

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.384/20/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001374479-12  
Impugnação: 40.010148981-52, 40.010148982-33 (Coob.)  
Impugnante: Whirlpool S.A  
IE: 001315549.00-55  
Via Varejo S/A (Coob.)  
IE: 002050348.41-48  
Proc. S. Passivo: Eduardo Pugliese Pincelli/Outro(s), Tatiane Aparecida Mora Xavier/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em razão do disposto no art. 22, § § 18 e 21 da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – FRETE FOB.** Constatado que a Impugnante reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações interestaduais, em razão de consignação de base de cálculo menor do que a prevista na legislação, em decorrência da não inclusão do frete na base de cálculo do ICMS/ST, em desacordo com o disposto nos art. 8º, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96 e art. 13 da Lei nº 6.763/75. Os argumentos de defesa quanto ao frete FOB (*Free on Board*) não alteram a previsão quanto à base de cálculo do imposto. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST, em face do uso indevido do instituto da isenção. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75. Infração admitida e paga pela Autuada.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre duas irregularidades, sendo a primeira: retenção e recolhimento a menor do ICMS-ST, devido por substituição tributária a este Estado, no período de setembro de 2014 a dezembro de 2015, em razão de consignação de base de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cálculo menor do que a prevista na legislação, em decorrência da não inclusão do frete na base de cálculo do ICMS/ST.

A segunda irregularidade constitui falta de retenção e de recolhimento do ICMS-ST, em face do uso indevido do instituto da isenção.

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

Foi incluída na sujeição passiva do lançamento, ora denominada Coobrigada, a empresa Via Varejo S/A, IE 002050348.41-48, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Informa o relatório do Auto de Infração que as Multas Isoladas, previstas nos inciso VII, alínea “c” e inciso XXXVII, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, foram exigidas da Autuada no Auto de Infração nº 01.001375022-80, em função da empresa Via Varejo S.A ser responsável apenas em relação ao ICMS/ST e à multa de revalidação.

A Autuada, concordando com a autuação relativa à falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST, apresenta o Termo de Reconhecimento Parcial de Débito (TRPD) de fls. 133 e comprova o pagamento (fls. 137/138), ensejando alteração do crédito tributário, conforme Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (DCMM) de fls. 145 dos autos.

Inconformada com a imputação de retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 148/184.

A Coobrigada também apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 225/238.

A Fiscalização contesta os argumentos das Autuadas às fls. 367/386, requerendo a procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, e após o pagamento parcial do crédito tributário, a autuação que remanesce versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, relativo às remessas de mercadorias destinadas a contribuinte mineiro e relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em razão da composição da base de cálculo a menor, em decorrência da não inclusão do frete na base de cálculo do ICMS/ST.

Foi incluída como Coobrigada a empresa Via Varejo S/A, IE 002050348.41-48, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente, verifica-se que o frete integra a base de cálculo da substituição tributária, incidindo a substituição tributária sobre tudo que deva ser cobrado do consumidor final, como se depreende do disposto no art. 8º, inciso II, alínea “b” da 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;

(Grifou-se).

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

(...)

II - o valor correspondente a:

(...)

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

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.

(...)

Conforme se observa, o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação, nela incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescida da Margem de Valor Agregado (MVA).

Por sua vez, prescreve o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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:

(...)

**Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:**

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, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

As Impugnantes adotam como premissa de defesa, que o valor do frete somente será incluído na base de cálculo do ICMS/ST em se tratando do frete sob a cláusula CIF (*Cost, Insurance and Freight*), situação essa que não se aplica *in casu*, por ser transporte efetuado sob a cláusula FOB.

Para corroborar a alegação, citam diversos artigos legais que destacam o assunto, bem como a Consulta de Contribuinte nº 122/15.

Entretanto, conforme acima transcrito, a legislação tributária não possibilita tal conclusão. Pelo contrário, o frete integra a base de cálculo da substituição tributária,

independentemente deste ser de responsabilidade do remetente ou do destinatário, incidindo a substituição tributária sobre tudo que deva ser cobrado do consumidor final.

