

**ICMS - Substituição tributária - Operações efetuadas entre o fabricante (substituto) e o adquirente (substituído) - Frete - Inclusão na base de cálculo - Inteligência do art. 8º, II, b, c/c os arts. 13, § 1º, II, b, da Lei Complementar 87/96 e 128 do Código Tributário Nacional - Mandado de segurança - Concessão - Reexame necessário - Conhecimento de ofício - Compensação tributária - Declaração de direito - Via processual eleita - Adequação - Autoridade coatora - Vinculação ao mesmo ente público - Defesa do ato impugnado - Ausência de prejuízo - Ilegitimidade passiva - Não ocorrência**

Ementa: Mandado de segurança. Sentença concessiva da segurança. Reexame necessário. Conhecimento de ofício. Apelações. Preliminar de descabimento da via eleita. Rejeição. Indicação errônea da autoridade coatora. Estrutura administrativa. Complexidade. Autoridade coatora. Perfeita identificação. Dificuldade. Autoridade correta vinculada ao mesmo ente público. Defesa do ato impugnado. Ausência de prejuízo. Extinção do processo. Descabimento. ICMS. Substituição tributária. Operações efetuadas entre o fabricante (substituto) e o revendedor (substituído) da mercadoria. Inclusão do frete na base de

cálculo. Cabimento somente quando o valor é pago pelo fabricante (substituto). Descabimento da imposição de o revendedor (substituído) recolher parcela remanescente do imposto sobre o frete, na hipótese em que o transporte é por ele pago. Inteligência do art. 8º, II, b, c/c os arts. 13, § 1º, II, b, da LC 87/96 e 128 do CTN. Jurisprudência do eg. Superior Tribunal de Justiça, submetida ao regime do art. 543-C do CPC. Sentença mantida, no reexame necessário conhecido de ofício. Segunda apelação prejudicada. Primeira apelação. Pedido de reconhecimento do direito de compensação do tributo impugnado. Cabimento na via mandamental. Súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça. Delimitação do direito. Descabimento na presente via. Primeira apelação provida em parte.

- Tratando-se de sentença concessiva de segurança, ainda que parcial, é mister o reexame necessário, na forma do § 1º do art. 14 da Lei 12.016/09.

- “O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária” (Súmula 213 do STJ), não havendo que se falar em impropriedade da via eleita quando o pedido da impetração fica restrito a simples declaração do referido direito.

- O mandado de segurança compreende instituto cujo alcance não se limita ao simples exame das normas processuais, uma vez que, por força de previsão no ordenamento constitucional, erige-se à categoria de garantia fundamental, direcionado a coibir comportamentos públicos que representam lesão, ou ameaça de lesão, a direito líquido e certo. Sob esse aspecto, conclui-se que, em se tratando de autoridade coatora, sua perfeita identificação é atividade frequentemente tormentosa, razão pela qual o entendimento, tanto doutrinário quanto jurisprudencial, vem se orientando no sentido de que a parte passiva no mandado de segurança é a pessoa jurídica de direito público a cujos quadros pertence a autoridade apontada, mormente quando a autoridade indigitada coatora defende o ato, não se limitando a negar sua competência.

- Nas operações de venda entre fabricante (substituto tributário) e revendedor (substituído tributário), não obstante o valor de o frete integrar a base de cálculo do ICMS recolhido por substituição, na forma do art. 8º, II, b, da Lei Complementar 87/96, a retenção e o respectivo recolhimento somente é cabível quando o frete é custeado pelo substituto tributário, na forma do art. 13, § 1º, II, b, da mesma LC 87/96, não sendo possível que seja cobrado do substituído o remanescente do imposto referente ao frete, nas operações em que o custo do transporte corra por conta desse último, ao fundamento de que, pelo regime da substituição tributária, o substituído não é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, mas sim o substituto. Inteligência do art. 128 do CTN.

Jurisprudência do eg. Superior Tribunal de Justiça, submetida ao regime do art. 543-C do CPC.

Sentença mantida em reexame necessário conhecido de ofício, prejudicada a segunda apelação.

