

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

Acórdão: 24.260/22/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002176240-55  
Impugnação: 40.010153425-57  
Impugnante: Quantiq Distribuidora Ltda  
CNPJ: 62.227509/0015-24  
Proc. S. Passivo: Luis Carlos Fay Manfra/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/RJ

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES.** Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de contribuinte substituto tributário, conforme Convênio ICMS nº 110/07, em operações com lubrificantes, listados no item 7 do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados a consumidor final inscrito neste estado. Corretas as exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, do referido artigo, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/06/19 a 31/07/21, relativo a operações interestaduais de remessa de lubrificantes, relacionados no item 7 do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a consumidor final, neste estado.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 19/46, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 131/157.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 280/301, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

Os fundamentos 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.

**Da Preliminar**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, visto que carece de certeza e liquidez, infringindo assim o art. 142 do CTN e o art. 89 do RPTA.

Sustenta que o Fisco, em seu relatório fiscal, fundamenta que a Impugnante foi autuada “*por não destacar o Diferencial de alíquotas do ICMS/ST em suas operações destinadas a consumidor final*”, indicando que estaria exigindo a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, enquanto no cálculo (Anexo 1 – Relatório de Apuração do DIFAL ICMS ST Devido) parece estar exigindo o ICMS integral.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Destaca-se, por oportuno, que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Insta esclarecer que o Auto de Infração encontra-se instruído com o Relatório Fiscal/contábil, esclarecendo as imputações fiscais, bem como os valores apurados encontram-se demonstrados em seus anexos.

Como relatado pela própria Impugnante, os cálculos do imposto exigido encontram-se demonstrados nos Anexos 1 e 2 dos autos, inclusive com as fórmulas aplicadas.

Em que pese o Fisco tenha informado no relatório do Auto de Infração tratar-se de “DIFAL”, na verdade, trata-se da exigência de ICMS incidente nas entradas em território mineiro, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, não destinado à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente, como previsto no art. 155, § 2º, inciso XII, da CF/88, c/c o art. 2º, § 1º, inciso III e art. 9º, §§ 1º e 2º da Lei Complementar nº 87/96, e no art. 5º, § 1º, item 4 da Lei Mineira nº 6.763/75.

Observa-se que as exigências fiscais encontram-se corretamente capituladas no Auto de Infração.

Ademais, há que se destacar que o art. 92 do RPTA estatui que 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, norma que se aplica perfeitamente ao caso dos autos:

Art. 92. 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se que a Impugnante já foi autuada pela mesma infração, conforme consta do relatório do Auto de Infração.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

A Impugnante também requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, por descumprimento do inciso III do art. 89 do RPTA, que dispõe sobre a identificação do sujeito passivo.

No seu entender houve erro de indicação do sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que o Fisco deixou de observar o comando previsto no art. 22, § 21, da Lei nº 6.763/75, que dispõe que quando houver falta de retenção de ICMS/ST nas operações interestaduais com lubrificantes destinadas a comercialização ou à industrialização do próprio produto, a responsabilidade tributária será atribuída ao destinatário dos produtos, situados em Minas Gerais.

Entretanto, observa-se que as razões apresentadas se confundem com o próprio mérito e assim serão analisadas.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/06/19 a 31/07/21, relativo a operações interestaduais de remessa de lubrificantes, relacionados no item 7 do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a consumidor final, neste estado.

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

Instruem os autos, os seguintes documentos, dentre outros: Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/03), Auto de Infração (fls. 04/08); Relatório Fiscal/Contábil (fls. 09/15), e a mídia de fls. 16, contendo as planilhas de apuração.

A Autuada, sediada no município de Duque de Caxias/RJ, tendo como atividade principal o comércio atacadista de produtos químicos e petroquímicos não especificado (CNAE 46.84-2-99), é substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07, em relação às remessas de “óleos lubrificantes”, classificados na posição da NBM 2710.1931, destinadas consumidor final inscrito neste Estado.

Como relatado pelo Fisco, no caso em tela, a empresa remeteu os lubrificantes derivados de petróleo, NBM 271019.31, à empresa Orica Brasil Ltda, inscrita neste Estado (I.E 09.177.600-0050), cuja atividade principal é a fabricação de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pólvoras, explosivos e detonadores (CNAE-F 20.92.4-01), para serem utilizados em processos industriais.

