
Acórdão:	25.551/26/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004673729-16	
Impugnação:	40.010160533-71	
Impugnante:	Real Distribuidora, Comércio e Tecnologia Ltda	
	IE: 004426556.01-13	
Proc. S. Passivo:	Érico Galvão dos Santos	
Origem:	DF/Uberlândia	

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 (*Free on Board*), nos termos do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, c/c o § 2º, inciso III, do Anexo XV do RICMS/02 e do art. 20, inciso I, alínea “b”, item 2, c/c o § 1º, inciso II, do Anexo VII do RICMS/23. Lançamento reformulado pela Fiscoização. Infração caracterizada. 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

A autuação versa sobre a constatação de que a Contribuinte, atuando na qualidade de destinatário de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária progressiva vindas de outras unidades da Federação, deixou de promover a recomposição da base de cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS/ST), correspondente ao período fiscalizado de 01/02/23 a 30/06/24.

Verificou-se que a Autuada omitiu a inclusão dos valores relativos aos fretes por ela contratados sob a modalidade FOB (*Free on Board*), acobertados pelos respectivos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-es), ensejando o recolhimento a menor do imposto retido.

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

Da Impugnação

Cientificada regularmente do lançamento, a Autuada apresenta Impugnação, tempestivamente por procurador regularmente constituído, às págs. 17/26.

Argui, preliminarmente, a nulidade absoluta do Auto de Infração, apontando suposto erro na capitulação legal da penalidade, visto que a peça de lançamento teria indicado a aplicação da “Lei Estadual nº 6.673/75”, diploma inexistente no ordenamento jurídico de Minas Gerais.

Sustenta que tal vício incorreria em defeito de fundamentação legal e evidente cerceamento de defesa.

No mérito, alega a total improcedência da exação.

Argumenta que, na modalidade de frete FOB, o transporte seria contratado e custeado diretamente pelo comprador (adquirente), inexistindo qualquer interferência ou subordinação junto ao vendedor (substituto tributário).

Defende que, à luz do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo da substituição tributária somente deveria abranger os custos “transmitidos ou transferidos pelo remetente ao destinatário”.

Aduz que, se o frete foi pago diretamente ao transportador terceiro, tal valor jamais teria transitado pela contabilidade do remetente e, portanto, não poderia compor o valor da operação própria deste, invocando a pacificada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) exarada no Recurso Especial (REsp) nº 931.722/SP e seguidos precedentes.

Subsidiariamente, requer a redução ou exclusão da Multa de Revalidação, face à suposta dúvida objetiva na interpretação da legislação tributária.

Da Reformulação do Lançamento

Ato contínuo, a Fiscalização, fundamentando-se nos arts. 145, inciso III e 149, inciso VIII do Código Tributário Nacional (CTN), emite o Termo de Reformulação do Lançamento às págs. 59/61.

No documento, o Fisco reconhece expressamente o erro material de digitação na capa do Auto de Infração, no qual constou, por inversão tipográfica, “Lei nº 6.673/75” em vez de “Lei nº 6.763/75”.

Sanado o equívoco, a base de dispositivos legais aplicáveis foi reestruturada, sem, contudo, alterar o substrato fático-econômico da infração ou os valores originalmente cobrados.

Instada a se manifestar sobre a reformulação, a Impugnante apresenta Reiteração e Aditamento à Impugnação às págs. 65/73.

Ratifica os termos da preliminar, afirmando que a retificação tardia do Fisco confirmaria a higidez do vício de legalidade formal que maculava a peça inicial, mantendo o pedido de anulação integral do feito.

No tocante ao mérito, reitera que a pretensão estatal violaria o princípio da estrita legalidade e alteraria a natureza jurídica do regime de substituição tributária.

Da Manifestação Fiscal

Em sede de Manifestação Fiscal, às págs. 74/84, o Fisco rebate todas as teses defensivas.

Afirma que o erro de digitação teria sido formalmente sanado, inexistindo prejuízo à defesa, na medida em que o Relatório Fiscal originário conteria a descrição perfeita da conduta e a indicação correta das normas violadas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mérito, reafirma que o frete FOB constituiria componente indissociável do custo de aquisição da mercadoria e deveria compor a base econômica presumida do imposto, sendo o adquirente o responsável legal por essa complementação.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante suscita a nulidade do lançamento tributário argumentando que a menção à inexistente “Lei nº 6.673/75” na folha de rosto do Auto de Infração teria comprometido a higidez do ato e teria cerceado o seu lícito direito de defesa.

