

Acórdão: 5.753/23/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002813619-90  
Recurso de Revisão: 40.060156637-73  
Recorrente: Comercial Automotiva S.A.  
IE: 324034757.08-77  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Marcelo Diogo Chagas Pereira/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – FRETE FOB.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST, em função da não inclusão do valor do frete, cláusula FOB, nos termos do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 c/c § 2º, inciso III do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II do citado artigo da Lei nº 6.763/75. Reformada parcialmente a decisão recorrida para excluir a majoração da Multa de Revalidação, mantendo-se a referida penalidade nos termos do inciso II, art. 56 da Lei nº 6.763/75.

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a apuração, mediante conferência de arquivos eletrônicos e documentos fiscais, que a Autuada, no período de julho de 2018 a dezembro de 2021, não efetuou o recolhimento complementar do ICMS/ST incidente sobre o valor do frete, na condição em que o serviço de transporte, contratado sob a condição FOB e remetido por empresas situadas em outra unidade da Federação, não foi incluído na base de cálculo da substituição tributária pelo remetente, conforme determinado pelo art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 c/c § 2º, inciso III do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação de 100% (cem por cento), capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II do citado artigo da Lei nº 6.763/75.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão, pelo voto de qualidade, consubstanciada no Acórdão nº 24.656/23/3ª, julgou procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Flávia Sales Campos Vale, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir a majoração da multa de revalidação, mantendo-se a referida penalidade nos termos do inciso II, art. 56 da Lei nº 6.763/75. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Elaine Alves Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de págs. 191/208, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

### ***DECISÃO***

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Ressalta-se que os fundamentos expostos no voto vencido do Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a apuração, mediante conferência de arquivos eletrônicos e documentos fiscais, que a Autuada, no período de julho de 2018 a dezembro de 2021, não efetuou o recolhimento complementar do ICMS/ST incidente sobre o valor do frete, na condição em que o serviço de transporte, contratado sob a condição FOB e remetido por empresas situadas em outra unidade da Federação, não foi incluído na base de cálculo da substituição tributária pelo remetente, conforme determinado pelo art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 c/c § 2º, inciso III do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação, de 100% (cem por cento) capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II do citado artigo da Lei nº 6.763/75.

O lançamento versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST incidente sobre as operações com mercadorias listadas no § 1º do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, c/c a Parte 2, deste mesmo anexo.

Constatou-se o que a Autuada – destinatária daquelas mercadorias e contratante do respectivo serviço de transporte – não recolheu o imposto relativo à parcela do frete contratado sob a modalidade FOB (*Free on Board*).

A decisão proferida no Acórdão nº 24.656/23/3ª foi pela procedência do lançamento e, portanto, pela procedência também da aplicação da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso II deste mesmo artigo da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, verifica-se não ser aplicável, ao caso, a majoração da Multa de Revalidação, devendo ser mantida a referida penalidade nos termos do inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Conforme se verifica nos anexos do Auto de Infração, os contribuintes remetentes daquelas mercadorias, ao emitirem as notas relativas para acobertar as

respectivas operações, não incluíram na base de cálculo do ICMS/ST o valor da prestação de serviço de transporte contratada pelo adquirente e por conseguinte, não fizeram a retenção do imposto incidente sobre a parcela do frete, tampouco o recolheram.

Não obstante a responsabilidade prevista no art. 19, § 2º, inciso III da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, o destinatário das mercadorias – o contribuinte autuado - também não efetuou o recolhimento complementar do imposto.

Registre-se que a infração foi apurada por meio do cruzamento entre as notas fiscais de entradas de mercadorias recebidas pela Autuada e os Conhecimentos de Transporte Eletrônico – CTes que acobertaram os transportes dessas mercadorias, serviço esse contratado pela própria Autuada.

Sabe-se que 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 nº 87/96.

A regra contida na alínea “b” do inciso II do art. 8º desta lei 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.

Por sua vez, nos termos do art. 19, § 2º, inciso III, Anexo XV do RICMS/02, não sendo possível incluir o valor do frete na composição da base de cálculo, o estabelecimento destinatário recolherá a parcela do imposto a ele correspondente, aplicando a alíquota interna prevista para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária sobre o valor do frete, acrescido do percentual de margem de valor agregado estabelecido para a respectiva mercadoria.

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- *Free on Board*), 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 o seu pagamento.

Esse valor constitui custo da mercadoria adquirida, tendo, portanto, repercussão no preço da mercadoria ao final da cadeia de sua circulação.

