

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.857/24/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003841421-40  
Impugnação: 40.010158220-52  
Impugnante: Aster Petróleo Ltda.  
IE: 003484184.00-44  
Proc. S. Passivo: Elton Luiz Bartoli  
Origem: DGP/SUFIS - Nconext - RJ

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS/ LUBRIFICANTES/SIMILARES.** Constatado que a Autuada recebeu combustível (gasolina) com ICMS/ST retido para o estado de origem e, posteriormente, o comercializou em operações interestaduais com destino a contribuintes mineiros, sem que tenha havido repasse/recolhimento do imposto para Minas Gerais. O tributo foi exigido com fulcro no art. 9, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 73, inciso III, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Trigésima do Convênio ICMS nº 110/07. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75. Lançamento Procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS/ST, no mês de novembro de 2022, relativo às operações interestaduais com gasolina para destinatários mineiros, visto que não houve repasse do imposto devido a Minas Gerais.

A Autuada, situada no estado de São Paulo, recebeu a gasolina em operação interna com ICMS/ST já retido pela empresa Copape Produtos de Petróleo Ltda (substituta tributária), em operações com combustível envolvendo a Impugnante e as empresas Alpes Distribuidora de Petróleo Ltda e Monte Cabral Distribuidora de Combustíveis Ltda, sendo que tais combustíveis foram, posteriormente, vendidos para destinatários situados em Minas Gerais, conforme págs. 7/8.

No entanto, o ICMS/ST relativo às operações subsequentes não foi repassado ao estado de Minas Gerais, como determina a legislação, tendo em vista que não houve envio dos arquivos “Anexo VI” do SCANC e nem recolhimento do ICMS pelo substituto tributário original, Copape Produtos.

Assim, lavrou-se o presente Auto de Infração para exigir o ICMS/ST devido a Minas Gerais e a respectiva Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 44/77 dos autos, acompanhada dos documentos de págs. 78/160.

Alega, em apertada síntese, o que segue.

- o Auto de Infração é nulo por afronta ao art. 142 do CTN, por ausência de comprovação de que o tributo era, de fato, devido a Minas Gerais. Acrescenta que as notas fiscais comprovam apenas que a gasolina foi inicialmente destinada a Minas Gerais, mas não atestam que o destino final da mercadoria foi tal estado;

- duplicidade de cobrança do ICMS/ST em parte do período autuado, visto que o tributo referente aos meses de outubro e novembro de 2022 também está sendo exigido no Auto de Infração nº 01.003507836-81, contra o qual foi apresentada defesa administrativa que se encontra pendente de julgamento na presente data. Cita jurisprudência do TJMG;

- a Fiscalização não demonstrou nem explicou como fez o cálculo dos supostos créditos tributários, limitando-se a exigir o que acha ser devido. Aduz que deveria haver pelo menos uma planilha demonstrando esse cálculo, sob pena de não haver como a Impugnante de se defender;

- erro de cálculo do ICMS/ST, visto que ao apurá-lo, o Fisco não deduziu o valor do ICMS operação própria (ICMS/OP), identificando de forma incorreta o montante da exação e ofendendo os princípios da não cumulatividade e da legalidade;

- ilegalidade e inconstitucionalidade das normas de substituição tributária que sustentam o lançamento, visto que não há legislação em caráter geral que disponha sobre o regime de substituição tributária sobre os combustíveis e as obrigações acessórias relacionadas à declaração unificada de informações sobre operações de combustíveis (SCANC), situação que contraria o art. 155, § 2º, inciso XII, da CF/88, que exige lei complementar para dispor sobre substituição tributária, especialmente sobre operações envolvendo combustíveis;

- a multa exigida afronta os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco. Cita jurisprudências;

- a correção monetária e os juros de mora devem ser limitados ao critério de correção adotado nos tributos federais, qual seja, a Taxa Selic, afastando qualquer cobrança superior. Aduz que a cumulação de juros e correção monetária em patamares que superaram essa taxa mostra-se ilegal.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 161/183, refuta integralmente as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Em sessão realizada em 05/12/24, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do  
23.857/24/2ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 11/12/24, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Relator) e Juliana de Mesquita Penha (Revisora), que, em preliminar, rejeitavam as prefaciais arguidas e, no mérito, julgavam procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Carlos Eduardo Tarquínio.

