

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

Acórdão: 22.941/18/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000899819-69  
Impugnação: 40.010144964-53  
Impugnante: Gás Prata Ltda.  
CNPJ: 24.799249/0001-77  
Proc. S. Passivo: Rafael Simão de Oliveira Cardoso/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES.** Constatou-se a falta do recolhimento do ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no estado de Goiás, incidente sobre operações com gás liquefeito de petróleo – GLP – cujos destinatários encontram-se localizados em Minas Gerais. Irregularidade caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS/ST, no período de janeiro de 2013 a janeiro de 2017, incidente sobre operações com gás liquefeito de petróleo – GLP – cujos destinatários encontram-se localizados em Minas Gerais.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 345/363 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 500/516, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 519/528, opina pela procedência parcial do lançamento.

**DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS/ST, no período de janeiro de 2013 a janeiro de 2017, devido pela Autuada, estabelecida no estado de Goiás, incidente sobre operações com gás liquefeito de petróleo – GLP – cujos destinatários encontram-se localizados em Minas Gerais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da mesma lei.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF nº 10.000023419.37 (fls. 02/03), Auto de Infração (fls. 06/11), Relatório Fiscal (fls. 12/14) e os Anexos “A” a “G” (fls. 15/72), além de cópias de notas fiscais por amostragem (fls. 73/338).

O trabalho foi desenvolvido com base na análise de documentos fiscais e arquivos eletrônicos de envio obrigatório ao Fisco. Os documentos foram solicitados mediante AIAF supracitado.

A Fiscalização elabora, às fls. 26, planilha relacionando a NCM, produto, código do produto, item da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, PMPF e alíquota.

A base da argumentação de defesa da Impugnante repousa na tentativa de demonstrar que o ICMS/ST, *in casu*, deve ser recolhido pelo produtor nacional de combustíveis, nos termos do art. 73 do Anexo XV do RICMS/02.

Entende que não se aplica ao caso concreto o art. 73, inciso III, tampouco o art. 81 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que a Autuada não realiza atividades de distribuição, mas se reveste da condição de transportador rodoviário de produtos perigosos e de comércio varejista de GLP.

Entretanto, razão não lhe assiste.

É fato incontestável que o GLP é produto sujeito ao regime de substituição tributária, tal como previsto na Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 110/07 e no art. 73 do Anexo XV do RICMS/02. Veja-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.

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:

(...)

VIII - gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos, 2711;

RICMS/02 - ANEXO XV

CAPÍTULO XIV

Das Operações Relativas a Combustíveis

SEÇÃO I

Da Responsabilidade

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 subsequentes de combustíveis, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinados a este Estado:

I - o produtor nacional de combustíveis, situado nesta ou em outra unidade da Federação, em relação a:

(...)

c) gás liquefeito de petróleo e gás liquefeito derivado de gás natural;

(...)

III - o distribuidor situado em outra unidade da Federação, observado o disposto nos arts. 81 e 88-C desta Parte; (Grifou-se)

Nesse contexto, como a Autuada afirma, ela não se enquadra na situação descrita no art. 73 supratranscrito.

De fato, o mencionado artigo prevê, inicialmente, a responsabilidade pela retenção e o recolhimento do imposto para o produtor nacional de combustíveis, ou seja, para as refinarias.

Ocorre que, nos termos do Convênio ICMS nº 110/07, o imposto estadual incidente sobre produto derivado de petróleo, em observância a normativa de caráter constitucional, é devido ao estado onde ocorrer o consumo.

Assim, conforme explica a própria Impugnante, foi construído ao longo do tempo um complexo mecanismo de controle de restituição e repasses, para que todos os estados possam receber o seu “quinhão”, relativamente ao imposto recolhido pelas refinarias.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, em sua manifestação (fls. 508), explica como se dão os ajustes, no caso das operações interestaduais:

Assim, conforme asseverado pela Impugnante e de acordo com a legislação de regência, as operações de remessa de GLP têm o imposto retido pelo produtor, Petrobrás S.A. Quando a distribuidora localizada em Minas Gerais compra GLP da refinaria, esta repassa o imposto para Minas Gerais. Contudo, se posteriormente o GLP for remetido para cliente localizado no Estado de Goiás, a distribuidora mineira é obrigada a entregar os demonstrativos “Anexos I, II e III” do Programa SCANC, o que torna possível à refinaria tomar conhecimento da parcela de GLP que, ao invés de ser repassado para Minas Gerais, será direcionado ao Estado onde será consumido o produto.