Nesse sentido, o Convênio ICMS nº 142/18, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes, 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.

No presente caso, uma vez comprovado nos autos o não recolhimento do ICMS/ST sobre aquela parcela do frete, e por ser, o destinatário das mercadorias, o responsável por este pagamento, correta a exigência do imposto em face do Autuado.

Todavia, não se adequa à situação, a imposição à Autuada da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c com § 2º, inciso II deste mesmo artigo da Lei nº 6.763/75, e ainda, c/c o § 18 do art. 22 dessa mesma lei, a qual pune a falta de pagamento do imposto pelo destinatário nas hipóteses em que fique atribuída

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

ao alienante, ou remetente a condição de contribuinte substituto, mas esse não tenha retido, ou retido a menor o imposto.

Lei nº 6.763/75

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 no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

II- por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

(...)

(Grifou-se)

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.

(...)

(Grifou-se)

Acontece que, como dito anteriormente, o art. 19, § 2º, inciso III da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 prevê que, não sendo possível ao remetente da mercadoria – o contribuinte substituto tributário - incluir o valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento da parcela do imposto a eles correspondente, recairá sobre o destinatário da mercadoria. Veja-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 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.

A regra – na verdade, uma exceção - visa adequar a norma à realidade imperiosa dos fatos, na medida em que transfere a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST incidente sobre a parcela do frete para o contribuinte que tem a efetiva capacidade de apurar a respectiva base de cálculo, uma vez que é o contratante do serviço de transporte.

Dado a emissão da nota fiscal se realizar em momento anterior à contratação do serviço de transporte da mercadoria pelo seu destinatário, impossível àquele emitente conhecer e incluir o valor do frete na base de cálculo do ICMS/ST.

Por conseguinte, tendo em vista a referida impossibilidade - reconhecida pela norma – verifica-se não ser exigível ao remetente da mercadoria a retenção do ICMS/ST e o respectivo recolhimento sobre a parcela do frete nos casos que este tenha

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sido contratado pelo destinatário sob a cláusula FOB, na forma prevista no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Por seu lado, também não se pode exigir do destinatário da mercadoria a retenção do ICMS/ST sobre o valor referente à parcela do frete contratado sob a modalidade FOB, pois que ele não é o emitente da nota fiscal que acoberta a operação de aquisição da mercadoria sujeita ao regime de apuração do imposto por substituição tributária. A ele compete, tão somente, calcular e recolher o ICMS/ST incidente sobre o valor do frete.

Dessa feita, considerando a inexistência da obrigação de reter o ICMS/ST em questão, tanto para o remetente das mercadorias, quanto para o seu destinatário e por consequência, da inexistência da obrigação de recolher um imposto que não foi retido, constata-se não ser cabível, no caso dos autos, a cominação da Multa de Revalidação em dobro disposta no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II deste mesmo artigo da Lei nº 6.763/75, e ainda, c/c o § 18º do art. 22 dessa mesma lei, posto que ela se aplica, justamente, aos casos de não pagamento do ICMS/ST pelo destinatário nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, e não ocorra a retenção ou ocorra a retenção a menor do imposto.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe dar provimento parcial para excluir a majoração da multa de revalidação, mantendo-se a referida penalidade nos termos do inciso II, art. 56 da Lei nº 6.763/75, nos termos do voto vencido. Vencido, em parte, o Conselheiro Geraldo da Silva Datas, que lhe negava provimento. A Conselheira Ivana Maria de Almeida apresentará voto em separado, nos termos do art. 85 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Elaine Alves Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Revisora), André Barros de Moura, Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

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

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

CS/P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.753/23/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002813619-90  
Recurso de Revisão: 40.060156637-73  
Recorrente: Comercial Automotiva S.A.  
IE: 324034757.08-77  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: MARCELO DIOGO CHAGAS PEREIRA/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

Voto proferido pelo Conselheiro Geraldo da Silva Datas, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme acima relatado, a autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de arquivos eletrônicos e documentos fiscais, que a Autuada, no período de julho de 2018 a dezembro de 2021, não efetuou o recolhimento complementar do ICMS/ST incidente sobre o valor do frete, na condição em que o serviço de transporte, contratado sob a condição FOB e remetido por empresas situadas em outra unidade da Federação, não foi incluído na base de cálculo da substituição tributária pelo remetente, conforme determinado pelo art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 c/c § 2º, inciso III do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação, com base no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

É importante enfatizar que o valor do frete integra a base de cálculo do ICMS/substituição tributária, por força do disposto no art. 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96:

LC 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:**

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

(Destacou-se)

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.