Examinando detidamente o e-PTA, verifica-se que assiste razão à Fiscalização ao afastar a referida nulidade por meio do Termo de Reformulação do Lançamento. O erro apontado cinge-se a um evidente lapso tipográfico – a mera inversão dos numerais “6” e “7” na digitação do número da lei que consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais (Lei nº 6.763/75).

O CTN confere arrimo explícito para a revisão e correção de erros materiais pela Autoridade Administrativa, conforme preceituam os arts 145 e 149:

CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

(...)

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

(...)

Ademais, o Decreto Estadual nº 44.747/08 (Regulamento do Processo Tributário Administrativo de Minas Gerais - RPTA) consagra o princípio da instrumentalidade das formas, determinando que os atos processuais somente serão anulados quando deles resultar efetivo prejuízo à compreensão da acusação fiscal ou ao exercício do contraditório.

No caso vertente, a descrição da infração contida no corpo do Auto de Infração e esmiuçada no Relatório Fiscal Complementar demonstrou, desde o primeiro momento, clareza meridiana. A petição de impugnação oferecida pela Autuada rebateu minuciosamente a acusação atinente à base de cálculo do ICMS/ST e ao frete FOB, o que sepulta em definitivo qualquer alegação de cerceamento de defesa. Quem se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

defende com tamanha precisão técnica compreendeu perfeitamente os termos da autuação.

Sanado o erro de digitação por meio do regular Termo de Reformulação, e garantida nova oportunidade de manifestação à Autuada, o vício formal encontra-se integralmente superado.

Dessa forma, rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de que o Contribuinte, atuando na qualidade de destinatário de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária progressiva vindas de outras unidades da Federação, deixou de promover a recomposição da base de cálculo do ICMS/ST, correspondente ao período fiscalizado de 01/02/23 a 30/06/24.

Verificou-se que a Autuada omitiu a inclusão dos valores relativos aos fretes por ela contratados sob a modalidade FOB, acobertados pelos respectivos CT-es, ensejando o recolhimento a menor do imposto retido.

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

O cerne da controvérsia diz respeito à legalidade da exigência de complementação do ICMS/ST pelo destinatário mineiro, em razão da não inclusão do frete FOB na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

A tese sustentada pela Impugnante repousa na asserção de que o valor do frete contratado sob a cláusula FOB não integraria a base de cálculo do ICMS/ST, pois tratar-se-ia de despesa própria do adquirente, paga a terceiros, sem trânsito contábil ou financeiro pelo estabelecimento remetente (substituto). Apoia-se, outrossim, na literalidade do art. 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir).

Para o deslinde da questão, impõe-se a análise sistemática do ordenamento jurídico-tributário vigente. A Lei Kandir dispõe sobre a composição da base de cálculo do ICMS/ST nos seguintes termos:

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:

(...)

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

A interpretação teleológica do dispositivo federal demonstra que o legislador complementar determinou a inclusão na base de cálculo de todos os encargos que sejam transferíveis ou cobrados do adquirente. O texto legal utiliza expressamente a disjuntiva “ou”, abarcando tanto os valores cobrados diretamente pelo remetente quanto aqueles que, sendo inerentes à circulação econômica da mercadoria até o seu destino final, oneram o comprador, “*ainda que por terceiros*”.

Em perfeita simetria com a norma geral da União, a Lei do Estado de Minas Gerais (Lei nº 6.763/75) fixa as balizas da base de cálculo do ICMS/ST no seu art. 22, § 8º:

Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 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;

(...)

Regulamentando a matéria, o Regulamento do ICMS de Minas Gerais, seja na vigência da Parte 1 do Anexo XV do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) ou sob a égide do Anexo VII do Decreto nº 48.589/23 (RICMS/23), disciplina de maneira incontestável o dever de recomposição da base pelo destinatário quando o frete não for incluído pelo remetente. Veja-se o texto do revogado Decreto nº 43.080/02 (aplicável a parte do período):

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

E, mantendo idêntica inteligência, assim prescreve o Decreto nº 48.589/23, atualmente vigente:

RICMS/23 - Anexo VII

Art. 20 - 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:

(...)

2 - o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias 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;

(...)

§ 1º - Na hipótese do item 2 da alínea "b" do inciso I do caput:

(...)

II - 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 engrenagem do regime de substituição tributária “para frente” baseia-se na presunção do preço a ser praticado na etapa final de consumo (venda ao consumidor). A mensuração econômica do custo da mercadoria posta no estabelecimento varejista ou distribuidor abrange, inevitavelmente, o valor do frete despendido para deslocá-la.

Admitir a exclusão do frete FOB da base de cálculo do ICMS/ST implicaria uma artificial e odiosa distorção da base de cálculo presumida, além de criar uma inadmissível quebra da neutralidade concorrencial: duas empresas situadas na mesma localidade e comercializando a mesmíssima mercadoria teriam cargas tributárias de ICMS/ST flagrantemente desiguais, bastando que uma contratasse o frete na modalidade CIF (*Cost, Insurance and Freight*) e a outra na modalidade FOB. Tal exegese malferiria o princípio constitucional da isonomia tributária (art. 150, inciso II, da Constituição Federal – CF/88).

CF/88

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(...)

É evidente que o remetente, situado em outra unidade federada, ao emitir a Nota Fiscal Eletrônica, não possui condições fáticas de incluir no campo próprio o valor de um frete FOB contratado diretamente pelo comprador mineiro junto a uma transportadora terceira, por desconhecer o montante de tal avença. Diante dessa impossibilidade material do substituto, a legislação de Minas Gerais, de forma legítima e no uso de sua competência concorrente, atribui ao contribuinte adquirente (substituído) a obrigação de recompor a base de cálculo, haja vista ser ele o detentor das informações do CT-e e o real tomador do serviço de transporte.

No tocante aos precedentes jurisdicionais do Superior Tribunal de Justiça colacionados pela Defesa (REsp 931.722/SP), importa pontuar que o contencioso administrativo tributário do Estado de Minas Gerais vincula-se ao princípio da legalidade estrita que rege a Administração Pública (art. 37, *caput*, da CF/88).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desprovidas de efeito vinculante ou de eficácia *erga omnes* em sede de controle concentrado de constitucionalidade, as decisões de tribunais judiciais, mesmo reiteradas, não possuem o condão de paralisar a eficácia ou afastar a aplicação das leis e decretos estaduais plenamente vigentes. É dever deste Conselho de Contribuintes, então, aplicar a legislação tributária de Minas Gerais em sua integralidade.

CF/88

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

(...)

Por conseguinte, restando demonstrado que a Autuada recebeu mercadorias sujeitas a substituição tributária e acobertou os respectivos transportes por cláusula FOB sem efetuar o devido cálculo e recolhimento da parcela complementar de ICMS/ST sobre tais fretes, a subsunção do fato à norma fiscal é imperativa, impondo-se a integral manutenção da exigência fiscal do imposto.

No que diz respeito à Multa de Revalidação, pretende a Impugnante, em sede subsidiária, a exclusão ou minoração da penalidade, sob a alegação de que teria agido amparada por fundada dúvida objetiva decorrente da interpretação dos textos legais e de precedentes judiciais favoráveis à sua tese.

A multa de revalidação aplicada encontra-se expressamente prevista no art. 56, inciso II, da Lei Estadual nº 6.763/75:

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.

(...)

No direito tributário brasileiro, a responsabilidade por infrações possui natureza eminentemente objetiva, nos termos estatuídos pelo art. 136 do CTN:

CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Desta feita, a alegação de boa-fé, incompreensão subjetiva das normas ou divergência jurisprudencial nos tribunais do Poder Judiciário não possui o condão de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

afastar a incidência da penalidade pecuniária quando configurada a conduta típica material descrita em lei – qual seja, o não recolhimento do ICMS no prazo legal.

A sanção visa a garantir o cumprimento da obrigação e a indenizar o erário pelo atraso compulsório, inexistindo amparo legal para sua dispensa ou redução pela autoridade administrativa fora das hipóteses estritas de parcelamento ou pagamento com desconto previstos em lei.

Portanto, as exigências do Auto de Infração, inclusive quanto à penalidade aplicada, mostram-se legítimas, proporcionais e perfeitamente sintonizadas com o princípio da legalidade.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, considerando a reformulação efetuada pela Fiscalização às págs. 59/61. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 29 de abril de 2026.

Cássia Adriana de Lima Rodrigues
Relatora

Cindy Andrade Moraes
Presidente / Revisora

m/p