- Se o pedido formulado se limita à simples declaração do direito à compensação do tributo impugnado, permitido na via mandamental, com estribo, inclusive, na Súmula 213 do STJ, não é mister, para o respectivo deferimento, a prova do recolhimento e sua quantificação desde já, cabendo, uma vez reconhecido o direito, a respectiva delimitação sob o crivo do regular procedimento administrativo, com direção da respectiva autoridade fiscal.

- Não é possível, no entanto, na estreita via mandamental, o deferimento do pedido de correção das parcelas a serem compensadas pela taxa Selic, já que o limite do provimento na ação mandamental, nos termos da súmula supracitada, restringe-se à simples declaração do direito à compensação, e não à sua forma e limites, que devem ser definidos no competente procedimento administrativo.

Primeiro recurso parcialmente provido.

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.13.129093-4/002 - Comarca de Belo Horizonte - Apelantes: 1º) Dinamape Máquinas Ltda., 2º) Estado de Minas Gerais - Apelados: Dinamape Máquinas Ltda., Estado de Minas Gerais - Autoridade coatora: Chefe da Administração Fazendária de Belo Horizonte/AFBH2 - Relatora: DES.ª SANDRA FONSECA**

#### **Acórdão**

Vistos etc., acorda, em Turma, a 6ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, na conformidade da ata dos julgamentos, em REEXAME NECESSÁRIO, CONHECIDO DE OFÍCIO, CONFIRMAR A SENTENÇA, PREJUDICADA A SEGUNDA APELAÇÃO. DAR PARCIAL PROVIMENTO À PRIMEIRA APELAÇÃO.

Belo Horizonte, 11 de março de 2014. - Sandra Fonseca - Relatora.

#### **Notas taquigráficas**

DES.ª SANDRA FONSECA - Cuida-se de reexame necessário e recursos voluntários interpostos, o primeiro, por Dinamape Máquinas Ltda., e o segundo, pelo Estado de Minas Gerais, visando à reforma da r. sentença de f. 87/91, que, nos autos do mandado de segurança preventivo impetrado pelo ora primeiro apelante, rejeitou as preliminares de descabimento da via mandamental eleita e de ilegitimidade passiva, concedeu parcialmente a segurança, de modo a determinar que a digna autoridade indigitada coatora se abstenha de cobrar o recolhimento do ICMS substituto sobre o custo do transporte de mercadorias, no caso em que o frete correr por conta

e risco da impetrante, negando, todavia, o pedido de declaração do direito de compensação do tributo indevidamente recolhido no período não abarcado pela prescrição, condenando o impetrante ao pagamento de 50% das custas, mas isentado o impetrado dos 50% restantes, e, por fim, entendendo indevidos, na espécie, os honorários advocatícios, nos termos das Súmulas 105 do STJ e 512 do STF).

Em suas razões recursais de f. 92/101, alegou o primeiro apelante, em síntese, que requereu, tão somente, a declaração do direito à compensação do tributo impugnado, e não a apuração específica de eventual crédito e sua quantificação, que se daria em momento posterior, na via administrativa, com sujeição da apreciação das autoridades fazendárias.

Sustenta que, requerendo tão somente a declaração do direito à compensação, não há que se falar em utilização da via mandamental como supedâneo de ação de cobrança, nem se exigir a prova preestabelecida do recolhimento e do *quantum*.

Requer, portanto, o provimento do recurso, para que seja parcialmente reformada a sentença, no sentido de que seja reconhecido o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos nos últimos cinco anos, corrigidos pela aplicação da taxa Selic.

Por sua vez, em suas razões de f. 105/116, o Estado de Minas Gerais insiste na preliminar de ilegitimidade passiva, ao fundamento de que o Chefe da Administração Fazendária de Belo Horizonte, indicado como autoridade coatora, não tem competência para a apuração e lançamento de tributos, que é atribuição dos auditores fiscais da receita estadual, razão pela qual deve ser reconhecida a ilegitimidade passiva da autoridade indigitada coatora.

No mérito, sustenta, em síntese, que o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 é expresso ao determinar a inclusão do frete na base de cálculo da mercadoria, para efeitos da incidência do ICMS substituto, não fazendo a lei qualquer distinção, de que seja esse pago pelo vendedor (substituto) ou pago pelo comprador (substituído).

Afirma que, se não há garantia de que o valor do frete não será transferido pelo substituído ao consumidor final, a base de cálculo do imposto deverá compreendê-lo integralmente.

Assevera, ainda, que a jurisprudência do STJ que versa sobre veículos automotores (REsp nº 931.727) não é precedente para o presente caso, pois trata-se de hipótese distinta, já que, no caso dos veículos automotores, há uma tabela de preço sugerido pelo fabricante nas vendas ao consumidor, sendo essa a base de cálculo do imposto; enquanto que, no caso dos autos, não havendo a referida tabela, todos os valores são agregados ao preço transferível ao adquirente final da mercadoria, devendo, portanto, o frete compor a base de cálculo do ICMS/ST, mesmo quando o transporte correr por conta e risco do substituído, que deve pagar, nesse caso, o imposto referente à parcela do frete.

Devidamente intimados, os apelados apresentaram contrarrazões, às f. 117/122 e 125/136, requerendo a manutenção da sentença, na parte que lhes foi favorável.

A douta Procuradoria-Geral de Justiça opinou pela manutenção da sentença.

Reexame necessário.

Tratando-se de sentença concessiva de segurança, ainda que parcial, é mister o reexame necessário, na forma do § 1º do art. 14 da Lei 12.016/09, pelo que assim recebo a remessa.

Conheço, também, dos recursos voluntários, pois presentes os requisitos de admissibilidade.

Preliminar de descabimento da via eleita.

O impetrado arguiu, nas informações, preliminar de impropriedade da via eleita, ao fundamento de que o mandado de segurança não pode ser utilizado como supedâneo de ação de cobrança, da forma como estaria utilizando o impetrante, ao requerer a compensação do tributo indevidamente recolhido no período dos últimos cinco anos.

No entanto, é matéria sumulada pelo eg. STJ, conforme se depreende do Enunciado 213: “O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.

No caso dos autos, bem é de ver que o impetrante requereu (f. 12):

Finalmente, que seja reconhecido o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos nos últimos 5 (cinco) anos, corrigidos pela aplicação da taxa Selic, nos termos do art. 127 da Lei Estadual 6.763/75, a ser postulado mediante pedido administrativo, nos termos do art. 92 da Parte Geral do RICMS/02.

Nessa esteira, verifica-se que o impetrante requereu, tão somente, a declaração do direito à compensação do tributo impugnado, e não a apuração específica de eventual crédito e sua quantificação para imediata compensação.

Dessa forma, não há que se falar em utilização da ação mandamental como supedâneo de ação de cobrança, já que o que se pretende é a simples declaração do direito, nos estreitos limites da súmula acima referida, ressaltando a parte, inclusive, que a apuração seria realizada na esfera administrativa.

Dessa feita, não há como acolher a preliminar de descabimento da via mandamental, em razão do simples pedido de declaração de direito à compensação, ressaltando-se que o deferimento ou não da referida declaração e seus limites não é matéria de reexame necessário, já que foi negado em primeiro grau e será analisado quando da apreciação do mérito da apelação do impetrante.

Rejeito, portanto, a preliminar de descabimento da via mandamental.

Preliminar de ilegitimidade passiva.

O impetrado afirma que o Chefe da Administração Fazendária de Belo Horizonte, indicado como autoridade coatora, não tem competência para a apuração e lançamento de tributos, que é atribuição dos auditores fiscais da Receita estadual, razão pela qual deve ser reconhecida a ilegitimidade passiva da autoridade indigitada coatora, devendo o feito ser extinto sem julgamento de mérito.

No caso dos autos, bem é de ver que, como arguiu o impetrando, a competência para fiscalizar e lançar o tributo impugnado é do agente ocupante do cargo de Auditor Fiscal do Estado de Minas Gerais, na forma do art. 201, § 1º, do Decreto nº 6.763/75:

compete exclusivamente aos Auditores Fiscais da Receita Estadual, aos Agentes Fiscais de Tributos Estaduais e aos Fiscais de Tributos Estaduais o exercício das atividades de fiscalização e de lançamento do crédito tributário. (Parágrafo com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 15.956, de 29/12/2005.)

Nessa esteira, o Decreto Estadual nº 45.780, de 24 de novembro de 2011, que trata da estrutura orgânica da Secretaria de Estado da Fazenda, deixa claro que a competência para a fiscalização e lançamento de tributos, através dos agentes fiscais, é dos órgãos denominados “delegacias fiscais”, enquanto que aos órgãos denominados “administrações tributárias” são reservadas atividades predominantemente administrativo-tributárias, apesar de exercerem ações fiscais em articulação com as delegacias fiscais, sendo que ambas são subordinadas à respectiva “Superintendência Regional da Fazenda”.

Confira-se:

Art. 40. As Superintendências Regionais da Fazenda têm por finalidade, em sua área de abrangência, superintender, coordenar e orientar a execução da política fiscal e tributária do Estado, competindo-lhes:

[...]

§ 1º Ficam subordinados administrativamente às Superintendências Regionais da Fazenda, observada a sua área de abrangência:

I - as Delegacias Fiscais;

II - as Delegacias Fiscais de Trânsito;

III - as Administrações Fazendárias;

[...]

Art. 41. As Delegacias Fiscais têm por finalidade, em sua área de abrangência, executar o controle fiscal, conforme as orientações da Superintendência Regional da Fazenda a que estiverem subordinadas e as diretrizes e normas emanadas das unidades centralizadas, competindo-lhes:

I - coordenar, orientar, acompanhar e executar as atividades de controle fiscal dos agentes econômicos sujeitos aos tributos estaduais;

II - gerir as ações e os procedimentos de fiscalização e, em articulação com as Administrações Fazendárias, as atividades de controle administrativo-tributário;

III - formalizar o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos, no âmbito de sua competência;

[...]

Art. 43. As Administrações Fazendárias de 1º ou 2º nível têm por finalidade, em sua área de abrangência, executar e supervisionar as atividades administrativo-tributárias, atendendo às

orientações da Superintendência Regional da Fazenda a que estiverem subordinadas e às diretrizes e normas emanadas das unidades centralizadas, competindo-lhes:

I - executar, acompanhar e controlar as atividades relativas à manutenção das informações cadastrais e à tramitação de Processo Tributário Administrativo;

II - gerir, em articulação com a respectiva Delegacia Fiscal ou Delegacia Fiscal de Trânsito, as atividades de controle administrativo-tributário dos agentes econômicos sujeitos aos tributos estaduais; (grifamos).

Dessa forma, sendo competência da Delegacia Fiscal “formalizar o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos, no âmbito de sua competência”, o mandado de segurança visa, exatamente, a impedir o lançamento do tributo impugnado, a princípio, ter-se-ia que a autoridade com competência para evitar a prática do lançamento tributário seria o Delegado Fiscal, e não o Chefe da Administração Fazendária, já que seria o primeiro quem deteria a “competência para corrigir a ilegalidade impugnada”, na lição de Hely Lopes Meirelles:

Incabível a segurança contra autoridade que não disponha de competência para corrigir a ilegalidade impugnada. A impetração deverá ser sempre dirigida à autoridade que tenha poderes e meios para praticar o ato ordenado pelo Judiciário. [...] Se as providências pedidas no mandado não são da alçada do impetrado, o impetrante é carecedor da segurança contra aquela autoridade, por falta de legitimação passiva para responder pelo ato impugnado (*Mandado de segurança*. 26. ed. p. 60).

Noutro giro, com a devida vênia do digno Juiz sentenciante, a questão ora debatida não se resolve pela teoria da encampação, que somente é aplicada quando a autoridade indicada como coatora é hierarquicamente superior àquela que praticou o ato, o que não ocorre *in casu*, na medida em que, segundo se extrai do organograma acima analisado, inexistente relação de subordinação entre o Delegado Fiscal e o Chefe da Administração Fazendária, ou vice-versa, já que ambos são subordinados ao Superintendente Regional da Fazenda.

Todavia, como é curial, no mandado de segurança, a posição ocupada pela autoridade coatora é de mero representante processual, ou substituto, para alguns, mas a parte é sempre a entidade pública que a referida autoridade representa ou substitui.

Dessa forma, se o pedido de segurança for dirigido contra autoridade pertencente à entidade pública que nada tem a ver com o ato impugnado, como, por exemplo, no caso dos autos, seria a impetração contra uma autoridade municipal ou federal, a hipótese é mesmo de falta de condição da ação, sendo mister o reconhecimento da ilegitimidade passiva.

Ao revés, quando a segurança é requerida em face da autoridade pertencente à mesma pessoa jurídica de direito público daquela que seria responsável pelo ato ou omissão imputada ilegal, não há alteração do polo passivo da ação, já que a parte continua sendo a pessoa jurídica de direito público. Nesse caso, a falha não é

concernente à questão referente às condições da ação, e sim relacionada a pressuposto processual, não cabendo, portanto, o reconhecimento e a extinção em razão da ilegitimidade passiva.

Nesse sentido, é esclarecedora a lição de Ernane Fidélis dos Santos:

A doutrina não é uníssona quanto à natureza da posição da autoridade que responde pelo mandado de segurança. Alguns a têm como mero representante, e outros, por substituto processual, sendo mais aceita a primeira opinião. Impõe-se, todavia, observar que, qualquer que seja a posição adotada, parte em sentido material será sempre a entidade que o agente representa ou substitui. Isto significa que, se o mandado de segurança for interposto para se valer frente a entidade que nada tem haver com o ato, a ela falta legitimidade passiva para a ação, e o julgamento, necessariamente, será de carência, mas, se o erro for quanto à pessoa da autoridade representante, ou substituta, a questão não faz relação com a matéria de ação, e sim com a de processo; daí, em tais condições, não deve o juiz julgar a parte carecedora de ação por ilegitimidade passiva *ad causam*, mas sim reconhecer erro de pressuposto processual e determinar a corrigenda (*Manual de direito processual civil*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, v. 3, p. 232).

No caso dos autos, tanto o Chefe da Administração Tributária, autoridade indigitada coatora, como o Delegado Fiscal, que seria, em princípio, pela regra de competência, a autoridade responsável pela abstenção da prática do ato, são pertencentes à estrutura orgânica do Estado de Minas Gerais, pelo que é escusável o erro de apontar o Chefe da Administração Tributária como autoridade coatora, mormente quando se verifica certa zona cinzenta nas competências das autoridades, já que ambas têm atribuição de “gerir as ações e os procedimentos de fiscalização, em articulação” com a outra (inciso II dos arts. 41 e 43 do decreto supracitado).

Por fim, mas não menos importante, é a circunstância verificada nos autos de que o ente público legitimado, Estado de Minas Gerais, interveio no feito e prestou informações, defendendo a legalidade da prática indigitada como coatora e, inclusive, manejando recurso de apelação, não se tendo verificado qualquer prejuízo para a defesa do ente público.

Isso posto, em homenagem à prevalência dos princípios da efetividade e economia processual, rejeito a preliminar.

Mérito.

No mérito, a questão debatida, nos autos do presente mandado de segurança, cinge-se à obrigatoriedade, ou não, de o impetrante, que adquire, para revenda, mercadorias sujeitas ao ICMS recolhido pelo regime de substituição tributária, pagar o imposto incidente sobre parcela referente ao frete, quando este é pago por ele, adquirente e substituído tributário, e não pelo fabricante, substituto tributário na operação.

A tese defendida pelo Fisco baseia-se na consideração de que é irrelevante que o frete corra por conta

do substituto (fabricante, através da chamada cláusula “CIF”), ou pelo substituído (revendedor, através da chamada cláusula “FOB”), já que, no preço final do produto para o consumidor, estará sempre incluído o valor do frete, cabendo, portanto, ao substituído, a complementação referente ao valor do frete incidente sobre a sua operação de venda ao consumidor, na forma do art. 8º, II, b, da Lei Complementar nº 87/96 c/c o art. 19, § 2º, III, do RICMS:

LC 87/96:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço.

RICMS:

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 sobre o valor do frete, seguro ou outro encargo, acrescido do percentual de margem de valor agregado estabelecido para a respectiva mercadoria.

Bem é de ver, portanto, que o valor do frete referente ao transporte da mercadoria entre o fabricante e o revendedor integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da mercadoria, para fins da substituição tributária, na forma do art. 8º, II, b, da Lei Complementar 87/96.