(...)

(Destacou-se)

Com efeito, o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais é literal ao dispor no item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é, em relação às operações subsequentes, tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, 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 do referido Anexo XV e observado o disposto nos §§ 5º a 8º do aludido art. 19.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja-se que não são apenas os valores relativos ao frete, mas toda e qualquer parcela que componha o preço final relativamente às operações subsequentes.

Destaca-se, ainda, que em se tratando de frete FOB, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST relativo à parcela do serviço de transporte recai sobre o destinatário, na forma prevista no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

§ 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)

À toda evidência, onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete distinguir, sobretudo para negar aplicação a ato normativo válido, especialmente em sede de aplicação de norma tributária no âmbito das competências do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, exegese do disposto no art. 182 da Lei nº 6.763/75:

**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;

(...)

(Destacou-se)

De fato, o descumprimento de determinada convenção entre as partes pode ter como consequência o deslocamento da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária da pessoa do sujeito passivo.

Sabe-se que, segundo as normas do Direito Civil, na venda com a cláusula FOB, a responsabilidade do vendedor cessa com a entrega da mercadoria ao comprador na origem, ficando o transporte da mercadoria até o lugar do destino na responsabilidade do adquirente e do seu transportador.

Contudo, sob à exegese das normas de Direito Tributário, a hipótese atrai a incidência do disposto no art. 123, do CTN:

"Art. 123. Salvo disposição da lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não pode ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".

(...)

Em função desse preceito legal o STJ tem firmado a responsabilidade tributária do vendedor na hipótese de venda com cláusula FOB, conforme ementa abaixo:

"Ementa

Tributário. ICMS. Operação interestadual. Descaracterização. **Cláusula FOB. A cláusula FOB opera entre as partes**, exonerando o vendedor da responsabilidade pela entrega da mercadoria ao destinatário, **nada valendo perante o Fisco (CTN, art. 123)**, que só homologa o pagamento do ICMS pela alíquota interestadual se a mercadoria for entregue no estabelecimento destinatário em outra unidade da operação; não é a nota fiscal que define uma operação como interestadual, mas a transferência física da mercadoria de um Estado para outro. Recurso especial conhecido e provido". (REsp nº 37.033/SP, Relator: Ministro Peçanha Martins, Publicado no DJU de 31.08.98). No mesmo sentido o REsp nº 37.033/SP e o REsp nº 886695/MG.

(...)

Segundo a exegese do art. 110 do CTN, é indubitoso que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, **utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados**, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, **para definir ou limitar competências tributárias**. Todavia, se aplica à hipótese dos autos o disposto no art. 110 do CTN, especialmente porque não há evidência de que o instituto da compra e venda com cláusula FOB tenha sido utilizado expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, muito menos para definir ou limitar competências tributárias, como já foi observado por Kiyoshi Harada em "CONVENÇÕES ENTRE AS PARTES INOPONÍVEIS AO FISCO"<sup>1</sup>.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça tem firmado entendimento de que a Cláusula FOB não é oponível ao Fisco, à luz do que dispõe o art. 123 do CTN. Precedentes: REsp. 886.695/MG, Rel. Min. HUMBERTO

<sup>1</sup> HARADA, Kiyoshi. Convenções entre as partes inoponíveis ao fisco.

<https://apet.org.br/artigos/convencoes-entre-as-partes-inoponiveis-ao-fisco/> - Acessível em 04/12/2023.

MARTINS, DJ 14.12.2007; REsp. 896.045/RN, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 15.10.2008; EDcl no REsp. 37.033/SP, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 3.11.1998.

De fato, segundo a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça, “**a Cláusula FOB não pode ser oposta pelo vendedor ao Fisco no intuito de exonerá-lo do pagamento do tributo devido, à luz do que dispõe o art. 123 do CTN.**” ((STJ - EREsp: XXXXX SP XXXXX/XXXXX-8, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Publicação: DJ 15/12/2017).

Portanto, correta a exigência do ICMS/ST, em face do não recolhimento do montante referente ao frete, incidente sobre o transporte das mercadorias entradas no estabelecimento do destinatário mineiro, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, que prescreve:

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 no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - (...)

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22.

(...)

Art. 22 - (...)

(...)

§ 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.

§ 19. Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

§ 20. A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a

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

legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria.

(...)

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

**Geraldo da Silva Datas  
Conselheiro**

CCMIG

Acórdão: 5.753/23/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002813619-90  
Recurso de Revisão: 40.060156637-73  
Recorrente: Comercial Automotiva S.A.  
IE: 324034757.08-77  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: MARCELO DIOGO CHAGAS PEREIRA/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 85 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação, origem do presente recurso de revisão, versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de julho de 2018 a dezembro de 2021, não efetuou o recolhimento complementar do ICMS/ST incidente sobre o valor do frete, na condição em que o serviço de transporte, contratado sob a condição FOB e remetido por empresas situadas em outra unidade da Federação, não foi incluído na base de cálculo da substituição tributária pelo remetente. Infringência ao art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e § 2º, inciso III do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências do ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Câmara Especial do CCMG decidiu, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a majoração da multa de revalidação, mantendo-se a referida penalidade nos termos do inciso II, art. 56 da Lei nº 6.763/75, nos termos do voto vencido.

A exclusão da majoração da multa de revalidação se dá pelos seguintes argumentos, conforme voto vencido:

DADO A EMISSÃO DA NOTA FISCAL SE REALIZAR EM MOMENTO ANTERIOR À CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE DA MERCADORIA PELO SEU DESTINATÁRIO, IMPOSSÍVEL ÀQUELE EMITENTE CONHECER E INCLUIR O VALOR DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST.

POR CONSEQUINTE, TENDO EM VISTA A REFERIDA IMPOSSIBILIDADE - RECONHECIDA PELA NORMA – ENTENDE-SE NÃO SER EXIGÍVEL AO REMETENTE DA MERCADORIA A RETENÇÃO DO ICMS/ST E O RESPECTIVO RECOLHIMENTO SOBRE A PARCELA DO FRETE NOS CASOS QUE ESTE TENHA SIDO CONTRATADO PELO DESTINATÁRIO SOB A CLÁUSULA FOB, NA FORMA PREVISTA NO INCISO III, DO § 2º DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV, DO RICMS/02.

POR SEU LADO, TAMBÉM NÃO SE PODE EXIGIR DO DESTINATÁRIO DA MERCADORIA A RETENÇÃO DO ICMS/ST SOBRE O VALOR REFERENTE À PARCELA DO FRETE CONTRATADO SOB A MODALIDADE FOB, POIS QUE ELE NÃO É O EMITENTE DA NOTA FISCAL QUE ACOBERTA A OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DA MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE APURAÇÃO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A ELE COMPETE, TÃO SOMENTE, CALCULAR E RECOLHER O ICMS/ST INCIDENTE SOBRE O VALOR DO FRETE.

DESSA FEITA, CONSIDERANDO A INEXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO DE RETER O ICMS/ST EM QUESTÃO, TANTO PARA O REMETENTE DAS MERCADORIAS, QUANTO PARA O SEU DESTINATÁRIO E POR CONSEQUÊNCIA, DA INEXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO DE RECOLHER UM IMPOSTO QUE NÃO FOI RETIDO, ENTENDE-SE NÃO SER CABÍVEL, NO CASO DOS AUTOS, A COMINAÇÃO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO DISPOSTA NO ART. 56, INCISO II, C/C §2º, INCISO II DESTE MESMO ARTIGO DA LEI Nº 6.763/75, E AINDA, C/C O § 18º DO ART. 22 DESSA MESMA LEI, POSTO QUE ELA SE APLICA, JUSTAMENTE, AOS CASOS DE NÃO PAGAMENTO DO ICMS/ST PELO DESTINATÁRIO NAS HIPÓTESES EM QUE FIQUE ATRIBUÍDA AO ALIENANTE OU REMETENTE A CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO, E NÃO OCORRA A RETENÇÃO OU OCORRA A RETENÇÃO A MENOR DO IMPOSTO.

Não obstante a decisão desta Conselheira tenha se dado no mesmo sentido, insta trazer em separado os argumentos desta Conselheira para acompanhar o voto de provimento parcial do recurso para excluir a majoração da multa de revalidação, mantendo-se a referida penalidade nos termos do inciso II, art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Entende-se que a melhor interpretação para o tema é que a multa de revalidação majorada, exigível em dobro, está diretamente vinculada às hipóteses de obrigatoriedade de retenção do imposto (falta de retenção ou falta de pagamento do imposto retido), bem como à pessoa jurídica obrigada à retenção ou ao pagamento do imposto retido.

O acórdão recorrido traz o seguinte excerto no tocante ao tema:

Portanto, correta a exigência do ICMS/ST, em face do não recolhimento do montante referente ao frete, incidente sobre o transporte das mercadorias entradas no estabelecimento do destinatário mineiro, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, que prescreve:

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

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I – (...)

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22.

(...)

Art. 22 - (...)

(...)

§ 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.

§ 19. Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

§ 20. A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria.

Insta, por conseguinte, analisar o § 18 do art. 22, retro, considerando que os §§ 19 e 20 são dele consequência.

Veja-se que a base do dispositivo é a não ocorrência da retenção, total ou parcial, nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto.

Daí, questiona-se: qual retenção ou retenção a menor? E a resposta é: aquela em que fique atribuída ao alienante, o que afasta a situação em tela, na medida em que a operação autuada nada tem a ver com a retenção devida pelo alienante da mercadoria.

Pelo contrário, é em face da retenção existente, sem a inclusão da parcela do frete, devidamente autorizada pela norma, e sem qualquer questionamento do Fisco, que se dirige ao destinatário a cobrança do ICMS/ST relativo ao frete.

Conclui-se, portanto, smj, que o § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 não é aplicável à obrigação relativa à previsão do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e § 2º, inciso III do Anexo XV do RICMS/02.

Referenda a conclusão acima o fato de que de a grande maioria das autuações deste caso, que vieram ao Conselho de Contribuintes neste ano, contêm cobrança pelo Fisco de multa de revalidação simples (a exemplo Acórdãos nºs 24450231ª; 23543232ª; 23405232ª; 24570233ª; 23545232ª; 24580233ª; 23435232ª; 23546232ª; 24436231ª). Ou seja, é quase unânime na Fiscalização o entendimento quanto à cobrança da multa de revalidação simples.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, acrescente-se que a análise da Superintendência de Tributação a respeito do tema, que serve de orientação ao Fisco, também endossa este voto, conforme transcreve-se:

CONSULTA INTERNA Nº 043/2013 – 18/07/2013

Assunto: ICMS – Aplicação da Multa de Revalidação em dobro

Origem: SUFIS

Consulente: Pierre Julião Pimentel

Exposição/Pergunta:

Tratando-se de hipóteses para aplicação da multa de revalidação do ICMS, considerando as disposições estabelecidas no Parecer DOET/SLT nº 031/2004, na Consulta Interna nº 165/2008 e na Consulta Interna nº 057/2011, pergunta-se:

1 – Depreende-se que a multa de revalidação deverá ser cobrada em dobro se houver a obrigatoriedade da retenção do ICMS/ST em nota fiscal, se aplicando ao remetente substituto que deixar de reter ou reter a menor o ICMS/ST e também ao destinatário substituído, em virtude do disposto nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22 da Lei nº 6.763, que lhe atribui a responsabilidade solidária pela falta de cumprimento da obrigatoriedade imposta ao remetente?

2 – Nas hipóteses de ocorrência de substituição tributária em que não exista exigência de destaque e retenção de ICMS/ST no documento fiscal que acoberta a operação, como, por exemplo, nas operações em que não há emissão de documento fiscal no momento do desembaraço de importações e também em relação aos recolhimentos do ICMS em razão de substituição tributária de âmbito interno em operação advinda de outra Unidade da Federação, quando o destinatário mineiro é obrigado a efetuar o recolhimento via GNRE ou DAE, sendo ele o responsável original/principal pelo recolhimento do imposto, caberá a aplicação da multa de revalidação simples?

Resposta:

Resposta elaborada pela Superintendência de Fiscalização:

1 – Sim, os incisos I e II, § 2º, art. 56 da Lei nº 6.763/75 determinam que, havendo ação fiscal, as multas serão cobradas em dobro, por não retenção ou por falta de pagamento de imposto retido em decorrência de substituição tributária, ou por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§

18, 19 e 20 do art. 22 da mesma Lei. Tais parágrafos, por sua vez, atribuem responsabilidade ao destinatário mineiro nos casos em que não houver retenção ou houver retenção a menor do imposto.

2 – Sim, considerando-se a mencionada inexigibilidade de retenção, não há que se falar em falta de retenção ou retenção a menor do imposto devido a título de substituição tributária, nem de falta de pagamento de imposto retido, não sendo aplicável, portanto, a multa em dobro.

Ratificação:

Esta Diretoria ratifica a resposta elaborada pela Superintendência de Fiscalização.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF

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

**Ivana Maria de Almeida  
Conselheira**