

Acórdão: 25.509/26/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.004673541-01  
Impugnação: 40.010160539-40  
Impugnante: Saint-Gobain Distribuição Brasil Ltda  
IE: 062349259.03-13  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST, em função da falta de inclusão do frete “Free on Board” – FOB, na base de cálculo do imposto, em operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária, listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23. Infração caracterizada nos termos do art. 8º, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 19, § 2º, inciso III da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 20, § 1º, inciso II da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23). Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento à menor do ICMS/ST, no período de 01/01/21 a 30/06/24, em função da falta de inclusão do frete “Free on Board” – FOB, na base de cálculo do imposto, em operações interestaduais com mercadorias, sujeitas à substituição tributária, listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e na Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23.

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

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 19/31, com os argumentos a seguir, em síntese:

- sustenta que o frete “FOB” não deve ser incluído na formação da base de cálculo do ICMS/ST e para corroborar seu entendimento anexa Sumulas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Tribunal de Justiça de Minas Gerais – TJMG;

- contesta a exigência de juros de mora sobre a multa de revalidação desde o fato gerador;

- requer o cancelamento do crédito tributário, sob o argumento de ilegitimidade de exigência do ICMS/ST, sob Cláusula FOB ou, subsidiariamente, a exclusão dos juros de mora sobre a multa de revalidação exigida.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às págs. 95/104, refutando as alegações da Defesa e pugnano pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento à menor do ICMS/ST, no período de 01/01/21 a 30/06/24, em função da falta de inclusão do frete “Free on Board” – FOB, na base de cálculo do imposto, em operações interestaduais com mercadorias, sujeitas à substituição tributária, listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e na Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23.

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

A Autuada informa que atua no comércio varejista de materiais destinados à construção civil em geral, mediante o uso da marca “Telhanorte”, e, no desempenho das suas atividades, adquire mercadorias que estão sujeitas ao ICMS na sistemática de Substituição Tributária (ICMS/ST), sendo o tributo recolhido de forma antecipada por seus fornecedores.

Argumenta que, na condição de adquirente, usualmente, opta por contratar o frete para o transporte das mercadorias adquiridas dos seus fornecedores, por conta própria. Ou seja, a Impugnante contrata o frete sob a cláusula “Free on Board” (FOB).

Acrescenta, que nas notas fiscais de saída das mercadorias adquiridas não constam, portanto, o valor do frete, considerando que os fornecedores não possuem qualquer relação (ou informação) sobre o valor do frete contratado diretamente por ela, Impugnante.

Discorre sobre a sistemática da substituição tributária, que consiste em técnica arrecadatória autorizada pelo art. 150, § 7º da Constituição da República de 1988 – CR/88, que permite imputar a determinado contribuinte a qualificação jurídica de substituto tributário.

Relata que na modalidade de contração do frete sob essa cláusula, a mercadoria é posta à disposição do comprador, que por meios próprios, contrata e realiza o transporte sem qualquer responsabilidade ou custeio do vendedor.

Registra que em razão disso, diferentemente do que acontece na Cláusula CIF - “Cost, Insurance and Freight” (Custo, Seguro e Frete), os custos do frete não são transferidos pelo vendedor ao adquirente, pois já são custeados diretamente pelo comprador, e, por esse motivo, as notas fiscais de aquisição constam valor zerado a título de frete.

Sustenta que o valor da operação não deve, portanto, incluir o custo do frete FOB, uma vez que, juridicamente, a operação de transporte ocorre em momento

posterior à operação mercantil de venda da mercadoria, de forma completamente independente.

Entende que a exigência do ICMS/ST impugnado é ilegal, baseado no art. 8º, inciso II, alínea “b” e no art. 13, § 1º, inciso II, alínea “b”, ambos da Lei Complementar (LC) nº 87/96.

Nesse sentido, ressalta que não há que se falar na integração do valor do frete à base de cálculo do tributo nas hipóteses em que o transporte de mercadorias for de responsabilidade do substituído tributário, pois essa quantia não estaria refletida no valor da mercadoria e não seria repassada ao consumidor, por não ser suportada pelo substituto.

Assevera que o frete FOB escapa de qualquer interferência do substituto tributário (efetivo contribuinte do ICMS), por não integrar efetivamente o transporte de mercadorias.

Aduz ainda, que a inclusão do valor do transporte de mercadorias nos casos em que a despesa for arcada pelo substituído não encontra respaldo na legislação de regência do ICMS e vai de encontro à disciplina geral do imposto.