Registra que a destinatária dos produtos não produz lubrificantes, tendo ainda a remetente destacado, em certo período, erroneamente, o ICMS operação própria de produtos sujeitos à imunidade constitucional.

Em sua defesa, a Impugnante alega que houve erro de indicação do sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que o Fisco deixou de observar o comando previsto no art. 22, § 21, da Lei nº 6.763/75.

Entende que o supracitado dispositivo legal dispõe que, havendo falta de retenção de ICMS/ST nas operações interestaduais com lubrificantes destinadas a comercialização ou à industrialização do próprio produto, a responsabilidade tributária será atribuída ao destinatário dos produtos, situados em Minas Gerais.

A Impugnante argumenta que a imunidade constitucional prevista no art. 155, inciso II e § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88, conforme jurisprudência do STF (RE nº 748.543), atinge somente a saída da mercadoria do estado de origem, podendo o estado de destino realizar a cobrança do ICMS, sendo, nesse caso, o sujeito passivo pelo pagamento do imposto o adquirente da mercadoria, sediado no estado de destino.

No seu entendimento, apenas por questão assecuratória atribuiu-se ao remetente da mercadoria a responsabilidade (como sujeito passivo indireto) pelo recolhimento do imposto, conforme Convênio ICMS nº 110/07. Assim sendo, como a remetente foi a única empresa autuada, seria arbitrária e eletiva a identificação do sujeito passivo.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Por oportuno traz-se o Convênio ICMS nº 110/07 (alterado pelo Convênio ICMS nº 130/20) que dispõe sobre “o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/2018”, nos seguintes termos:

Convênio ICMS nº 110/07

**Texto consolidado no DOU de 30.03.21 pelo despacho 15/21, na forma da cláusula quarta do Conv. ICMS 130/20.**

“Dispõe sobre o regime de substituição tributária do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, e estabelece procedimentos para o controle, apuração, repasse, dedução, ressarcimento e complemento do imposto.”;

CAPÍTULO I

DA RESPONSABILIDADE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos.

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

(...)

IV - na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário. (Grifou-se)

No que tange ao estado de Minas Gerais, a atribuição da sujeição passiva, mencionada na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 110/07, acima transcrita, é também estabelecida no art. 22, inciso III, § 8º, item 1 e 5 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1. conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela "E" anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo;

(...)

5. a contribuinte situado em outra unidade da Federação que remeter ao Estado petróleo ou lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

§ 21. A responsabilidade prevista no item 5 do § 8º deste artigo será atribuída ao destinatário, situado neste Estado, de petróleo e de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados cuja operação ocorra sem retenção ou com retenção a menor do imposto. (Grifou-se).

Depreende-se dos dispositivos legais supratranscritos que, originariamente, o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS é o contribuinte eleito pelo legislador como substituto tributário, sendo a responsabilidade do destinatário solidária.

Portanto, não há qualquer erro na indicação do Sujeito Passivo da obrigação tributária.

Sustenta a Defesa que a exigência fiscal se baseia essencialmente nas previsões do Convênio ICMS nº 110/07 e em dispositivos da Lei nº 6.763/75 (especialmente art. 5º, § 1º, item 4 e art. 22, § 8º, item 5), entretanto, tais dispositivos não poderiam ser lidos isoladamente.

A Impugnante alega que o art. 155, inciso II e § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88 prevê regra específica de imunidade no tocante as operações interestaduais com lubrificantes e energia elétrica. A Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar o dispositivo constitucional, por sua vez, em seus arts. 2º, § 1º, inciso III e 3º, inciso III, restringiu a hipótese de não incidência às operações interestaduais relativas à lubrificantes, quando destinadas à industrialização ou à comercialização. O que denotaria a intenção do legislador de fazer com que a tributação no estado destinatário ocorra no momento do efetivo consumo da mercadoria naquele estado.

Sustenta que a Lei Kandir acresceu um requisito para a caracterização da não incidência do ICMS nas operações interestaduais com derivados de petróleo, qual seja, que essa operação seja destinada à industrialização ou à comercialização, quando assim não o for, estabeleceu-se a tributação no destino, isto é, quando a operação se destinar a *consumidor final*.