(...)

E, no caso deste cliente localizado em Goiás efetuar venda para clientes localizados em Minas Gerais, o imposto é devido ao Estado onde será consumido, que é Minas Gerais.

(...)

Se a distribuidora efetuar operações interestaduais, a refinaria deve ser informada através de demonstrativo “Anexo”- SCANC (estabelecido pela Cláusula vigésima terceira do Convênio ICMS 110/07) entregue pela distribuidora, no qual constam as operações efetuadas para outro UF, e a partir desta informação a refinaria repassa o ICMS/ST para o Estado onde será consumido o GLP.

No caso dos autos, conforme explica a própria Impugnante, a empresa adquire GLP de fornecedores mineiros e o revende tanto para destinatários estabelecidos no estado de Goiás, como também para destinatários estabelecidos no próprio território mineiro.

Ocorre que, conforme verifica a Fiscalização, a Autuada não possuía, à época dos fatos geradores, inscrição estadual de substituto tributário no estado de Minas Gerais, portanto, não entregou nenhum anexo do SCANC e, assim, não tem como a refinaria obter a informação de que parte daquele GLP remetido para o estado de Goiás retornou para o consumo em Minas Gerais, para, então, realizar o respectivo repasse a este estado.

Desta forma, o imposto devido por substituição tributária nas operações com GLP está sendo exigido da Autuada, na qualidade de responsável tributário, nos termos do art. 74 do Anexo XV do RICMS/02, *verbis*:

Art. 74. O contribuinte situado em outra unidade da Federação que realizar operação interestadual com combustível é responsável pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, inclusive seus

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acréscimos legais, se o imposto devido a título de substituição tributária não tiver sido objeto de retenção e recolhimento, por qualquer motivo, ou se a operação não tiver sido informada ao responsável pelo repasse.

Por via de consequência, por se tratar de contribuinte não-inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS de Minas Gerais, situado em outra unidade da Federação, deveria a Autuada ter efetuado o recolhimento do imposto no momento da saída da mercadoria de seu estabelecimento, nos termos do art. 46, inciso I, alínea “a”, também do Anexo XV do RICMS/02, veja-se:

Art. 46 O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

I - o momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente:

a) nas hipóteses dos arts. 12, 13 e 73, 74 e 83 desta Parte, em se tratando de sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação e não-inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS deste Estado;

(...)

No presente caso, é imperioso salientar que, no regime da substituição tributária, o estabelecimento remetente figura como contribuinte na relação tributária em relação aos fatos geradores presumidos posteriores às operações por ele realizadas. Nesse sentido, vale trazer à colação parte do Acórdão nº 17.869/08/2ª, deste Egrégio Conselho de Contribuintes:

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 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). (GRIFOS ACRESCIDOS).

Desse modo, em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais é que a Autuada compõe o polo passivo da obrigação tributária.

Saliente-se que, também, poderiam estar no polo passivo da obrigação tributária 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 responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS/ST para tais estabelecimentos.

Portanto, o fato de a Impugnante não estar no *rol* de contribuintes que têm a obrigatoriedade de preenchimento e entrega do SCANC não serve de justificativa para o não recolhimento do tributo aos cofres mineiros e, tampouco, afasta a exigência fiscal e a sua responsabilidade pelo referido recolhimento.

Destaca-se que a Autuada poderia solicitar o ressarcimento do valor do ICMS/ST anteriormente recolhido e repassado para o estado de Goiás.

Conforme já mencionado, quando a Autuada, localizada no estado de Goiás, adquiriu o GLP no estado de Minas Gerais, o imposto foi repassado para o estado onde se daria, presumivelmente, o seu consumo, ou seja, Goiás.

Toda a documentação acostada aos autos comprova que, em momento algum, o imposto foi recolhido para Minas Gerais.

A Fiscalização ainda deixou consignado em sua manifestação fiscal, às fls. 510, que:

Não tem respaldo legal a alegação da Impugnante de que não é responsável pelo ICMS/ST, já que o imposto foi repassado para Goiás. O fisco verificou na consulta ao SCANC que a fornecedora da Contendora, a distribuidora Liquigás Distribuidora S/A, CNPJ: 60.886.413/0129-00, localizada em Uberlândia – MG entregou os “Anexos” – SCANC. Assim, o imposto foi repassado pela refinaria mineira para o Estado de Goiás. Faltou a Impugnante comprovar o recolhimento antecipado de ICMS/ST para Minas Gerais referente à parcela remetida de GLP para este Estado.

(...)

Confunde-se ou quer confundir a Contendoradora ao juntar a planilha que denominou de “Anexo III-Demonstrativo de ICMS/ST Retido Anteriormente para Minas Gerais” (Doc.8). Isto porque os valores apresentados no Doc. 8 são totalmente alheios à exigência dos autos.

Assim, correta a exigência da Multa de Revalidação exigida, de 100% (cem por cento) do valor no imposto cobrado, nos termos do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito:

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;

(...)

Em relação à Multa Isolada, exige a Fiscalização a capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75:

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:

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo; (Grifou-se)

Conforme já explicitado, nas operações objeto da autuação, a Autuada se enquadra como responsável tributário pelo recolhimento do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, nos termos do art. 74 do Anexo XV do RICMS/02.

Nessa condição, deveria, também, cumprir com as obrigações previstas nos incisos I e II do art. 32, do mesmo Anexo XV do RICMS/02, *ipsis litteris*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 32 O sujeito passivo por substituição deverá indicar, nos campos próprios da nota fiscal emitida para acobertar a operação por ele promovida, além dos demais requisitos exigidos:

I - a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária;

II - o valor do imposto retido;

(...)

Ademais, há que se observar que o cumprimento de tais obrigações tem por escopo, também, o de aferir para o destinatário que o tributo devido em tais operações já fora recolhido por substituição tributária, possibilitando a este a devida comprovação do referido recolhimento e evitando possíveis exigências relacionadas à própria operação de aquisição e a operações futuras que presumivelmente possa realizar.

Portanto, correta, também, a exigência da multa isolada em questão.

Ressalte-se, que não procede a alegação da Impugnante de que “a penalidade foi aplicada sobre o valor atualizado do ICMS ...”, uma vez que a Fiscalização simplesmente apurou o valor do tributo, não recolhido à época própria, utilizando o PMPF (Anexo G – fls. 69/72) para determinar a base de cálculo, conforme item 1, alínea “b”, inciso I, art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força da limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do 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;

(...)

Por oportuno, registre-se que, com relação à afronta 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 §

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, CONCLUO 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 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.

Por fim, ressalta-se que não há previsão legal para a manutenção da redução das multas exigidas em 27% (vinte e sete por cento), prevista para os casos de pagamento nos primeiros dez dias do recebimento do AI, mesmo após a apresentação da defesa e caso não seja acolhida.

Assim, caracterizadas as infringências à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS e das multas de revalidação e isolada, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de ilidir as exigências fiscais, legítimo se apresenta o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor), que o julgava parcialmente procedente para excluir a multa isolada por inaplicável à espécie e a multa de revalidação relativa às operações destinadas a revendedores mineiros, conforme Anexo "E" do Auto de Infração (fls. 63); e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que apenas excluía a multa isolada. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rafael Simão de Oliveira Cardoso e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 10 de abril de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

D

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>		
--	--	--

---

Acórdão:	22.941/18/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000899819-69	
Impugnação:	40.010144964-53	
Impugnante:	Gás Prata Ltda.	
	CNPJ: 24.799249/0001-77	
Proc. S. Passivo:	Rafael Simão de Oliveira Cardoso/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - SP	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A contribuinte é revendedora de Gás Liquefeito do Petróleo – GLP, sediada em Itumbiara – GO e destinava mercadorias, em operações interestaduais, para destinatários localizados no estado de Minas Gerais, seja para comercialização, seja para consumo final, conforme a relação de destinatários e CNAEs de fl. 63 (Anexo E do Auto de Infração - AI).