### ***DECISÃO***

#### **Das Preliminares**

A Defesa aduz que o Auto de Infração é nulo, por afronta ao art. 142 do CTN, em razão da ausência de comprovação de que o tributo era, de fato, devido a Minas Gerais. Acrescenta que as notas fiscais comprovam apenas que a gasolina foi inicialmente destinada a Minas Gerais, mas não atestam que o destino final da mercadoria foi tal estado.

Contudo, razão não lhe assiste.

A condição do estado de Minas Gerais como sujeito ativo da obrigação tributária em relação às operações interestaduais que destinem ao seu território combustíveis derivados de petróleo é notória e incontroversa, estando baseada em um arcabouço legal vigente há décadas.

Por disposição constitucional, no caso de operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, haverá imunidade tributária no local de origem da mercadoria, no intuito de direcionar todo o ICMS da mercadoria ao estado de destino, que, em regra, será o local de consumo:

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na mesma linha são as disposições da Lei Complementar nº 87/96, inclusive estipulando que, no caso de operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, a responsabilidade por substituição pode ser atribuída ao contribuinte que realizar a operação interestadual e, ainda, que nessa hipótese, o local da operação para fins de incidência do imposto será o estado onde estiver localizado o adquirente da mercadoria:

LC nº 87/96

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

(...)

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.

(...)

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;

(...)

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

(Grifou-se)

Vê-se, portanto, que a CF/88 e a Lei Complementar nº 87/96 são muito claras quanto à condição do estado de Minas Gerais como sujeito ativo do imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incidente nas operações interestaduais que destinem ao seu território combustíveis derivados de petróleo, tais como a gasolina.

Importante destacar ainda que, ao contrário do que pressupõe a Defesa em seu argumento, não há previsão na legislação de regência do imposto que condicione a obrigação de repassar/recolher o ICMS/ST para o estado de destino, a qualquer tipo de comprovação de que essa mercadoria tenha sido efetivamente comercializada ou consumida nesse estado.

Em outras palavras, a simples realização da operação interestadual em análise é o suficiente para que exsurja a obrigação da Autuada de tomar as providências para o repasse/recolhimento do ICMS/ST devido a Minas Gerais, independentemente de qualquer outro fato, conforme determina a Cláusula Décima Oitava do Convênio ICMS nº 110/07 (celebrado com fulcro, dentre outros, no art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, supratranscrito):

Convênio ICMS nº 110/07

Cláusula décima oitava O contribuinte que tiver recebido combustível derivado de petróleo com imposto retido, diretamente do sujeito passivo por substituição tributária, deverá:

I - quando efetuar operações interestaduais:

a) indicar nos campos próprios ou, nas suas ausências, no campo "Informações Complementares" da nota fiscal a base de cálculo utilizada para a retenção do imposto por substituição tributária em operação anterior, a base de cálculo utilizada em favor da unidade federada de destino, o valor do ICMS devido à unidade federada de destino e a expressão "ICMS a ser repassado nos termos do Capítulo V do Convênio ICMS 110/07;

b) registrar, com a utilização do programa de computador de que trata o § 2º da cláusula vigésima terceira, os dados relativos a cada operação definidos no referido programa;

c) enviar as informações relativas a essas operações, por transmissão eletrônica de dados, juntando-as, quando houver, às recebidas de seus clientes, na forma e prazos estabelecidos no Capítulo VI;

(Grifou-se)

Desse modo, na eventualidade de ocorrer outra operação interestadual a partir de Minas Gerais com a mesma mercadoria, o agora remetente mineiro também assumirá a condição de substituto tributário em relação às operações subsequentes no estado de destino da mercadoria, com fulcro nas mesmas normas já transcritas.

Esse procedimento previsto na legislação garante que o ICMS sempre chegará ao estado de destino final da mercadoria, conforme quis o legislador constituinte, e será realizado em tantas quantas forem as operações interestaduais com o combustível, até que ele chegue ao fim de sua cadeia de circulação.

Assim, conclui-se que o argumento da Defesa contraria o texto expresso da legislação, representando apenas uma tentativa desesperada de justificar o descumprimento da legislação tributária pela Autuada, razão pela qual deve ser afastada a alegação de nulidade.

