CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.958/25/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003412464-31
Recurso de Revisão: 40.060159210-04
Recorrente: Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A.
IE: 048001346.30-74
Recorrido: Fazenda Pública Estadual
Coobrigado: Pacalub Comércio e Logística Ltda
IE: 001678951.00-44
Proc. S. Passivo: LÍGIA REGINI DA SILVEIRA/Outro(s)
Origem: DF/Montes Claros

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada, contribuinte substituta tributária, efetuou retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, em decorrência de apuração incorreta da base de cálculo do imposto nas operações destinadas à Coobrigada com mercadorias sujeitas à substituição tributária. Reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização. Infração parcialmente caracterizada. Corretas as exigências fiscais remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, incisos I e II, da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão anterior.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição da Coobrigada, destinatária das mercadorias sujeitas à substituição tributária, para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão anterior.

Recurso de Revisão conhecido e não provido à unanimidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Autuada, uma das unidades da Cosan (também denominada “Moove”), Grupo responsável pela produção e distribuição de lubrificantes da marca Mobil no Brasil, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07 c/c art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, apurou incorretamente a base de cálculo do ICMS/ST incidente nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária destinadas à empresa Pacalub Comércio e Logística Ltda, no período de fevereiro de 2019 a junho de 2023, ocasionando a retenção e o recolhimento a menor do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As mercadorias objeto de autuação correspondem a lubrificantes da marca Mobil, constantes dos itens 7.0, 8.0 e 17.0 do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

O Fisco constatou que, em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02, nessas operações em análise, não houve a inclusão, na base de cálculo do ICMS/ST, de todos os encargos cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, relativos a cobrança/pagamento a título de “Concessão de Atuação”.

Tal cobrança é prevista no “Contrato de Distribuição de Combustíveis e Outras Avenças”, celebrado entre o estabelecimento matriz do Grupo “Cosan” (localizado no Estado do Rio de Janeiro - “Moove-RJ”) e o estabelecimento destinatário, Pacalub Comércio e Logística Ltda, cujo acordo permite, em contrapartida à exigência do referido encargo, que a destinatária revenda com exclusividade os produtos da Autuada (filial mineira) na área de abrangência definida no Anexo I (“Território”) do contrato.

O presente processo foi lavrado para exigência do ICMS/ST devido e da respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75.

A empresa destinatária das mercadorias objeto de autuação, Pacalub Comércio e Logística Ltda, também foi incluída no polo passivo da presente obrigação tributária, na condição de Coobrigada, em virtude da responsabilidade prevista no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75.

Trata-se de PTA Complementar ao PTA nº 01.003413647-28, nos termos do art. 150, § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, pelo qual foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, em razão de destaque a menor da base de cálculo do ICMS/ST, tendo em vista que referida penalidade não se aplica à empresa destinatária das mercadorias.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 25.193/25/3ª, à unanimidade, em preliminar, rejeitou as prefaciais arguidas e, no mérito, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 612/615, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o presente Recurso de Revisão.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no seguinte acórdão indicado como paradigma: 24.994/24/3ª.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CCMG, em parecer apenso aos autos, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

DECISÃO

Os fundamentos quanto aos pressupostos de admissibilidade, expostos no parecer da Assessoria do CCMG, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por essa razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Analisando-se o mérito do(s) presente(s) Recurso(s) de Revisão e considerando-se que os fundamentos utilizados pela 3ª Câmara de Julgamento foram também adotados na presente decisão, ficam ratificados, na íntegra, os termos constantes do Acórdão nº 25.193/25/3ª, conforme autoriza o art. 79 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22.

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo normativo, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Importante ressaltar, *a priori*, tendo em vista as decisões judiciais citadas e anexadas pela Recorrente ao presente recurso, que o pressuposto de cabimento do recurso não leva em consideração decisões tomadas pelo Poder Judiciário, nem por outros órgãos julgadores administrativos, tendo em vista que o objetivo processual buscado com essa possibilidade recursal se circunscreve às possíveis divergências jurisprudenciais ocorridas no âmbito deste Órgão Julgador, o CC/MG.