No que tange à citada Consulta, constata-se interpretação equivocada da Defesa. A Consulta de Contribuinte nº 122/15 responde um questionamento sobre a inclusão do valor do frete CIF na operação própria do contribuinte. Ou seja, não se refere ao ICMS devido por substituição tributária. Isso é facilmente aferido com a leitura completa da consulta, o que não pode ser feito na leitura da impugnação da Autuada, já que só houve a transcrição de trechos da consulta (fls. 155).

Confira-se a transcrição completa:

Consulta de Contribuinte nº 122/2015

Consulente: Viver Minas Mineração Ltda

**ICMS - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO FRETE** - As importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou remetente a título de frete integram a base de cálculo do imposto devido nas operações com mercadorias, conforme disposto na alínea “a” do inciso I do art. 50 do RICMS/02.

**EXPOSIÇÃO:**

A Consulente, com regime de recolhimento por débito e crédito, exerce a atividade de extração de outros minerais não metálicos não especificados anteriormente (CNAE 0899-1/99).

Diz que efetua venda de brita e calcário agrícola para indústrias e consumidores finais, e que o valor cobrado de seus clientes no fornecimento desses produtos compreende não só o preço do produto, como, também, o valor do frete.

Informa que é a tomadora dos serviços de transporte (vendas com a cláusula CIF), e que, assim, o preço constante da nota fiscal inclui o valor do produto e do frete.

Cita o item 189 da Parte I do Anexo I do RICMS/02, que prevê a isenção do ICMS incidente nas operações internas com areia e brita, e os itens 25 e 33, alínea “b”, da Parte 1 do Anexo II do mesmo Regulamento, que trata do diferimento incidente nas operações internas com calcário agrícola, bem como os itens 144 e 199 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, que estabelecem a isenção para a prestação de serviço de transporte interna e interestadual, respectivamente.

Entende que nas operações interestaduais de venda de calcário agrícola, com redução da base de cálculo em 60%, conforme item 8, alínea “c”, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, o transporte do produto está isento conforme item 199 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Salienta que, nesse caso, emite uma única nota fiscal, na qual faz constar, no campo “base de cálculo”, somente o valor correspondente a 40% da venda do calcário, considerando que o frete é isento de tributação pelo ICMS. No campo “valor do frete”, informa o valor cobrado pela prestação do serviço de transporte, no campo “valor total

dos produtos”, o valor dos produtos comercializados e no campo “valor total da nota”, o resultado da soma do valor total dos produtos e do valor do frete.

Acrescenta que, para fazer o transporte até o destinatário utiliza-se dos serviços de carreteiros autônomos, pagando-lhes o frete contratado. Entretanto, tem dúvidas sobre a incidência do ICMS sobre o frete pago ao transportador, considerando a isenção prevista nos itens 144 e 199 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Com dúvidas sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - Está correto o entendimento de que o frete, nas prestações internas e interestaduais, está isento do ICMS? Qual a fundamentação legal?

2 - A forma de emissão da nota fiscal está correta? Caso negativo, como deve proceder quanto à emissão do documento fiscal relativo à operação de comercialização da brita e do calcário agrícola, considerando-se o valor do frete, dentro e fora do Estado? O valor relativo ao transporte deverá ser destacado de forma separada do valor da mercadoria?

3 - Na hipótese em que a empresa realiza para seus clientes o transporte de mercadorias sob a cláusula CIF, em veículo próprio, registrado em seu nome, ou em forma de contratação, o valor relativo ao transporte deverá integrar o preço da mercadoria?

4 - Caso a empresa tenha em seu objetivo social a atividade de transporte rodoviário de carga e efetue o transporte de mercadorias de fabricação própria, em operações internas e interestaduais, essa operação será isenta do ICMS?