Segue dizendo que a Lei nº 6.763/75, por sua vez, ao regular a matéria, estabeleceu a incidência de ICMS na entrada de derivados de petróleo oriundas de outros estados, exceto quando destinadas à comercialização do *próprio produto*, o que foi replicado no RICMS/02, criando uma distinção que inexistente na Lei Kandir.

A Defesa sustenta que o Convênio ICMS nº 110/07 veio a prever em sua cláusula primeira (redação vigente até março de 2021) a possibilidade de atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST ao remetente do derivado de petróleo localizado em outra UF.

Pondera a Impugnante que, numa análise sistemática da legislação, a existência do pronome “*sua*” antes das palavras “*industrialização*” e “*comercialização*” no Convênio ICMS nº 110/07, levou a Fazenda mineira a fazer uma leitura que limita indevidamente o alcance da imunidade constitucional, ao pretender admiti-la apenas nas hipóteses em que ocorra a industrialização ou a comercialização da *própria mercadoria*.

Aduz que, no entendimento da Fiscalização mineira, a operação seria não tributável, caso a mercadoria vendida fosse empregada em processo industrial resultante em mercadoria igual, o que ofenderia os termos da LC nº 87/96, por estabelecer requisito novo, não previsto pelo legislador complementar, além de implicar em invasão de competência no campo da incidência, por criar uma distinção não prevista na citada Lei Complementar.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Defende a Impugnante que, tanto no texto constitucional quanto nos dispositivos da LC nº 87/96, o emprego da palavra *industrialização* não traz restrições e que a interpretação construída pelo Fisco de Minas Gerais não só não encontra base normativa em uma fonte hierarquicamente superior e autorizada, como também é desprovida de sentido.

Entretanto, tal entendimento é equivocado à luz das disposições legais a seguir apontadas.

Oportuno destacar que a Constituição Federal prevê em seu art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, a instituição de imunidade para operações próprias de petróleo e seus derivados. No entanto, tal previsão em nada influencia a incidência de ICMS nas operações internas, que é objeto do regime de substituição tributária, ou seja, o ICMS/ST sobre lubrificantes derivados caberá integralmente ao Estado onde ocorrerá o consumo final. Assim, o art. 155, inciso X, “b” da CF/88 e o § 4º, inciso I do mesmo art. 155, referem-se a fatos geradores distintos: o primeiro à operação interestadual (ICMS/OP do estado de origem, operação imune por determinação constitucional) e o segundo à operação interna.

Registre-se que a imunidade nas operações interestaduais referentes a petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica é definida pela CF/88:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

(...)

Na sequência, o § 2º acima delegou à lei complementar a definição das normas concernentes ao sistema de tributação por substituição tributária, além de outras definições sobre combustíveis e lubrificantes:

XII - cabe à lei complementar:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

(Grifou-se)

Cumprе registrar inicialmente que, no julgamento do RE nº 198.088/SP, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a hipótese de não incidência do ICMS, veiculada no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal de 1988, prevista para operações que destinem a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, é benefício fiscal que não foi instituído em *prol* do contribuinte, seja consumidor, ou não, mas do estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá a totalidade do ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Veja-se a ementa:

RE 198088 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

RELATOR(A): MIN. ILMAR GALVÃO

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. BENEFÍCIO FISCAL QUE NÃO FOI INSTITUÍDO EM PROL DO CONSUMIDOR, MAS DO ESTADO DE DESTINO DOS PRODUTOS EM CAUSA, AO QUAL CABERÁ, EM SUA TOTALIDADE, O ICMS SOBRE ELES INCIDENTE, DESDE A REMESSA ATÉ O CONSUMO. CONSEQÜENTE DESCABIMENTO DAS TESES DA IMUNIDADE E DA INCONSTITUCIONALIDADE DOS TEXTOS LEGAIS, COM QUE A EMPRESA CONSUMIDORA DOS PRODUTOS EM CAUSA PRETENDEU OBVIAR, NO CASO, A EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO. RECURSO CONHECIDO, MAS DESPROVIDO.

Logo, restou firmado que tal norma constitucional visa promover maior igualdade entre estados produtores de petróleo e aqueles que não o são.

