

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.098/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000284687-06  
Impugnação: 40.010138614-41  
Impugnante: Gigante Armazenadora de Derivados de Petróleo e Álcoois Ltda  
CNPJ: 08.056113/0001-10  
Proc. S. Passivo: Luiz Carlos Ianhez Júnior/Outro(s)  
Origem: DF/Uberaba

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO – COMBUSTÍVEIS.** Constatado que a Autuada, substituta tributária por força do Convênio ICMS 110/07, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, em operações destinadas a contribuintes mineiros com Álcool Etílico Hidratado Combustível – AEHC, tendo em vista a utilização da base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 76, inciso III, alínea “b”, item 2 e § 3º, inciso V, alínea “b”, conforme redação vigente à época dos fatos geradores autuados, todos do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação refere-se à constatação de que a Autuada, substituta tributária por força do Convênio ICMS 110/07, no período de 01/08/13 a 31/03/14, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, em operações destinadas a contribuintes mineiros com Álcool Etílico Hidratado Combustível – AEHC, tendo em vista a utilização da base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 76, inciso III, alínea “b”, item 2 e § 3º, inciso V, alínea “b”, conforme redação vigente à época dos fatos geradores autuados, todos do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 34/39, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 52/57.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 61/68, opina pela procedência do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sessão realizada em 07/04/16, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 12/04/16.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a acusação fiscal é de que a Autuada, substituta tributária por força do Convênio ICMS 110/07, no período de 01/08/13 a 31/03/14, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, em operações destinadas a contribuintes mineiros com Álcool Etílico Hidratado Combustível – AEHC, tendo em vista a utilização da base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 76, inciso III, alínea “b”, item 2 e § 3º, inciso V, alínea “b”, conforme redação vigente à época dos fatos geradores autuados, todos do Anexo XV do RICMS/02.

Destaca-se que a Fiscalização mencionou como infringido o art. 76, inciso III, alínea “b”, item 2 e § 3º, inciso V, alínea “a.2” (essa alínea entrou em vigor após o período autuado), todos do Anexo XV do RICMS/02, ao invés de art. 76, inciso III, alínea “b”, item 2 e § 3º, inciso V, alínea “b”.

Todavia, a alínea citada equivocadamente pela Fiscalização traz o mesmo percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) constante da alínea “b”, vigente no período autuado, e utilizada na apuração efetuada nos presentes autos. Examine-se:

#### **Efeitos de 1º/10/14 a 25/11/15**

(...)

a.2) **41,72%** (quarenta e um inteiros e setenta e dois centésimos por cento), em operação interestadual sujeita à alíquota de 12% (doze por cento);

E nos termos do disposto no art. 92 do RPTA “*as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida*”.

Verifica-se dos demonstrativos de apuração do imposto, constantes da mídia eletrônica de fls. 13, que o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada decorre da não observância, quando da formação da base de cálculo do imposto, do disposto no art. 76, inciso III, alínea “b”, item 2 e § 3º, inciso V, alínea “b”, vigente no período autuado, todos do Anexo XV do RICMS/02, que estabelecem:

#### **Efeitos de 1º/12/05 a 25/11/15**

“Art. 76. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subseqüentes é:

(...)

**Efeitos de 1º/08/13 a 25/11/15**

"III - nas operações com álcool etílico hidratado combustível, o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, ainda que o transporte seja executado pelo próprio adquirente, seguro, tributos 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):"

**Efeitos de 1º/08/13 a 25/11/15**

"a) obtido pela fórmula estabelecida no § 2º; ou  
b) estabelecido no inciso V do § 3º, nas seguintes hipóteses:

(...)

2. em se tratando de operação interestadual sujeita à alíquota de 12% (doze por cento) em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 71% (setenta e um por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF);

(...)

**Efeitos de 1º/12/05 a 25/11/15**

§ 3º Na impossibilidade, por qualquer motivo, da aplicação dos percentuais obtidos pelas fórmulas previstas nos §§ 1º e 2º deste artigo, serão utilizados os seguintes percentuais de margem de valor agregado:

(...)

**Efeitos de 1º/05/13 a 30/09/14**

"V - quando se tratar de álcool etílico hidratado combustível, na operação realizada pelo distribuidor:"

(...)

**Efeitos de 1º/05/13 a 30/09/14**

"a) 30,45% (trinta inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), em operação interna;

b) 41,72% (quarenta e um inteiros e setenta e dois centésimos por cento), em operação interestadual sujeita à alíquota de 12% (doze por cento);

c) 54,61% (cinquenta e quatro inteiros e sessenta e um centésimos por cento), em operação interestadual sujeita à alíquota de 4% (quatro por cento)."

(...) (Grifos acrescidos).

Cabe destacar que na impugnação não há qualquer questionamento acerca da apuração do ICMS/ST. É objeto de questionamento apenas a eleição da Autuada para o polo passivo da obrigação tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz a Defesa que, sendo a Impugnante substituta tributária, e nessa condição, tendo retido e recolhido a menor o ICMS/ST devido, a responsabilidade pela diferença apurada pela Fiscalização seria exclusiva do estabelecimento mineiro destinatário (contribuinte substituído), reportando-se ao que dispõe o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 22, §18 da Lei nº 6.763/75).

Contudo, registra-se que a empresa autuada, por força do Convênio ICMS 110/07, é sujeito passivo – por substituição – nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos (listados no item 6 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), no caso AEHC, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos). Confira-se:

CONVÊNIO ICMS 110, DE 28 DE SETEMBRO DE 2007

Dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 127ª reunião ordinária, realizada em Florianópolis, SC, no dia 28 de setembro de 2007, tendo em vista o disposto nos arts. 6º ao 10 da Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, e nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

CAPÍTULO I

DA RESPONSABILIDADE

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

I - álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol (álcool etílico anidro combustível e álcool etílico hidratado combustível), 2207.10;

(...)

Verifica-se, pois, que por força de disposição do Convênio ICMS nº 81/93, que trata de normas gerais para a substituição tributária nas operações interestaduais, a Autuada está obrigada a consignar a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal, e, fazer a retenção (destaque) do imposto devido por substituição tributária, cumprindo,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dessa forma, os deveres impostos pela legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Veja-se o disposto nas cláusulas do Convênio ICMS nº 81/93:

Cláusula segunda: Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

(...)

Cláusula oitava: O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

No estado de Minas Gerais, especificamente em relação a operações com combustíveis, a matéria encontra-se regulamentada no art. 73 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 73. Os contribuintes abaixo relacionados são responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS incidente nas saídas subseqüentes de combustíveis, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinados a este Estado:

(...)

III - o distribuidor situado em outra unidade da Federação, observado o disposto no art. 81 desta Parte;

Necessário mencionar que no regime da substituição tributária o estabelecimento remetente figura como sujeito passivo direto na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento. Esse assunto já foi tratado em decisões deste Conselho, conforme se vê dos excertos do Acórdão nº 17.869/08/2ª:

ORA, PARA A COMPREENSÃO DO EXATO SIGNIFICADO DO COMANDO NORMATIVO ACIMA DESCRITO, E PARA O CORRETO ENTENDIMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA, INCLUSIVE A ANÁLISE DA SUA LEGITIMIDADE, O APOIO DA DOCTRINA É IMPORTANTE, E, ATUALMENTE, A MELHOR DOCTRINA DE SACHA CALMON, MIZABEL DERZI, ZELMO DENARI, JOHNSON NOGUEIRA, DENTRE OUTROS, NÃO DISCREPA, ENTENDENDO, QUE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NÃO HÁ RETENÇÃO DE IMPOSTO. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE DIRETAMENTE PARA O SUBSTITUTO, RESPONDENDO ESTE POR OBRIGAÇÃO PRÓPRIA, DE FATO GERADOR ALHEIO. ASSIM, A SUJEIÇÃO PASSIVA É DIRETA.

VALE-SE DA DOCTRINA DO PROF. SACHA CALMON, QUE EM VÁRIOS ESCRITOS TEM AFIRMADO, COM SUPORTE NA TEORIA DA NORMA JURÍDICA E DE SUA TÉCNICA DE IMPUTAÇÃO, PARA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EXPLICAR A SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

NORMA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TENDO NO ASPECTO PESSOAL "A"

CONSEQÜÊNCIA JURÍDICA TENDO POR SUJEITO PASSIVO "B"

"DE VER, E ISSO É FUNDAMENTAL QUE A PESSOA DESIGNADA NA LEI COMO "REALIZADORA" DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR) É DIVERSA DA QUE, NA CONSEQÜÊNCIA DA NORMA, APARECE DESIGNADA COMO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. ENTÃO, JURIDICAMENTE, B É SUJEITO PASSIVO DIRETO. ELE NÃO PAGA DÍVIDA ALHEIA. PAGA DÍVIDA PRÓPRIA. APENAS NÃO REALIZOU O FATO GERADOR. [...]". (COMENTÁRIOS AO CTN, PÁG. 292-293).