RESPOSTA:

1 - A isenção do ICMS de que trata o item 144 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02 alcança a prestação interna de serviço de transporte rodoviário intermunicipal de cargas que tenha como tomador do serviço contribuinte do imposto inscrito no Cadastro de Contribuintes deste Estado.

Enquanto que a prestação interestadual de serviço de transporte rodoviário de cargas, iniciado no Estado, prevista no item 199 da Parte 1 do mesmo Anexo, está condicionada à condição do tomador do serviço, que deverá ser um estabelecimento de contribuinte inscrito e situado em Minas Gerais e, também, ao tipo de mercadoria ou bem, que não poderá ser alheio à atividade do estabelecimento tomador. Ressalte-se que a aplicação dessa isenção é opcional ao contribuinte (transportador) inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado, na forma dos subitens 199.2 e 199.3.

Portanto, se atendidas todas as condições impostas pela legislação, o ICMS relativo ao frete, assim considerado como o valor cobrado pela prestação interna ou interestadual de

serviço de transporte rodoviário de cargas, estará isento, mesmo que o serviço seja prestado por transportador autônomo.

2 - Esta Diretoria já se manifestou sobre o tema nas Consultas de Contribuinte nos 156/2005, 242/2006 e 169/2013, disponíveis do endereço eletrônico da SEF/MG.

Nas operações com mercadorias, integram a base de cálculo do imposto todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa, de acordo com a alínea “a” do inciso I do art. 50 do RICMS/02.

Os valores relativos a frete somente não integram a base de cálculo do imposto, nas operações com mercadorias, quando o transporte for contratado e realizado por conta do destinatário (cláusula FOB).

Dessa forma, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS na operação, o valor referente ao transporte de mercadorias comercializadas pela Consulente sob a cláusula CIF, ou seja, cobrado do adquirente, receberá o mesmo tratamento dispensado à mercadoria, seja em relação à aplicação da alíquota, redução da base de cálculo, isenção, suspensão ou não incidência.

Portanto, o valor da base de cálculo do ICMS, nessa hipótese, será a soma do valor do produto e do valor do frete. No campo “valor do frete” será informado o valor do frete cobrado do adquirente.

Importante destacar que a inclusão do valor do frete na composição da base de cálculo do ICMS não se confunde com a isenção prevista para a prestação interna e interestadual de serviço de transporte, a que se refere os itens 144 e 199 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. A inclusão do frete no valor da operação de circulação de mercadoria não atesta a incidência do ICMS sobre a prestação do serviço de transporte. O ICMS incidiu sobre o valor da mercadoria, que inclui o frete, a título de tributação exclusivamente da circulação de mercadoria.

Observe-se, ainda, que o art. 4º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 prevê que o alienante ou remetente de mercadoria ou bem inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pelo recolhimento do imposto devido na respectiva prestação de serviço de transporte rodoviário executado por transportador autônomo ou por transportador de outra unidade da Federação. No entanto, restando configurada a hipótese de isenção para o transportador (substituído), não haverá imposto a ser recolhido pela Consulente (substituto) relativamente à prestação do serviço de transporte.

Nesse caso, cabe à Consulente informar no campo “Informações Complementares” do quadro “Dados Adicionais” da nota fiscal os dados relativos ao transportador (nome, endereço e número de inscrição no

CNPJ ou no CPF) e ao veículo (placa), além do preço do serviço, bem como a informação de que “a prestação de serviço de transporte interestadual está amparada pela isenção prevista no item 199 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02”, nas operações interestaduais ou “a prestação de serviço de transporte interna está amparada pela isenção prevista no item 144 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02”, nas operações internas. Observada a orientação supra, a prestação do serviço de transporte será acobertada pela nota fiscal referente à operação, conforme inciso II do § 5º do art. 4º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Acrescente-se, também, que é de responsabilidade da Consulente a emissão do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e), por determinação do inciso II do art. 87-H da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02.