Nas fls. 385/469, a Contribuinte apresenta uma relação de notas fiscais de aquisição de Gás Liquefeito do Petróleo - GLP (Anexo 6 da impugnação), em que demonstra ser a Liquigás Distribuidora S.A., sediada em Uberlândia – MG, sua única fornecedora de Gás Liquefeito do Petróleo - GLP.

Cobra-se ICMS/ST, Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) e Multa Isolada de 20% (vinte por cento) sobre o valor da base de cálculo, pela falta de retenção do imposto para o estado de Minas Gerais - MG, embora houvesse retenção para o estado de Goiás – GO.

A maior dificuldade de análise deste Processo Tributário Administrativo - PTA se refere à legislação tributária que erigiu uma cadeia sucessiva de Substituição Tributária - ST, desde a refinaria de petróleo, como forma de se cobrar por via oblíqua o imposto incidente nas operações interestaduais de petróleo e seus derivados, no caso o Gás Liquefeito do Petróleo (GLP), visto que existe imunidade tributária das operações interestaduais com GLP destinadas à comercialização ou à industrialização, após o advento da EC nº 33/01.

O próprio tributarista Hugo de Brito Machado (*op. cit.*; 1997; pg.280) critica a solução parcial adotada pelo legislador complementar para contornar o problema de arrecadação fiscal sobre as operações com o petróleo, combustíveis e derivados, nos seguintes termos:

“(…) A Lei Complementar n. 87/96 contornou a imunidade em tela. Quando o adquirente é comerciante, mandou aplicar o regime da substituição tributária, e quando o adquirente é consumidor final, atribuiu a este a qualidade de contribuinte, definindo

como fato gerador do imposto a entrada do produto no território do estado respectivo.

Flagrante, sem dúvida, é a inconstitucionalidade das normas que determinam, seja a que título for, a incidência de imposto em hipóteses de imunidade. Quando o fazem de forma oblíqua, como é o caso da substituição tributária, configuram verdadeira fraude à Constituição.”

A crítica que se faz aqui não é nem da temática da inconstitucionalidade da lei Kandir, visto que existe expressa vedação ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais em apreciá-la, mas da própria dificuldade criada em se estabelecer um nexo lógico para a cadeia de pessoas envolvidas, acerca da obrigação de retenção do ICMS/ST nas operações interestaduais, pois ora a pessoa jurídica é substituta tributária do ICMS/ST, ora é responsável tributário por transferência, na hipótese de não-retenção do imposto pelo contribuinte originário. Pior ainda, quando as operações interestaduais com o GLP, implicam em idas e vindas das mercadorias entre unidades Federadas diferentes. Sem mais delongas, debruçamo-nos sobre a análise do lançamento fiscal.

Conforme as Resoluções da Agência Nacional do Petróleo - ANP nº 49 e nº 51, ambas de 2016, que regulam os requisitos necessários à autorização administrativa para as atividades de distribuição e de revenda de GLP, em território nacional, o distribuidor de GLP é a empresa cadastrada na ANP que tem autorização administrativa para comercializar o produto, sendo que, mediante contrato de fornecimento, pode receber o GLP tão somente de produtor nacional, importador de GLP ou de outro distribuidor cadastrado na ANP.

Já o revendedor de GLP é a empresa cadastrada na ANP, que tem autorização administrativa para a aquisição, a armazenagem, o transporte e a venda de recipientes transportáveis de GLP com capacidade de até 90 (noventa) Kg. Existe o revendedor de GLP independente, que não ostenta a marca comercial do distribuidor e pode adquirir GLP de mais de um distribuidor autorizado e, também, o revendedor de GLP vinculado, o qual é obrigado a ostentar a marca comercial do seu distribuidor exclusivo de GLP.

Esse último caso parece ser o da revendedora de GLP, Gás Prata Ltda., pois tem como único fornecedor de GLP a Liquegás Distribuidora S.A., sediada em Uberlândia – MG. Esse fato é corroborado pelo sítio eletrônico público da Agência Nacional do Petróleo – ANP, onde se pode pesquisar o CNPJ da empresa autuada e verificar o seu cadastro de revendedora de GLP. (*site:* )

Sob um enfoque mais didático, o produtor nacional, a Petrobrás S.A., tem a obrigação de retenção do ICMS/ST, referente à operação subsequente do distribuidor cadastrado, nas operações interestaduais com o GLP, nos moldes do art. 73, inciso I, alínea “c”, do Anexo XV do RICMS/02.

Já o distribuidor situado em outro estado, tem a obrigação de retenção do ICMS/ST, referente à operação subsequente do revendedor de GLP, nos moldes do art. 73, inciso III, do Anexo XV do RICMS/02. Tanto o produtor do GLP, quanto o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

distribuidor autorizado, tem a obrigação de transmitir arquivo eletrônico referente ao programa Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis - SCANC, por estarem inseridos no *rol* de contribuintes obrigatórios, o que não se passa com a Autuada, conforme, inclusive, confessa o Fisco Estadual no terceiro parágrafo da fl. 511 da manifestação fiscal.

Quanto às operações interestaduais do Revendedor autorizado vinculado, nos termos do art. 13 da Resolução nº 51/16 da ANP, só pode vender GLP para revendedor vinculado, revendedor independente ou para consumidor. E aqui há um problema, pois se destinar o GLP para revenda posterior, teria, em tese, a obrigação de reter ICMS/ST, referente à operação subsequente do revendedor destinatário, todavia, não existe essa hipótese de ST na Lei nº 6.763/75 e nem no RICMS/02, malgrado exista autorização para regulamentação dessa hipótese no art. 9º, § 1º, inciso I, da LC nº 87/96, *in litteris*:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. □

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. □

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente. (grifou-se)**

No Auto de Infração, encontra-se como “base legal/infringência”, o art. 22, § 8º, item 1 e 5, da Lei nº 6.763/75, contudo, no item 1, não há previsão de tributação do ICMS/ST para as operações interestaduais com combustíveis derivados do petróleo, cingindo-se às operações internas; já o item 5, prevê a tributação do ICMS/ST para as operações interestaduais não destinadas à comercialização ou à industrialização do próprio produto; logo, não pode se aplicar para a operação comercial interestadual entre revendedores.

Ainda assim, embora não haja a previsão de retenção, como contribuinte do ICMS/ST, para essa operação comercial interestadual entre revendedores, há a previsão de responsabilidade por transferência ou derivada, no art. 74 do Anexo XV do RICMS/02, quando não exista a retenção do ICMS/ST do distribuidor para o estado de MG, apesar da falta dessa previsão na Lei nº 6.763/75, pois seu art. 22, § 21, que não está elencado no AI, refere-se à responsabilidade derivada do revendedor para as operações interestaduais do item 5 do § 8º do art. 22, ou seja, não abrangem aquelas destinadas à comercialização. Trata-se de patente violação ao princípio da legalidade tributária, todavia, por força do art. 182 da Lei nº 6.763/75, existe impedimento expresso deste Conselho de se negar vigência a qualquer ato normativo.

Conquanto nas operações interestaduais entre revendedores de GLP se permita a responsabilidade tributária derivada pelos tributos devidos pelo contribuinte originário, isto é, o distribuidor de GLP, não é possível se cobrar e transferir as penalidades fiscais, oriunda da responsabilidade pessoal pela não-retenção do ICMS/ST do contribuinte originário, porquanto, caso contrário, ocorreria a assunção por terceiro de responsabilidade tributária originária de outrem.

No que tange às operações interestaduais promovidas pelo revendedor e destinadas a consumidor final, constata-se outro problema, pois, em tese, não poderia haver a previsão de substituição tributária progressiva do revendedor, uma vez que, nesse caso, não existiria o contribuinte substituído, até mesmo porque o consumidor final não promove circulação alguma de mercadorias.