Nesse diapasão, importante reproduzir a legislação tributária acerca da tributação na entrada do território do estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, matéria objeto da autuação. Examine-se:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

4. a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, **quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;**

*Destaca-se que, nos termos da legislação retro, o ICMS incide sobre “a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto”.*

A Impugnante sustenta, destacando o § 1º do art. 9º da LC nº 87/96, que a interpretação adotada pela Fiscalização conduz a ilegalidade. Isso porque a Lei Kandir admite a substituição tributária para impor ao remetente de outro estado o dever de recolher o ICMS apenas quando a operação com petróleo ou derivados tiver como destinatário consumidor final. No entanto, o art. § 8º, inciso III, item 5 da Lei nº 6.763/75 atribui responsabilidade ao “*contribuinte situado em outra unidade da Federação que remeter ao Estado petróleo ou lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto*”. A interpretação da Fazenda de mineira conduz à ilegalidade ao pretender fazer uma distinção que a LC 87/96 não faz. Trata como consumidor final um industrial, considerando consumo final o emprego ou absorção de insumo em processo produtivo.

No seu entendimento, a própria legislação estadual, ao regulamentar o regime de substituição tributária em operações interestaduais, estabelece que este não se aplica “às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário

*ou material de embalagem*”, conforme disposto no art. 18, inciso IV do Anexo XV do RICMS/02.

Assim sendo, entende a Defesa que a distinção entre “*industrialização do próprio produto*” e a “*industrialização em geral*” não encontra respaldo na própria legislação mineira.

Destaca que, no mesmo sentido é o Convênio ICMS nº 142/18 (cláusula nona, inciso III) que também estabelece que o regime de substituição tributária não se aplica às “*operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem*”.

Diz que “*por qualquer perspectiva que se examine o tema, a exigências do ICMS/ST pelo estado de Minas Gerais, com base na interpretação conferida pelo Fisco à norma estadual, implica em manifesta ilegalidade e inconstitucionalidade*”.

Entretanto, tal entendimento é equivocado.

O Parecer DOET/SLT nº 034/02 e a Instrução Normativa nº 01/03, esclarecem a controvérsia, nos seguintes termos:

**Parecer DOET/SLT nº 034/2002**

(...)

Do Mérito:

(...) Destarte, tendo em conta a pretendida uniformidade, como justificar, por exemplo, que os consumidores sejam mais ou menos onerados pelo imposto, conforme adquiram o mesmo produto internamente ou em operação interestadual? No mesmo sentido, quanto ao atingimento das demais metas mencionadas, estaria o ICMS concorrendo para o incremento das desigualdades já existentes, caso onerasse ainda mais as aquisições efetuadas pelas unidades Federadas não favorecidas pela existência do petróleo em seus respectivos territórios.

A despeito da polêmica doutrinária a que nos referimos acima, no que diz respeito às operações de que se cuida, a Lei Complementar n.º 87/96, exercendo a competência que lhe foi atribuída pela Constituição Federal (art.146-III), veio regular definitivamente a matéria ao estabelecer:

"Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º - O imposto incide também:

(...)

III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e

combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

(...)

De qualquer modo, tendo ido parar em nossos tribunais, a questão foi decidida no sentido da procedência das disposições albergadas na LC 87/96, ou seja, admitindo-se a cobrança do ICMS nas operações de que se cuida. Senão, vejamos:

‘Concluindo o julgamento de recurso extraordinário (v. Informativo 177), o Tribunal, por maioria, decidiu que é legítima a incidência do ICMS sobre operação de compra de combustível, em outro Estado, por empresa, para uso próprio. Considerou-se que a imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, b, da CF - que exclui da incidência do ICMS as operações que destinem a outros Estados combustíveis derivados de petróleo - não beneficia o consumidor, mas sim o Estado destinatário, ao qual cabe todo o ICMS incidente sobre o produto. Saliu-se ainda que objetivo da norma é beneficiar os Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores, dada a circunstância de ser grande o número daqueles e poucos o número destes, cuja compensação se dá de acordo com o art. 20, § 1º da CF. Vencido o Min. Marco Aurélio, que dava provimento ao recurso do contribuinte, por entender que o art. 155, § 2º, X, b, da CF, dispõe que não incidirá o ICMS sobre operações que destinem petróleo a outros Estados, inclusive lubrificantes, e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados.’

(RE 198.088-SP, relator Min. Ilmar Galvão, 17/05/2000, Informativo STF n.º 189/2000. Grifo nosso.).