3 e 4 - Para efeitos de aplicação da legislação tributária, há que se distinguir a prestação de serviço de transporte, disciplinada na Lei Complementar nº 87/1996 c/c art. 155, inciso II, da Constituição Republicana, prevista como fato gerador do ICMS, do transporte efetuado em veículo próprio.

A prestação de serviço de transporte é definida no art. 730 do Código Civil como sendo um contrato pelo qual alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas. Se for realizada em âmbito interestadual ou intermunicipal restará caracterizada a hipótese de incidência do ICMS, nos termos do inciso VIII do art. 1º do RICMS/02.

Por outro lado, está fora do campo de incidência do ICMS o transporte de mercadorias comercializadas pela Consulente sob a cláusula CIF, em veículo próprio registrado em seu nome ou naquele por ela operado em regime formal de locação, comodato ou qualquer outra forma de cessão, onerosa ou não, nos termos do art. 222, inciso VII, do mesmo Regulamento.

Desse modo, não se aplica à espécie a isenção tratada nos itens 144 e 199 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Entretanto, o valor recebido ou debitado pela Consulente em razão desse transporte, assim como outras despesas, como seguro, juros, acréscimos, etc., deverão integrar o preço da mercadoria e, por consequência, a base de cálculo do imposto devido pela comercialização da mesma, nos termos da alínea “a” do inciso I do art. 50 do RICMS/02.

Sugere-se a leitura das Consultas de Contribuinte nos 210/2010, 262/2011 e 101/2013, relativas a esse assunto.

Saliente-se que, para fins de recolher tributo não pago na época própria, a Consulente poderá apresentar denúncia espontânea, observado o disposto no Capítulo XV do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008.

Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, o mesmo poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/2008.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 16 de junho de 2015.

Verifica-se, portanto, que as Impugnantes partem de uma premissa equivocada quando confundem base de cálculo do ICMS operação própria com a base de cálculo do ICMS/ST, sendo incluído, nesse caso, o valor do frete somente no caso deste ser de responsabilidade do remetente.

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.

Também, não procede a alegação das Autuadas de que, devido à existência de cláusula FOB (*Free on Board*), o encargo referente ao frete não seria cobrado nem transferido ao adquirente. Pelo contrário, o que existe, como visto, é disposição expressa sobre a responsabilidade tanto do remetente quanto do adquirente.

Para a formação da base de cálculo da substituição tributária, o valor do frete deve ser incluído, independentemente deste ser de responsabilidade do remetente ou do destinatário.

A Lei Estadual nº 6.763/75, em total sintonia com a Lei Complementar nº 87/96, estabeleceu, em seu art. 22, inciso II, que o alienante ou remetente da mercadoria é o responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo adquirente ou destinatário e, no mesmo artigo, em seu § 18, determinou que, no caso de não retenção

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou retenção a menor, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário.

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;"

(...)

§ 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.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, (...)

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

(Grifou-se).

Por conseguinte, não há como acatar a alegação de que uma vez operada a tradição, os riscos dos negócios, inclusive tributários, passam a ser do adquirente.

O Código Tributário Nacional - CTN determina, em seu art. 121, a responsabilidade do sujeito passivo nas situações em que a obrigação decorra de disposição expressa em lei. E, no art. 123, estabelece que as convenções particulares que transferem a responsabilidade pelo pagamento do tributo não podem ser opostas à Fazenda Pública. Examine-se:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

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

(...)

A Autuada Whirlpool S.A. menciona a cláusula segunda do Convênio ICMS nº 93/15 (fls. 167) alegando que a presente cobrança consiste em *bis in idem*, uma vez que a prestação onerosa do serviço de transporte está sendo tributada em duplicidade, pelo estado de Minas Gerais, cobrando-se uma vez do contribuinte substituto na venda de mercadoria (no caso a Autuada) e a outra do contribuinte de direito prestador de serviço de transporte.