O PROF. WERTHER BOTELHO TAMBÉM SE ALINHA À CORRENTE DOUTRINÁRIA ACIMA. PARA ELE A RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO É A SEGUNDA HIPÓTESE DE SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA, OBSERVANDO, AINDA, QUE EMBORA O SUJEITO PASSIVO PREVISTO PELA NORMA NÃO REALIZE O FATO GERADOR, A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SURGE DIRETAMENTE PARA A PESSOA QUE SUBSTITUI O CONTRIBUINTE (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, PÁG. 198-201).

Portanto, em decorrência da sua condição de sujeito passivo por substituição em relação ao ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais é que a Impugnante encontra-se no polo passivo da obrigação tributária.

E, ao contrário do entendimento externado por ela, a previsão da responsabilidade solidária do contribuinte destinatário da mercadoria (substituído) não retira a sua condição de responsável pelo pagamento do imposto ora exigido.

Vale dizer que a responsabilidade solidária encontra previsão na norma inserta no art. 124 do Código Tributário Nacional e não comporta benefício de ordem:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Dessa forma, a Fiscalização poderia exigir o imposto de ambos os contribuintes (substituto e substituído), ou de um deles.

Assim, correta a eleição da Impugnante para o polo passivo da obrigação tributária, embora incompleta, pois, poderiam estar também os estabelecimentos mineiros destinatários das mercadorias (contribuintes substituídos), haja vista que a lei mineira (art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75) estabeleceu a eles responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS/ST.

Corroboram o entendimento ora externado acerca da responsabilidade solidária dos contribuintes substituto e substituído, várias decisões deste Conselho de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contribuintes e judiciais. Destaca-se a seguinte decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS/ST - RECOLHIMENTO A MENOR - RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - EXECUTADO. MULTA DE REVALIDAÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. HONORÁRIOS. 1- **SENDO SOLIDÁRIA A OBRIGAÇÃO ENTRE O SUBSTITUTO E O SUBSTITUÍDO, NA HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O SUBSTITUTO TEM LEGITIMIDADE PARA FIGURAR ISOLADAMENTE TANTO NO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANTO NA EXECUÇÃO FISCAL.** 2- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, JÁ QUE TEM NATUREZA DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO TANTO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, QUANTO PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO EFETUAR O SEU PAGAMENTO ESPONTÂNEO. 3- UMA VEZ QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO CONSTITUI CRÉDITO TRIBUTÁRIO, TANTO QUANTO O TRIBUTO, SOBRE ELA INCIDEM OS ENCARGOS DE ATUALIZAÇÃO DA DÍVIDA, INCLUINDO OS JUROS DE MORÁ. 4- VERIFICANDO-SE QUE OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FORAM ADEQUADAMENTE FIXADOS NA SENTENÇA, DEVEM SER MANTIDOS. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.08.084266-9/001, RELATOR(A): DES.(A) MAURÍCIO BARROS, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 01/09/2009, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/11/2009 (...))

ALEGA A PRIMEIRA APELANTE, INICIALMENTE, QUE NÃO É A ÚNICA RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. RAZÃO NÃO LHE ASSISTE, PORQUANTO, CONFORME DISPÕE O ART. 124 DO CTN, POR ELA PRÓPRIA CITADO NO CORPO DAS RAZÕES RECURSAIS, A OBRIGAÇÃO É SOLIDÁRIA ENTRE O SUBSTITUTO E O SUBSTITUÍDO. SENDO ASSIM, O FATO DE HAVER UM CO-RESPONSÁVEL NÃO ISENTA SUA OBRIGAÇÃO, NEM LHE RETIRA A LEGITIMIDADE PARA A AUTUAÇÃO FISCAL, E CONSEQUENTEMENTE PARA A EXECUÇÃO RESPECTIVA. AS JURISPRUDÊNCIAS CITADAS PELA RECORRENTE SÃO TODAS NESSE SENTIDO, DE NÃO ISENTAR O CONTRIBUINTE DO PAGAMENTO DO TRIBUTO, EM RAZÃO DO NÃO RECOLHIMENTO PELO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO (A FONTE PAGADORA). ). (GRIFOS ACRESCIDOS).

Nesse norte, a ausência dos contribuintes substituídos no polo passivo da obrigação tributária não configura causa de anulação do lançamento, como tangencia a Defesa, uma vez que a responsabilidade não é exclusiva desses, mas sim, solidária.

Portanto, caracterizada a infringência à legislação tributária e tendo em vista que o crédito tributário foi regularmente formalizado e, levando-se em conta que a Autuada não apresentou provas capazes de elidir o trabalho fiscal, afiguram-se corretas as exigências do ICMS/ST recolhido a menor e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

II - Havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

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

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

Art. 55 (...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Crispim de Almeida Nésio (Revisor), Maria Gabriela Tomich Barbosa e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 12 de abril de 2016.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora**

CL