Deste modo, em face do acima exposto e retomando a questão inicial que suscitou o presente Parecer, afigura-se resolvido o primeiro questionamento na medida em que fica estabelecida a incidência do ICMS sobre os referidos produtos, por ocasião da entrada decorrente de operação interestadual, quando não destinados à comercialização ou à sua própria industrialização. Neste ponto, a bem de um melhor entendimento da matéria, cumpre registrar um esclarecimento adicional relativamente ao alcance do termo "industrialização", conforme utilizado no presente contexto.

Trata-se aqui, como dito, da industrialização do próprio produto, não se referindo, portanto, à sua utilização como insumo em processos industriais dos quais resultem outras mercadorias distintas. Logo, caso se configure esta última situação, haverá a subsunção do fato à hipótese normativa mencionada, ou seja, estará atendido o pressuposto legal para a ocorrência do fato gerador na correspondente entrada dos combustíveis no território do Estado adquirente.

(...) (Destacou-se)

**Instrução Normativa SLT nº 01, de 03 de junho de 2003**

(MG de 06/06/2003)

Dispõe sobre a interpretação dos dispositivos legais relativos à não-incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

(...)

Art. 1º - Incide o ICMS sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Parágrafo único - Para efeito do disposto no *caput*, entende-se por industrialização a operação em que os mencionados produtos sejam empregados como matéria-prima e da qual resulte petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados ou energia elétrica.

Art. 2º- Relativamente à hipótese de incidência de que trata o artigo anterior:

I - o fato gerador do imposto ocorre no recebimento dos produtos pelo destinatário situado em território mineiro;

II - a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a entrada dos produtos, nesta incluída o montante do próprio imposto;

III - o valor do imposto a recolher é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a operação, vedada a dedução de qualquer valor a título de crédito;

IV - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída ao remetente dos produtos, na condição de substituto tributário, observado o disposto no artigo 360, § 2º, Parte 1, Anexo IX do Regulamento do ICMS,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

(...)

Destacou-se.

Tal entendimento encontra inserto no art. 1º, inciso III, alínea “b” do Anexo XV, do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 1º - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

(...)

b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado. (Grifou-se)

(...)

Portanto, nesse caso, não se aplica o disposto no art. 18, inciso IV do Anexo XV do RICMS/02, invocada pela Impugnante. Veja-se:

Anexo XV do RICMS/02

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize a mesma mercadoria;

Adotando-se a análise sistemática da legislação tributária têm-se que “ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de “petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto” (art. 1º), sendo que a substituição tributária não se aplica “às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem”, quando não se tratar de petróleo, de lubrificante e combustível líquido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, os quais, possuem regra específica no art. 1º do Anexo XV do RICMS/02.

A Lei Complementar nº 87/96 prevê a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes, inclusive nas operações que destinem a consumidor final, mediante acordo específico celebrado pelos estados interessados. Confira-se:

Lei Complementar nº 87/96

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. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

(...)

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 subsequentes;

(...)

§ 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)

Destarte, o Convênio ICMS nº 110/07, em sua Cláusula Primeira autoriza os estados e o Distrito Federal a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos e em seu § 1º, inciso IV, em relação à entrada na unidade da Federação de combustíveis e lubrificantes derivados petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou comercialização pelo destinatário.

Portanto, não restam dúvidas quanto à correção das exigências fiscais de ICMS/ST e respectiva Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da mesma lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante alega que o Fisco aplicou duas penalidades sobre o mesmo fato jurídico, o que representaria *bis in idem*, devendo se aplicar ao presente caso, o princípio da consunção.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada), incisos XXXVII, foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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 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) (GRIFOU-SE)

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.

Cumprido mencionar, por fim, que esta matéria esteve em análise do CC/MG em diversos PTAs, inclusive do próprio sujeito passivo, relativo ao período de 01/01/16 a 31/05/19 e da filial da Quantiq Distribuidora, estabelecida no estado de São Paulo,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com aprovação das exigências fiscais, como se pode verificar nos Acórdãos nº s 23.475/19/1ª e 23.128/18/3ª.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense 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, inciso I 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;

(...)

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 § 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 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.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Luis Carlos Fay Manfra e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram

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

do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

**Sala das Sessões, 31 de maio de 2022.**

**Cindy Andrade Morais  
Presidente / Relatora**

*D*

CCMIG