Entretanto, a presente autuação não se refere ao ICMS devido por prestação de serviços de transporte. São fatos geradores distintos. O ICMS/ST no caso em questão refere-se à venda de mercadorias para contribuinte mineiro sem a inclusão do valor do frete na base de cálculo, contrariando normas previstas no Protocolo ICMS nº 31/09, firmado entre Minas Gerais e São Paulo, bem como os comandos normativos presentes no RICMS/02.

Por outro lado, a argumentação de impossibilidade de conhecer os valores do frete mostra-se incapaz de elidir a acusação fiscal, uma vez que a Autuada admite que, referente ao frete condição CIF, este estaria incluído na base de cálculo da substituição tributária, nas operações que pratica com Minas Gerais.

Também não procede a alegação da autuada de que não tinha condições de obter informações sobre o valor do frete, por não gerir as informações da transportadora, tendo em vista que, em todas as notas fiscais emitidas pela Autuada constam informações referentes ao transportador (fls. 21/36).

Ademais, vale destacar que todas as operações de venda da Autuada Whirlpool S.A. para a Coobrigada Via Varejo S.A, sob a cláusula FOB, tiveram a prestação de serviço de transporte realizada por uma única transportadora, MLOG armazém geral Ltda, cuja participação societária da autuada whirlpool é de 99,99% (noventa e nove inteiros e noventa e nove centésimos por cento) do capital social.

No que se refere à Coobrigada, destaca-se que ela também possuía todas as informações necessárias para a complementação da base de cálculo do ICMS/ST, não se prestando a alegação de que não houve recolhimento a menor por parte da Autuada a afastar sua responsabilidade tributária, como disposta no art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

§ 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.

Como demonstrado, o valor da prestação de serviço de transporte sempre deverá compor a base de cálculo do ICMS/ST, quer seja quando as operações ocorrerem por meio de frete CIF ou FOB, uma vez que o frete é componente do custo final da mercadoria, cujo ônus é suportado pelo consumidor final.

Ainda, as alterações introduzidas pelo Decreto nº 47.141/17 são irrelevantes e inaplicáveis para as infringências capituladas no Auto de Infração aqui discutido.

Também não cabe razão às Impugnantes, quando afirmam ter ocorrido violação ao princípio da não cumulatividade em razão da inclusão do valor do frete na base de cálculo da substituição tributária. Como previsto no art. 20, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

Desse modo, quando a operação se realiza com frete CIF, onde o tomador do serviço de transporte é o substituto, o valor do frete integra também o valor da operação própria, de forma que, indiretamente, concede ao remetente o direito ao crédito o que assegura o cumprimento ao princípio da não cumulatividade. O mesmo não se aplica quanto ao frete FOB, já que, não incluído na base de cálculo da operação própria, não há o que se falar de crédito no cálculo do ICMS/ST.

A Autuada também se insurge contra as multas aplicadas e a incidência de juros sobre as multas.

Além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, item I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, **determinam a aplicação da penalidade “em dobro”** ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I do § 2º do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Já a Multa Isolada será discutida no Auto de Infração 01.00137022.80, sendo, no entanto, cabível afirmar que a aplicação conjunta das duas penalidades é possível, tendo em vista se trataram de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigações acessórias.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que dispõe sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se).

O art. 113 do CTN afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”, bem como que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO.

(GRIFOU-SE).

Nesse diapasão, é incabível o questionamento das Impugnantes.

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), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, *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;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Cármen 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 INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR 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, CONCLUI 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

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

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Saliente-se, por fim, o pagamento parcial efetuado pela Autuada.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Substabelecimento da Coobrigada, apresentado da Tribuna. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, considerando o pagamento efetuado pela Autuada, conforme DCMM de fls. 145 dos autos. Pela Impugnante Whirlpool S.A, sustentou oralmente o Dr. Eduardo Pugliese Pincelli e, pela Impugnante Via Varejo S/A, sustentou oralmente o Dr. José Wellington Maia da Silva Junior e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 11 de março de 2020.**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente**