

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

---

Acórdão:	24.580/23/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.002703772-96	
Impugnação:	40.010155814-89	
Impugnante:	Estilo Pisos e Revestimentos Ltda	
	IE: 002388950.00-64	
Proc. S. Passivo:	SAMARA LOPES PEREIRA	
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 procedente. Decisão unânime.**

---

***RELATÓRIO***

O lançamento versa sobre a falta de recolhimento, no período de 01 de março de 2018 a 30 de setembro de 2022, da parcela do ICMS/ST relativo ao serviço de transporte contratado sob a cláusula FOB, cujo valor não foi incluído na base de cálculo do imposto das operações de mercadorias sujeitas à substituição tributária, contrariando o disposto no art. 19, § 2º, inciso III do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada 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. 31/54, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 58/72.

---

***DECISÃO***

Conforme relatado, o lançamento versa sobre a falta de recolhimento, no período de 01 de março de 2018 a 30 de setembro de 2022, da parcela do ICMS/ST relativo ao serviço de transporte contratado sob a cláusula FOB, cujo valor não foi incluído na base de cálculo do imposto das operações de mercadorias sujeitas à substituição tributária, contrariando o disposto no art. 19, § 2º, inciso III do Anexo XV do RICMS/02.

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

A Impugnante insurge-se contra o lançamento alegando que, no caso, a responsabilidade do cálculo, da retenção e do recolhimento do ICMS/ST incidente sobre as operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária é do seu vendedor/remetente.

Diz que, o art. 8º, inciso II da LC nº 87/96 e a legislação estadual, nos termos do art. 13, § 19, item 2, alínea “b” da Lei nº 6.373/75, prevê, expressamente, que a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS/ST deve ocorrer apenas na hipótese em que o encargo é cobrado ou transferível ao adquirente das mercadorias, o que não ocorre quando as operações são contratadas sob cláusula “FOB” (*Free on Board*).

Argumenta que a exigência é ilegal, por violar o art. 128 do CTN.

Em que pesem seus argumentos, não lhe assiste razão.

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 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.

(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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subseqüentes, 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 subseqüentes, 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;**

(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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 também 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.

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, a Fiscalização cita o Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.361.320/GO.

Também, destaca:

(...)

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 relatada a seguir:

**“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. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.14.021444-

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

9/002 - COMARCA DE BETIM - APELANTE(S):  
COMERCIAL SOUZA E RODRIGUES LTDA - EPP -  
APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS”

(...)

Veja-se que, não fosse o bastante, o Fisco ainda traz, em sua manifestação, doutrina que alicerça o lançamento.

A Impugnante defende também que a tese firmada no REsp nº 931.727/RS do STJ, por ser em caráter de recurso repetitivo, deve ser observada obrigatoriamente pela administração pública.

Ciente desse julgado, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, explicou, no âmbito da Consulta de Contribuinte nº 027/2022, que:

(...) por expressa disposição constitucional, somente os julgados em Controle Concentrado de Constitucionalidade (Ação Declaratória de Constitucionalidade/ADC e Ação Direta de Inconstitucionalidade/ADI - § 2º do art. 102 da CR/88) e as Súmulas Vinculantes (art. 103-A da CR/88) são de observância obrigatória pela Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Desse modo, as decisões proferidas em sede de recurso extraordinário, ainda que em regime de repercussão geral, ou em sede de recurso especial, ainda que em regime de recursos repetitivos, e as súmulas, editadas tanto pelo STF quanto pelo STJ, não geram efeitos vinculantes aptos a ensejar sua observância pelo Estado de Minas Gerais, quando este não for parte na ação.

Não obstante o exposto, verifica-se 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.

No entanto, o disposto no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 trata-se de atribuição de responsabilidade da apuração e recolhimento do ICMS/ST, com base no item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/1975, sobre a parcela relativa ao frete FOB ao próprio destinatário da mercadoria, vinculado ao respectivo contrato de transporte. Portanto, depreende-se que se trata de situação distinta da tratada no REsp nº 931.727.

Acrescente-se que a base de cálculo do ICMS/ST está prevista no art. 8º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC 87/96) e não em seu art. 13.

Vale frisar que o precitado art. 13 se refere, exclusivamente, à base de cálculo do ICMS devido por operação ou prestação própria.

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.

Conforme se verifica, a regra contida na alínea “b” do inciso II do art. 8º da LC 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.

Destarte, se a Consulente contrata, em seu nome, o serviço de transporte interestadual de carga para fazer chegar, em seu estabelecimento, a mercadoria por ela adquirida (cláusula FOB), claro está que o valor referente ao frete, ao invés de lhe ser cobrado pelo remetente (contribuinte substituto), lhe é transferido e, portanto, a Consulente arca, diretamente, com seu pagamento, constituindo custo da mercadoria adquirida, tendo, portanto, repercussão no preço da mercadoria ao final da cadeia de sua circulação.

Assim sendo, é atribuída à Consulente a responsabilidade por apurar e recolher a parcela do ICMS/ST correspondente ao frete sob cláusula FOB, consoante inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

(...)

Sintetizando, verifica-se 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. Diferente, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A respeito do tema, mencione-se 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/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.

(...)

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.

A Impugnante acusa o caráter confiscatório da penalidade aplicada.

Observa-se que, a ausência do recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Nessa medida, a penalidade foi aplicada conforme a lei.

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*:



## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTÉMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM PÔR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora), Edwaldo Pereira de Salles e Thiago Álvares Feital.

**Sala das Sessões, 30 de maio de 2023.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Presidente / Relator**

P