Em seguida, a Defesa afirma que a Fiscalização não demonstrou nem explicou como fez o cálculo dos supostos créditos tributários, limitando-se a exigir o que acha ser devido. Aduz que deveria haver pelo menos uma planilha demonstrando esse cálculo, sob pena de não haver como a Impugnante de se defender.

Contudo, o argumento não procede.

O presente Auto de Infração cuida de cobrar do ICMS/ST incidente em operações interestaduais realizadas pela Autuada que não foi repassado ao estado de Minas Gerais.

Nesse cenário, causa estranheza o questionamento da Defesa, pois o valor do ICMS/ST exigido foi apurado e informado pela própria Autuada, por meio dos arquivos eletrônicos denominados “Anexo III” do Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis (SCANC), incluídos em cópia nos Anexos 2 a 7 dos autos (págs. 12/35).

Analisando esses documentos, nota-se que para apurar o valor do crédito tributário, o Fisco simplesmente somou os valores do ICMS/ST devido a Minas Gerais que foram informados pela Autuada na coluna “*ICMS COB(\*\*)*” do “*Quadro 4*” do “Anexo III” do SCANC.

Portanto, os documentos a partir dos quais se apurou o valor do ICMS/ST exigido no presente lançamento foram elaborados pelo próprio Contribuinte, estão incluídos nos autos e são autoexplicativos, não demandando uma “planilha de cálculo” que lhes explique, como aduz a Defesa.

Assim, diante da inexistência de qualquer elemento que dificulte ou impeça o exercício do direito à ampla defesa da Autuada, a alegação de nulidade deve ser afastada.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS/ST, no mês de novembro de 2022, relativo às operações interestaduais com gasolina para destinatários mineiros, visto que não houve repasse do imposto devido a Minas Gerais.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Contextualizando a origem do presente lançamento, ao tempo dos fatos, a Autuada era um comércio atacadista de combustíveis (CNAE Fiscal nº 4681-8/01) situado em Guarulhos/SP, inscrita como contribuinte substituta em Minas Gerais, realizou operações de compra e venda de gasolina com as empresas Alpes Distribuidora de Petróleo Ltda e Monte Cabral Distribuidora de Combustíveis Ltda, a qual era recebida com ICMS/ST já retido pela formuladora de combustíveis COPAPE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA (CNAE Fiscal nº 1922-5/01), também situada em São Paulo.

Nas operações objeto do lançamento, essa gasolina recebida com ICMS/ST retido não foi comercializada em São Paulo, tendo sido objeto de operações interestaduais para destinatários situados em Minas Gerais, hipótese em que o imposto deve ser repassado ao estado de destino das mercadorias, de acordo com os procedimentos previstos na Cláusula Décima Oitava do Convênio ICMS nº 110/07:

### Convênio ICMS nº 110/07

Cláusula décima oitava O contribuinte que tiver recebido combustível derivado de petróleo com imposto retido, diretamente do sujeito passivo por substituição tributária, deverá:

I - quando efetuar operações interestaduais:

a) indicar nos campos próprios ou, nas suas ausências, no campo "Informações Complementares" da nota fiscal a base de cálculo utilizada para a retenção do imposto por substituição tributária em operação anterior, a base de cálculo utilizada em favor da unidade federada de destino, o valor do ICMS devido à unidade federada de destino e a expressão "ICMS a ser repassado nos termos do Capítulo V do Convênio ICMS 110/07;

b) registrar, com a utilização do programa de computador de que trata o § 2º da cláusula vigésima terceira, os dados relativos a cada operação definidos no referido programa;

c) enviar as informações relativas a essas operações, por transmissão eletrônica de dados, juntando-as, quando houver, às recebidas de seus clientes, na forma e prazos estabelecidos no Capítulo VI;

(...)