Apresenta entendimento do STJ sobre a não integração de frete não contratado e ordenado pelo remetente na base de cálculo do ICMS/ST, assim como jurisprudência do TJMG.

Conclui que inexistente relação jurídica que imponha ao dever de recolher o valor complementar do imposto, relativo à parcela do frete não incluído na base de cálculo do ICMS/ST pelo contribuinte substituto.

Todavia, em que pese a defesa desenvolvida, tais argumentos não merecem acolhida, pelos motivos a seguir expostos.

Nesse sentido, verifica-se que o principal argumento da Impugnante é de que o valor do frete somente seria incluído na base de cálculo do ICMS/ST em se tratando de frete sob a cláusula CIF, situação essa que não se aplica no presente caso, por ser transporte efetuado sob a cláusula FOB.

Primeiramente, cumpre registrar que o frete integra a base de cálculo do ICMS/ST, como se depreende do disposto no art. 8º, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar (LC) nº 87/96, *in verbis*:

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:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

(...)

(Grifou-se)

Conforme se vê, a regra contida na alínea “b” do inciso II do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 é clara ao estabelecer que o valor do frete transferível ao adquirente ou tomador do serviço é uma das parcelas que integra o cálculo do ICMS/ST.

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

Nesse sentido, o Convênio ICMS nº 142/18, 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. Examine-se:

Convênio ICMS nº 142/18

Cláusula décima primeira. Inexistindo o valor de que trata a cláusula décima, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, corresponderá, conforme definido pela legislação da unidade federada de destino, ao:

(...)

III - preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido na unidade federada de destino ou prevista em convênio e protocolo, para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, observado o disposto no §§ 1º a 3º desta cláusula.

(...)

§ 2º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente a essas parcelas será efetuado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de MVA, observado o inciso III do caput desta cláusula.

(...)

(Grifou-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. Confira-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.

(...)

(Grifou-se)

Conforme disposto no item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária 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, será apurada conforme infra descrita:

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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;

(...)

(Grifou-se)

De mesma forma o RICMS/23, estabelecido pelo Decreto nº 48.539/23, disciplinou, nos termos do item 2 da alínea “b” do inciso I do art. 20 da Parte 1 do Anexo VII do citado dispositivo regulamentar, que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, 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, será apurada nos seguintes termos:

RICMS/23 - Anexo VII - Parte 1

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;

(...)

(Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Oportuno destacar 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 do art. 19, § 2º, inciso III da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 20, § 1º, inciso II da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23. Veja-se a legislação mencionada.

### RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

(...)

§ 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.

(...)

(Grifou-se)

### RICMS/23 - Anexo VII - Parte 1

Art. 20 - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

(...)

§ 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.

(...)

(Grifou-se)

É importante ressaltar que a atribuição da responsabilidade pela apuração e recolhimento da parcela do ICMS/ST relativa ao frete FOB ao destinatário da mercadoria encontra, ainda, embasamento no art. 128 do Código Tributário Nacional – CTN. Confira-se:

CTN

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

(...)

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, por descumprimento de obrigação principal (recolhimento à menor do ICMS/ST) capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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.

(...)

Em relação aos juros de mora, equivocou-se a Impugnante ao afirmar que não incidiriam sobre a multa de ofício (multa de revalidação).

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

Resolução nº 2.880/97

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).

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A exigência da multa de revalidação nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela deve incidir também os juros de mora.

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*” (grifou-se).

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, conforme Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região, a seguir transcrito:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO CÍVEL Nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP

(...)

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)

Os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo e sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

(...)

(Grifou-se)

Observa-se que, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução, o débito é corrigido desde o primeiro dia do mês subsequente ao seu vencimento até a data do efetivo pagamento. Somente em relação à multa isolada, o termo inicial para cobrança dos juros de mora é o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que a multa de mora não comporia o crédito tributário e que, por consequência, não estaria sujeita aos juros de mora.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, 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 do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, legítimo o lançamento em exame.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Tatiana Fernandes Bomfim e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Juarez Raposo Oliveira. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

**Sala das Sessões, 24 de março de 2026.**

**Cássia Adriana de Lima Rodrigues  
Relatora**

**Cindy Andrade Moraes  
Presidente / Revisora**

CSP

25.509/26/3ª

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 17/04/2026 - Cópia WEB

11