Nada obstante, por imprecisão técnica, para as operações interestaduais promovidas pelo revendedor, atinente à GLP, destinadas a consumidor final, existe previsão de retenção de ICMS/ST originária no art. 22, § 8º, item 5, da Lei nº 6.763/75 e no art. 73, § 1º, inciso II, do Anexo XV, do RICMS/02 (não arrolado no Auto de Infração).

Há de se ressaltar que a multa de revalidação não é indissociável do tributo cobrado, porquanto, tributo e multa são obrigações perfeitamente distintas, sendo que a multa tributária é destinada tão somente ao contribuinte ou responsável que lhe deu azo, por estarem diretamente vinculados à perpetração da infração fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em contraponto, o terceiro estranho ao fato gerador do ICMS, que é transportado por ficção jurídica à condição de responsável tributário do imposto não recolhido pelo contribuinte originário, como medida de salvaguarda de arrecadação fiscal, não pode também ter sua condição agravada por penalidades fiscais a que não deu causa, mediante uma simples justificativa de responsabilidade tributária por transferência ou de terceiro.

Se até mesmo na responsabilidade tributária por sucessão pessoal do art. 134 do CTN, existe exclusão explícita das penalidades fiscais punitivas, persistindo apenas as de caráter moratório, por força do seu parágrafo único, em face do vínculo jurídico entre sucessor e o sucedido, o que dirá o caso do art. 74 do Anexo XV do RICMS/02, em que não há esse tipo de vínculo.

Deveras, na hipótese do art. 74 do Anexo XV do RICMS/02, o responsável tributário deve recolher subsidiariamente o ICMS devido pelo contribuinte originário, quando ele não paga o tributo ao Fisco, independente do fato de ter maior capacidade contributiva, visto que é empresa distribuidora autorizada de GLP, e do fato de não participar do fato gerador do imposto.

Nesta esteira, se a multa de revalidação nasce com o inadimplemento voluntário do contribuinte originário que ensejou o início da ação fiscal, não pode o terceiro estranho ao fato gerador do ICMS, que “herdou” o tributo, ser penalizado pela transferência das multas tributárias, que não foram por ele engendradas.

Lado outro, no caso de operações interestaduais promovidas pelo revendedor ao consumidor final, poder-se-ia cobrar todo o crédito tributário, isto é, tributos e multas, porém, como foi muito bem observado no Parecer da Assessoria deste Conselho, não é possível se cobrar a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

A razão disso é que a cláusula 9ª do Convênio nº 110/07 e o art. 81 do Anexo XV do RICMS/02 tão somente obrigam o Contribuinte a informar, no campo “Informações Complementares” da nota fiscal, a base de cálculo do imposto retido e, não, a de consignar em campo próprio este valor.

Assim sendo, excluo também a multa isolada por ser inaplicável ao caso concreto, ressaltando ainda, que esse fundamento abrange todas as operações interestaduais promovidas pela Autuada, independente de se destinarem a outro revendedor ou a consumidor final.

Noutro giro, ainda que não houvesse a obrigação da Autuada de transmitir o arquivo eletrônico dos Anexos do programa SCANC, no que diz respeito às suas operações interestaduais, não comprovou a retenção do ICMS/ST para MG, quanto às operações destinadas ao consumo final, e nem mesmo, o recolhimento do imposto pelo distribuidor nas notas de entrada, quanto às operações destinadas à comercialização, o que lhe isentaria da cobrança do tributo, nessa última hipótese.

Por derradeiro, não existe dúvida quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência tributária do ICMS/ST, em face da previsão do art. 46, inciso I, alínea “a”, do Anexo XV, do RICMS/02, que reza ser devido o imposto no momento da saída da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria do estabelecimento remetente. E, como já foi dito, não houve comprovação desse recolhimento ou dessa retenção do imposto pela Autuada.

Isso posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 por ser inaplicável ao caso concreto e a multa de revalidação, nas operações interestaduais destinadas à revenda, conforme a relação do Anexo “E” do Auto de Infração (fl. 63), tendo em vista se tratar de responsabilidade tributária de terceiro ou derivada do art. 74 do Anexo XV do RICMS/02.

**Sala das Sessões, 10 de abril de 2018.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**

CC/MG