Todavia, a norma do regulamento do ICMS acima citada, de que o revendedor, substituído tributário na operação, recolha o frete, em operações em que o referido custo do transporte não foi incluído na base de cálculo, como é o caso das operações em que ele mesmo, revendedor/substituído, paga o frete viola dispositivo da própria Lei Complementar 87/96, que determina a inclusão do frete, tão somente, quando este correr por conta do remetente da mercadoria:

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

[...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

[...]

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 (grifamos).

Em outras palavras, nos casos em que o substituto tributário não paga o transporte, a própria lei complementar veda a inclusão do valor do frete na base de cálculo do imposto.

Nesse sentido, firmou-se a jurisprudência do eg. STJ, inclusive com julgamento de recurso especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC, entendendo pela impossibilidade de que seja cobrado do substituído/revendedor, o valor referente ao frete nas operações em que o custo corra por sua conta, ao fundamento de que, pelo regime da substituição tributária, o substituído não é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, mas sim o substituto.

O entendimento esposado pelo STJ estriba-se, além da disposição da Lei Complementar 87, acima citada (art. 13, II, b), no art. 128 do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, como é o caso da substituição tributária, desde que esta terceira pessoa esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Confira-se o referido dispositivo legal:

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.

Nessa esteira, concluiu a suprarreferida Corte Superior que o substituído não é o sujeito passivo da relação jurídica tributária, não se vinculando ao fato gerador, não se lhe podendo cobrar, portanto, parcela remanescente referente a frete por ele pago:

Processo civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Art. 543-C do CPC. Tributário. ICMS. Substituição tributária para frente. Montadora/fabricante (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. Art. 8º, II, b, c/c 13, § 1º, II, b, da LC 87/96. Art. 128 do CTN. Aplicação. Violação do art. 535 do CPC. Inocorrência. 1. O valor do frete (referente ao transporte do veículo entre a montadora/fabricante e a concessionária/revendedora) integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da mercadoria, para fins da substituição tributária progressiva ('para frente'), à luz do art. 8º, II, b, da Lei Complementar 87/96. 2. Entrementes, nos casos em que a substituta tributária (a montadora/fabricante de veículos) não efetua o transporte, nem o engendra por sua conta e ordem, o valor do frete não deve ser incluído na base de cálculo do imposto, *ex vi* do disposto no art. 13, § 1º, II, b, da LC 87/96, *verbis*: [...]. 3. Com efeito, o valor do frete deverá compor a base de cálculo do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária, somente quando o substituto encontra-se vinculado ao contrato de transporte da mercadoria, uma vez

que, nessa hipótese, a despesa efetivamente realizada poderá ser repassada ao substituído tributário (adquirente/destinatário). Ao revés, no caso em que o transporte é contratado pelo próprio adquirente (concessionária de veículos), inexistente controle, ingerência ou conhecimento prévio do valor do frete por parte do substituto, razão pela qual a aludida parcela não pode integrar a base de cálculo do imposto (Precedente da Primeira Turma: REsp 865.792/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 23.04.2009, DJe 27.05.2009). 4. O art. 128 do CTN (cuja interpretação estrita se impõe) dispõe que, sem prejuízo do disposto no capítulo atinente à Responsabilidade Tributária, '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'. [...] 7. Consequentemente, 'o tributo é indevido pela concessionária nesse caso, não porque houve sua incidência na operação anterior, mas, antes, porquanto, em sendo o regime da substituição tributária, técnica de arrecadação, e sendo uma das características da técnica a consideração presumida da base de cálculo, nas hipóteses em que um dos dados que a integram não se realiza na operação promovida pelo substituído, deve o Fisco buscar a diferença junto ao substituto. Com efeito, cobrando o valor faltante do substituído, como faz o requerido, está considerando como sujeito passivo quem não figura na relação jurídico-tributária' (REsp 865.792/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 23.04.2009, DJe 27.05.2009). 8. É que a responsabilização da concessionária (substituída) pelo ICMS referente à não inclusão pelo substituto do valor do frete (que este último não realizara) na base de cálculo do imposto, à luz da cláusula terceira, § 3º, do Convênio ICMS 132/92, conspira contra a *ratio essendi* da sistemática da substituição tributária progressiva. Isto porque a exigência do valor 'remanescente' do substituído contraria a sujeição passiva atribuída integralmente ao substituto (montadora), este, sim, integrante da relação jurídica tributária. [...] (STJ, Primeira Seção, REsp 931727/RS, Relator: Ministro Luiz Fux, DJe de 14.09.2009).

Noutro giro, não se vislumbra a inaplicabilidade do suprarreferido precedente ao caso dos autos, já que a *ratio* é a mesma, relativamente à impossibilidade da cobrança ao substituído do frete, nas operações em que a parcela é por ele paga, uma vez que não é sujeito passivo na operação.

A circunstância, alegada pelo Fisco, de que, relativamente ao regime de substituição entre fabricantes e concessionários de automóveis, a que se refere o precedente, existe tabela de preço sugerido ao consumidor final não altera o fundamento esposado pelo *leading case* acima citado, já que o que se discute, tanto aqui como alhures, é se o frete deve, ou não, se acrescentar à base de cálculo para dedução de tributo a cargo do substituído, nas operações regidas pela cláusula "FOB", não se discutindo acerca do valor, que, em razão da própria disposição de lei, deve-se assumir que está incluído no preço sugerido na referida tabela.

Com tais considerações, em reexame necessário conhecido de ofício, mantenho a sentença, prejudicada a segunda apelação.

Primeira apelação.

O primeiro apelante requereu que fosse parcialmente reformada a sentença recorrida, para que lhe fosse deferida a ordem, também, no que concerne à declaração do direito à compensação do tributo impugnado, no período não abarcado pela prescrição.

O digno Juiz sentenciante, nesse particular, indeferiu a segurança, ao fundamento de que a parte não trouxe prova pré-constituída do recolhimento e do valor recolhido.

Como foi explicitado no julgamento do reexame necessário, o impetrante, ora primeiro apelante, requereu, tão somente, a declaração do direito à compensação do tributo impugnado, no período não prescrito, e não a apuração específica de eventual crédito e sua quantificação para imediata compensação, ressaltando a parte, inclusive, que a apuração seria realizada na esfera administrativa, sob o crivo das autoridades fiscais, na forma do art. 92 da Parte Geral do RICMS/02.

Nessa esteira, uma vez que o pedido se limita à simples declaração do direito à compensação, permitido na via mandamental, como se viu acima, com estribo, inclusive, na Súmula 213 do STJ, não é mister, para o respectivo deferimento, a prova do recolhimento e sua quantificação desde já, cabendo, uma vez reconhecido o direito, a respectiva delimitação sob o crivo do regular procedimento administrativo, com direção da respectiva autoridade fiscal, como expressamente requereu o impetrante.

Por essa mesma razão, no entanto, não é possível, na estreita via mandamental, o deferimento da correção das parcelas a serem compensadas pela taxa Selic, já que, repita-se, para frisar, o limite do presente provimento, nos termos da súmula supracitada, restringe-se à declaração do direito à compensação, e não à sua forma e limites, que devem, como se asseverou, ser definidos no competente procedimento administrativo.

Com esses fundamentos, portanto, dou parcial provimento à primeira apelação, tão somente para declarar, na forma da Súmula 213 do STJ, o direito do primeiro apelante de compensar o valor do tributo impugnado pela presente impetração, no período não abarcado pela prescrição, cabendo a delimitação do direito declarado ser definida na esfera administrativa, na forma da legislação tributária aplicável.

Com o provimento parcial da primeira apelação, a sucumbência do impetrante, primeiro apelante, resta mínima, pelo que condeno o Estado de Minas Gerais ao ressarcimento das custas adiantadas pelo impetrante, uma vez que a Lei Estadual nº 14.939/03, em seu art. 10, I, apenas dispensa os entes públicos do adiantamento das custas prévias, não havendo isenção do pagamento das demais despesas processuais adiantadas pela parte vencedora, conforme art. 12, § 3º, da referida lei.

Sem honorários, na forma das Súmulas 105 do STJ e 512 do STF.

É o meu voto.

Votaram de acordo com a Relatora os DESEMBARGADORES CORRÊA JUNIOR e EDILSON FERNANDES.

*Súmula* - EM REEXAME NECESSÁRIO, CONHECIDO DE OFÍCIO, CONFIRMARAM A SENTENÇA, PREJUDICADA A SEGUNDA APELAÇÃO. DERAM PARCIAL PROVIMENTO À PRIMEIRA APELAÇÃO.

...