

Acórdão: 23.514/20/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001200993-12  
Impugnação: 40.010148471-75  
Impugnante: Petrogoiás Distribuidora de Petróleo Ltda  
IE: 002784112.00-36  
Proc. S. Passivo: Liandro dos Santos Tavares/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/SP

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Constatado que a Impugnante reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações interestaduais com álcool etílico hidratado combustível, destinadas a revendedores estabelecidos em Minas Gerais, em decorrência de destaque à menor da base de cálculo do imposto em desacordo ao art. 19, inciso I, alínea “b”, itens 1 e 3, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 76, inciso III, alínea “b”, item 2 c/c § 3º inciso V, alínea “a”, item 2 do citado artigo do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações com álcool etílico hidratado combustível destinados a revendedores estabelecidos em Minas Gerais, em decorrência de consignação da base de cálculo do imposto em desacordo com o art. 19, inciso I, alínea “b” itens 1 e 3, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/10/15 a 31/01/18.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 97/111, acompanhada dos documentos de fls. 112/124, com os argumentos infra elencados:

- aduz que a Fiscalização ignorou o valor real de comercialização e utilizou como base de cálculo do imposto e penalidades correlatas, os valores acrescidos da margem de valor agregado – MVA;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- discorda da apuração fiscal, sob o argumento de que a base de cálculo do imposto, seja ou não substituição tributária, é o valor do negócio praticado, sem acréscimos;

- transcreve jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF, em sede do Recurso Especial (RE) nº 593.849, para corroborar seu entendimento de que a base de cálculo do tributo será o valor real da venda em qualquer hipótese, portanto, a utilização da pauta fiscal é descabida e não encontra amparo nos tribunais superiores;

- salienta que os tribunais administrativos são os guardiões das normas regulamentares estaduais, e que aos julgadores impõe-se a obrigatoriedade de respeito às decisões do STF, nos termos do art. 77 da Lei nº 9.430/96;

- reitera que o Conselho Administrativo Tributário siga entendimento pacificado dos tribunais superiores, uma vez que as decisões contrárias aos contribuintes podem ser revistas pelo Poder Judiciário;

- acrescenta que há jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes para acolhimento de decisão definitiva do STF, em questões constitucionais ou do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em questões infraconstitucionais;

- cita Parecer Normativo CST nº 329/70, que dispõe acerca de não cabimento de apreciação de inconstitucionalidade arguida em esfera administrativa;

- discorda da aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada;

- entende que as penalidades aplicadas possuem natureza confiscatória;

- requer que seja considerada correta a apuração da base de cálculo do imposto nos termos do julgamento do RE nº 593.849 e, ainda, o cancelamento das multas de revalidação e isolada.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 128/143, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

A Divisão de Triagem e Expedição – DITEX, do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, encaminha os autos à origem para saneamento de irregularidades de cunho processual (fls. 147).

Aberta vista, a Impugnante acosta aos autos o documento de fls. 150.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações com álcool etílico hidratado combustível destinados a revendedores estabelecidos em Minas Gerais, em decorrência de consignação da base do imposto em desacordo com o art. 19, inciso I, alínea “b” itens 1 e 3, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/10/15 a 31/01/18.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, a Defesa alega que a Fiscalização ignorou o valor real de comercialização ao realizar o levantamento do ICMS supostamente devido. Aduz, ainda, a Impugnante, que tal atitude é ilegal e inconstitucional, conforme entendimento cristalizado nos tribunais superiores, uma vez que a base de cálculo para a incidência do ICMS, seja ou não substituição tributária, seria o valor do negócio praticado, sem quaisquer acréscimos. Discorda, também, a Autuada da aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada, que apresentam, segundo seu entendimento, natureza confiscatória.

Todavia razão não assiste à Defesa, como adiante se verá.

Destaca-se que, conforme bem elucidado pela Fiscalização, o Auto de Infração foi lavrado devido à retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, decorrente de consignação a menor da base de cálculo do ICMS, grafado por substituição tributária.

Cumpra ainda registrar, que o recolhimento do ICMS/ST efetuado pela Impugnante não atende ao que estabelece a legislação de regência da matéria, no estado de Minas Gerais, confira-se:

RICMS/02 – Anexo XV

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

(...)

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):

(...) (grifou-se).

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 67% (sessenta e sete por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF); (a partir de 26/11/2015)

(...)

§ 3º Na impossibilidade, por qualquer motivo, da aplicação dos percentuais obtidos pelas fórmulas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

previstas nos §§ 1º e 2º deste artigo, serão utilizados os seguintes percentuais de margem de valor agregado:

(...)