Feitas essas considerações, passa-se à análise da admissibilidade do Recurso em apreço.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão nº 24.994/24/3ª, decisão irrecorrível na esfera administrativa.

Ressalta-se que a decisão indicada como paradigma, referente ao Acórdão nº 24.994/24/3ª, encontra-se apta para ser analisada quanto ao cabimento do Recurso, tendo em vista que foi publicada no Diário Eletrônico deste Estado há menos de 05 (cinco) anos da publicação da decisão recorrida, considerando-se a previsão constante no inciso I do art. 165 do RPTA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega a Recorrente divergência de entendimento deste C. Conselho em relação à exigência da multa de revalidação em dobro prevista no inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Argumenta, em síntese, que, *“de um lado, o acórdão recorrido entendeu aplicável a multa de revalidação em dobro prevista no inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, de outro, o paradigma acima entendeu que esta multa não se aplica aos casos em que o contribuinte retém ou recolhe parcialmente o imposto, pois a sanção seria apenas para hipótese de “não retenção” ou “falta de recolhimento do imposto”*”.

Após análise dos autos e do inteiro teor do acórdão indicado como paradigma (24.994/24/3ª), verifica-se assistir razão à Recorrente, uma vez caracterizada a divergência jurisprudencial.

Com efeito, no Acórdão nº 24.994/24/3ª (paradigma), a E. Câmara Especial de Julgamento decidiu pela inaplicabilidade da majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º, do art. 56, da Lei nº 6.763/75 uma vez que *“a infração apontada pelo Fisco e comprovada nos autos foi a retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária e o respectivo recolhimento deste imposto calculado em valor menor do que o previsto pela legislação tributária”* e que *“tais condutas infracionais não se amoldam aos tipos penais descritos no dispositivo que majora a multa de revalidação”*.

No caso do paradigma a decisão conclui que *“no caso da multa de revalidação em comento, o legislador não previu dispositivo específico para majorar a pena pela retenção, ou pelo recolhimento a menor do imposto retido. Apenas a falta de retenção, ou a falta de recolhimento do imposto retido foi objeto de multa de revalidação em dobro”*.

Veja-se excertos da decisão apontada como paradigma:

ACÓRDÃO Nº 24.994/24/3ª (PARADIGMA)

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. CONSTATADA A FALTA DE RETENÇÃO E DO RECOLHIMENTO DO ICMS ST INCIDENTE SOBRE AS TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS, EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL, PARA ESTABELECIMENTO VAREJISTA MINEIRO DE MESMA TITULARIDADE, EM RAZÃO DA ADOÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO EM DESACORDO COM O PREVISTO NO INCISO II, DO § 11º, DO ART. 19, DA PARTE 1, DO ANEXO XV, DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, AFASTA-SE A MAJORAÇÃO PREVISTA NO INCISO I DO § 2º DO ART. 56 DA CITADA LEI.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

NOUTRO PONTO DE SUA DEFESA, A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE A MAJORAÇÃO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO INCISO I, DO § 2º, DO ART. 56, DA LEI Nº 6.763/75 É APLICÁVEL APENAS AOS CASOS DE “NÃO-RETENÇÃO, OU DE FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO RETIDO EM DECORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA” E QUE NO CASO, O ICMS FOI RETIDO E RECOLHIDO, SUPOSTAMENTE, A MENOR.

SOBRE ESSA QUESTÃO, VISLUMBRA-SE ACERTADO O ENTENDIMENTO DA IMPUGNANTE.

(...)

VERIFICA-SE QUE O INCISO I, DO § 2º DO ART. 56 DA LEI Nº 6.763/75, ESTABELECE A MAJORAÇÃO DA PENALIDADE ACIMA REFERIDA EM 100%, NOS CASOS EM QUE O ALIENANTE/REMETENTE, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, NÃO EFETUAR A RETENÇÃO OU NÃO PAGAR O IMPOSTO (ICMS ST) RETIDO.

