que a Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

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. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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.

Esclareça-se, por oportuno, que no exercício de suas atividades, referente ao período de 01/06/18 a 12/07/21, por meio de cruzamentos das informações constantes das notas fiscais eletrônicas de compra, contratos, lista dos conhecimentos de transportes eletrônicos e dos transportes contratados, registros e escriturações fiscais, lista de pagamento do ICMS realizado à época, e demais documentos contábeis, apurou-se a ausência de recolhimento de ICMS/ST em razão da não recomposição da base de cálculo do imposto, da mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária progressiva, para incluir o valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário e do não pagamento da parcela do ICMS/ST correspondente a essa inclusão, devido ao estado de Minas Gerais, em desacordo com art. 8º, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96 c/c com o item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/75, que, por sua vez, foi regulamentada pelo inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Pertinente destacar que a Autuada foi regularmente cientificada, conforme Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.000045503.80 (págs. 05), dando ciência tácita por força do inciso II do § 6º do art. 144-A da Lei nº 6.763/75, com posterior confirmação de recebimento em 11/04/23, tendo como objeto, quantificar a parcela devida do ICMS/ST da mercadoria, devido a obrigatoriedade legal de recompor a base de cálculo do ICMS/ST da mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária progressiva para incluir o valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário e de efetuar o pagamento da parcela do ICMS/ST correspondente a essa inclusão, em relação ao período autuado.

Nesse ínterim, a presente discussão versa sobre frete com Clausula FOB (*Free on Board*), o qual está relacionado a prestação de serviço de transporte de retirada dessa mercadoria sujeira ao ICMS/ST do estabelecimento substituto tributário até a Autuada, por conta e ordem dessa última empresa, em virtude de tal valor não ter sido incluído na base de cálculo utilizada pelo substituto tributário para promover a retenção do citado tributo.

A base de cálculo do ICMS para fins da substituição tributária progressiva (BC/ST) tem previsão no inciso II do art. 8º da Lei Complementar (LC) nº 87/96. Examine-se:

LC nº 87/96

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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.

(...)

(Grifou-se)

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 ICMS/ST.

Portanto, 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 ser cobrado pelo remetente (contribuinte substituto original), lhe é transferido e, portanto, o destinatário arca, diretamente com seu pagamento, constituindo custo da mercadoria adquirida.

Na legislação mineira, a cobrança da substituição tributária, nas hipóteses contempladas nessa atuação, respalda-se nos incisos II e III do art. 22 e item 1 do § 8º, também do art. 22 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 19 e art. 20 da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02. Confira-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;

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relacionados na Tabela "E" anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo;

(...)

O art. 19, § 2º, inciso III do Anexo XV do RICMS/02 faz referência à base de cálculo da substituição tributária devida nas aquisições de mercadorias destinadas a consumo final. Veja-se:

### Anexo XV - RICMS/02

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.

(...)

Nesta senda, legítima a fixação da Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da parcela devida do ICMS/ST, não recolhido, referente à mercadoria, com base no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, a saber:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

(Grifou-se)

O estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue, via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

**EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)**

(...)

(GRIFOU-SE).

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Em relação à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, transcreve-se à seguir excerto do Acórdão nº 23.782/21/1ª do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, acerca da matéria:

ACÓRDÃO Nº 23.782/21/1ª.

DESNECESSÁRIO O PEDIDO DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (IMPOSTO E PENALIDADES) NOS TERMOS DO ART. 151, INCISO III, DO CTN, UMA VEZ QUE O

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

CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOMENTE SERÁ EFETIVAMENTE COBRADO APÓS A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA.

(...)

(GRIFOU-SE).

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar 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 em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG, na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.**

(...)

(GRIFOU-SE)

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

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

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 Wertsohn Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 31 de agosto de 2023.**

**Paola Juracy Cabral Soares  
Relatora**

**André Barros de Moura  
Presidente**

CCMG

CSP