V - quando se tratar de álcool etílico hidratado combustível:

a) na operação realizada pelo distribuidor:

(...)

2. 49,69% (quarenta e nove inteiros e sessenta e nove centésimos por cento), em operação interestadual sujeita à alíquota de 12% (doze por cento);

Registra-se, por oportuno, a prática das irregularidades pela Impugnante quando realizava as operações objeto do lançamento, conforme esclarecido pela Fiscalização às fls. 133 dos autos, examine-se:

(...) A NF-e nº 089.159 de 18/01/2018 elencada na última linha do “ANEXO D - CÁLCULO DO ICMS/ST A RECOLHER POR PRODUTO E POR DOCUMENTO FISCAL” às fls. 25. Verifica-se na linha referente à referida NF-e 089.159 o percentual de 76,52% entre o valor unitário do produto e o PMPF, conforme colunas 12ª a 16ª. Tendo em vista que o percentual máximo vigente à época era 67%, deve ser apurada a BC do ICMS/ST com fulcro na MVA, o que foi corretamente aplicado pelo fisco.

Nesse diapasão, denota-se que o lançamento está correto uma vez que a Fiscalização considerou o valor de venda do produto acrescido da MVA, em estrita consonância à legislação vigente.

Imprescindível salientar, que no caso em exame não merece prosperar a tese de que a base de cálculo seria o valor do negócio praticado, com fundamento na decisão do RE nº 593.849.

Destaca-se, por oportuno, que no citado julgamento estava sendo analisando os fatos geradores que ocorreram na etapa final da circulação das mercadorias – ou seja, quando era realizado a venda ao consumidor final e não na etapa intermediária, como no caso em exame, em que a Impugnante estava vendendo as mercadorias (álcool etílico) aos revendedores localizados em Minas Gerais.

Pertinente elucidar que o Convênio ICMS nº 110/07, expressamente autoriza que os estados utilizem a MVA, quando superior ao preço médio ponderado a consumidor final - PMPF, estando, portanto, ratificada a previsão da legislação mineira aplicada ao caso vertente, confira-se:

CONVÊNIO ICMS nº 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 127<sup>a</sup> 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

(...)

Cláusula sétima A base de cálculo do imposto a ser retido é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

Cláusula oitava Na falta do preço a que se refere a cláusula sétima, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, pelo valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado divulgados no sítio do CONFAZ, observado o disposto no § 5º.

(...)

Cláusula nona Em substituição aos percentuais de margem de valor agregado de que trata a cláusula oitava, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar, nas operações promovidas pelo sujeito passivo por substituição tributária, relativamente às saídas subseqüentes com combustíveis líquidos e gasosos derivados ou não de petróleo, a margem de valor agregado obtida mediante aplicação da seguinte fórmula, a cada operação:  $MVA = \{ [PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - IM)] / FCV - 1 \} \times 100$ , considerando-se:.

I - MVA: margem de valor agregado expressa em percentual;

II - PMPF: preço médio ponderado a consumidor final do combustível considerado, com ICMS incluso, praticado em cada unidade federada, apurado nos termos da cláusula décima terceira-A;

(...)

§ 4º Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer, nas operações com Alcool Etílico Hidratado Carburante - AEHC, como base de cálculo a prevista na cláusula oitava, quando for superior ao preço médio ponderado a consumidor final (PMPF).

Verifica-se que o “Anexo D” – Cálculo do ICMS/ST a Recolher por Produto e por Documento Fiscal, do Auto de Infração, colacionado às fls. 15/25, 23.514/20/1ª

objetivamente demonstra para todas as notas fiscais autuadas o descumprimento do percentual definido pela legislação tributária e a consequente aplicação da MVA (margem de valor agregado) para formação da base de cálculo (BC) do ICMS/ST.

Dessa forma, comprova-se que a correta aplicação da legislação tributária resulta em valor maior a recolher a título de ICMS/ST, em relação àquele destacado nas notas fiscais autuadas.

Diante disso, o lançamento fiscal afigura-se correto e legal, nos termos do Anexo XV do RICMS/02 e do Convênio ICMS nº 110/07.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Ressalta-se que, 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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante reteve e recolheu a menor 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, inciso I do mesmo artigo da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, pelo descumprimento de obrigação acessória, confira-se:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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; (grifou-se).

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de 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 - 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

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

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), *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 Carmen 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



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

COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Alexandre Périssé de Abreu.

**Sala das Sessões, 20 de fevereiro de 2020.**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Relator**

**Marco Túlio da Silva**  
**Presidente / Revisor**

CS/GJ/D