O TEXTO DO DISPOSITIVO NÃO DÁ SUPORTE AO ENTENDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO ACERCA DA APLICAÇÃO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO PARA A PRESENTE SITUAÇÃO.

NO LANÇAMENTO EM QUESTÃO, NÃO SE CONSTATOU A FALTA DE RETENÇÃO, OU O NÃO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO, POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A INFRAÇÃO APONTADA PELO FISCO E COMPROVADA NOS AUTOS FOI A RETENÇÃO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E O RESPECTIVO RECOLHIMENTO DESTA IMPOSTO CALCULADO EM VALOR MENOR DO QUE O PREVISTO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

TAIS CONDUTAS INFRACIONAIS NÃO SE AMOLDAM AOS TIPOS PENAS DESCRITOS NO DISPOSITIVO QUE MAJORA A MULTA DE REVALIDAÇÃO.

(...)

POR SUA VEZ, NO CASO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO EM COMENTO, O LEGISLADOR NÃO PREVIO DISPOSITIVO ESPECÍFICO PARA MAJORAR A PENA PELA RETENÇÃO, OU PELO RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO RETIDO. APENAS A FALTA DE RETENÇÃO, OU A FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO FOI OBJETO DE MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO.

A AUSÊNCIA DE UM DISPOSITIVO ESPECÍFICO MAJORANDO A MULTA PELA RETENÇÃO, OU PELO RECOLHIMENTO PARCIAL DO IMPOSTO RETIDO REVELA QUE O LEGISLADOR NÃO QUIS, OU SE OLVIDOU DE AGRAVAR A PENA APLICÁVEL ÀQUELA CONDUTA ESPECÍFICA CONTRÁRIA A LEI.

DESTA FEITA, UMA VEZ QUE NO LANÇAMENTO EM QUESTÃO NÃO COMPROVOU A FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO OU A AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO RETIDO, FORÇOSO CONCLUIR SE INAPLICÁVEL A MAJORAÇÃO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO INCISO I, DO § 2º, DO ART. 56, DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

Em sentido oposto, a D. 3ª Câmara de Julgamento defendeu, no acórdão recorrido, a tese de que “a Multa de Revalidação prevista no inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, específica para os casos envolvendo substituição tributária, aplica-se tanto às situações em que não houver retenção do ICMS/ST, como também naquelas em que a retenção for efetuada em valor inferior ao efetivamente devido, sendo que o agravamento ocorre por se tratar de operação sujeita à substituição tributária”.

Veja-se os fundamentos da decisão recorrida, relativamente à matéria, que demonstram a caracterização da divergência entre referidas decisões:

DECISÃO RECORRIDA: ACÓRDÃO Nº 25.193/25/3ª

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO. CORRETA A ELEIÇÃO DA COÓBRIGADA, DESTINATÁRIA DAS MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, PARA O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DO ART. 22, § 18, DA LEI Nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. CONSTATADO QUE A AUTUADA, CONTRIBUINTE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, EFETUOU RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST, EM DECORRÊNCIA DE APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NAS OPERAÇÕES DESTINADAS À COBRIGADA COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REMANESCENTES DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E § 2º, INCISOS I E II, DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

VERIFICA-SE, ENTÃO, QUE SE ENCONTRAM CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS/ST E RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E § 2º, INCISOS I E II, DA LEI Nº 6.763/75:

(...)

EM RELAÇÃO À MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO, AS IMPUGNANTES DEPREENDEM, DA LEITURA DO DISPOSITIVO LEGAL QUE FUNDAMENTA TAL EXIGÊNCIA, QUE A SUA APLICAÇÃO É ADMITIDA APENAS QUANDO NÃO HÁ RETENÇÃO, OU HÁ FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO EM DECORRÊNCIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

DEFENDEM QUE O PRESENTE CASO NÃO SE ENQUADRA A ESSA HIPÓTESE LEGAL, POIS HOUVE RETENÇÃO E PAGAMENTO DO

ICMS/ST PELA MOOVE NAS VENDAS REALIZADAS À PACALUB, SENDO QUE, NA VERDADE, O QUE HOUE FOI UMA DISCORDÂNCIA SOBRE A COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, NÃO PODENDO AS EMPRESAS SEREM PENALIZADAS EM DOBRO COM BASE NESTA PREVISÃO LEGAL.

REQUEREM, ENTÃO, “A REDUÇÃO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA EM DOBRO (100%) À FORMA “SIMPLES”, NO PATAMAR DE 50%, PREVISTA NO ART. 56, II, DA LEI 6.763/75, UMA VEZ QUE A IMPUGNANTE NÃO INCORREU NAS CONDUTAS DE “NÃO-RETENÇÃO” OU “NÃO-RECOLHIMENTO” ENSEJADORAS DA FORMA MAJORADA, E EM OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE ESTRITA (ART. 97, V, DO CTN) E DA INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL NA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES (ART. 112 DO CTN)”.

ENTRETANTO, EQUIVOCADO É O ENTENDIMENTO DA DEFESA, POIS, DE ACORDO COM O DISPOSTO NO INCISO II DO ART. 56 DA LEI Nº 6.763/75, A MULTA DE REVALIDAÇÃO DEVE SER APLICADA NOS CASOS PREVISTOS NO INCISO III DO ART. 53 DA REFERIDA LEI. OU SEJA, NO CASO DO AUTO DE INFRAÇÃO, SOB EXAME, A MULTA DE REVALIDAÇÃO DEVE TER COMO BASE O VALOR DO IMPOSTO NÃO RECOLHIDO TEMPESTIVAMENTE, NO TODO OU EM PARTE. VEJA-SE:

(...)

OBSERVA-SE QUE AS EXPRESSÕES “POR NÃO-RETENÇÃO” OU “POR FALTA DE PAGAMENTO” CONSTANTES DOS INCISOS I E II DO § 2º DO ART. 56, TRANSCRITO ANTERIORMENTE, NÃO PODERIAM SE REFERIR A OUTRA HIPÓTESE QUE NÃO SEJA, COMO DISPÕE O INCISO III DO ART. 53, AO ICMS/ST NÃO RECOLHIDO NO TODO OU EM PARTE PELO CONTRIBUINTE.

ASSIM SENDO, A MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO INCISO II E § 2º DO ART. 56 DA LEI Nº 6.763/75, ESPECÍFICA PARA OS CASOS ENVOLVENDO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, APLICA-SE TANTO ÀS SITUAÇÕES EM QUE NÃO HOUVER RETENÇÃO DO ICMS/ST, COMO TAMBÉM NAQUELAS EM QUE A RETENÇÃO FOR EFETUADA EM VALOR INFERIOR AO EFETIVAMENTE DEVIDO, SENDO QUE O AGRAVAMENTO OCORRE POR SE TRATAR DE OPERAÇÃO SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

VÊ-SE, PORTANTO, QUE O FISCO, AO LANÇAR A MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO PREVISTA NO § 2º DO ART. 56 DA LEI Nº 6.763/75, AGIU EM ESTRITA CONSONÂNCIA COM O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

Nesse sentido, resta caracterizada a divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido regulamento.

Por consequência, encontram-se configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

No caso em tela, a Recorrente propugna pela reforma da decisão para *“cancelar o AIIM e a ilegal multa de revalidação em dobro, indevidamente aplicada fora da hipótese legal”*.

Analisando-se o mérito do presente Recurso de Revisão e considerando-se que os fundamentos utilizados pela 3ª Câmara de Julgamento foram também adotados na presente decisão, ficam ratificados, na íntegra, os termos constantes do Acórdão nº 25.193/25/3ª, conforme autoriza o art. 79 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, à unanimidade, em lhe negar provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Dario de Castro Brant Moraes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Antônio César Ribeiro, Cindy Andrade Moraes e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 04 de julho de 2025.

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**