(Grifou-se)

A Cláusula Vigésima Terceira do citado convênio determina a entrega das informações relativas às operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, por meio de arquivos eletrônicos nomeados como "Anexos":

### Convênio ICMS nº 110/07

Cláusula vigésima terceira A entrega das informações relativas às operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo ou GLGN em que o imposto tenha sido retido anteriormente, com EAC ou B100, cuja operação tenha ocorrido com diferimento ou suspensão do imposto, e as previstas na cláusula vigésima terceira-A relativas às operações com etanol combustível e para outros fins, será efetuada, por transmissão eletrônica de dados, de acordo com as disposições deste capítulo e nos termos dos seguintes anexos, nos modelos aprovados em Ato COTEPE e residentes

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no sítio eletrônico do CONFAZ e no sítio <http://scanc.fazenda.mg.gov.br/scanc>, destinados a:

(...)

III - **Anexo III**: informar o resumo das operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo e apurar os valores de imposto cobrado na origem, imposto devido no destino, imposto a repassar, imposto a ressarcir e imposto a complementar;

(...)

VI - **Anexo VI**: demonstrar o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária - ICMS/ST - pelas refinarias de petróleo ou suas bases para as diversas unidades federadas;

(Destacou-se e Grifou-se)

Em observância a tais determinações, a Autuada enviou mensalmente os arquivos “Anexo III” do SCANC, contendo o resumo das operações interestaduais realizadas e o valor do ICMS/ST a ser repassado a Minas Gerais, como se pode ver na coluna “*ICMS COB (\*\*)*” do “*Quadro 4*” desses documentos, incluídos em cópia nos Anexos 2 a 7 dos autos. Tais documentos são repassados a todos aos destinatários elencados na Cláusula Vigésima Sexta do convênio:

Convênio ICMS nº 110/07

Cláusula vigésima sexta As informações relativas às operações referidas nos Capítulos II-C, III e IV e na cláusula vigésima terceira-A, relativamente ao mês imediatamente anterior, serão enviadas, com utilização do programa de computador de que trata o § 2º da cláusula vigésima terceira:

I - à unidade federada de origem;

II - à unidade federada de destino;

III - ao fornecedor do combustível;

IV - à refinaria de petróleo ou suas bases.

No entanto, o fornecedor do combustível à Autuada e demais empresas com quem ela transacionava (Copape Produtos) não apresentou o “Anexo VI” do SCANC (que demonstra o recolhimento do ICMS/ST e viabiliza seu repasse ao estado de destino da mercadoria) e nem realizou o recolhimento do ICMS/ST devido a Minas Gerais, como se pode ver nas telas que compõem os Anexos 8 e 9 dos autos.

Dessa forma, a gasolina comercializada pela Autuada e demais empresas com quem transacionava com os destinatários mineiros adentrou no estado sem o recolhimento do ICMS/ST devido a Minas Gerais, hipótese em que lhe caberia providenciar o recolhimento desse imposto, na condição de substituta tributária, nos termos do art. 73, inciso III, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 c/c Cláusula Trigésima do Convênio ICMS nº 110/07:

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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

(Destacou-se)

Convênio ICMS nº 110/07

Cláusula trigésima O contribuinte substituído que realizar operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo, com GLGN, com EAC ou com B100 será responsável solidário pelo recolhimento do imposto devido, inclusive seus acréscimos legais, se este, por qualquer motivo, não tiver sido objeto de retenção ou recolhimento, ou se a operação não tiver sido informada ao responsável pelo repasse, nas formas e prazos definidos nos Capítulos II-C a VI.

(Grifou-se)

No entanto, como a Autuada não tomou tal providência, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para exigir o ICMS/ST devido a Minas Gerais em relação a tais operações, acrescido da respectiva Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Passando à análise da impugnação, afirma a Defesa que houve duplicidade de cobrança do ICMS/ST em parte do período autuado, visto que o tributo referente aos meses de outubro e novembro de 2022 também está sendo exigido no Auto de Infração nº 01.003507836-81. Cita jurisprudência do TJMG.

Contudo, sem razão o argumento.

Apesar da sobreposição parcial de períodos entre os dois lançamentos, as exigências que compõem cada um deles não se confundem entre si.

O presente lançamento (e-PTA nº 01.003841421-40) trata de falta de recolhimento de ICMS/ST, por falta de repasse a Minas Gerais do imposto originalmente retido para o estado de São Paulo, nas saídas de gasolina em operações interestaduais com destino a contribuintes mineiros.

Como já visto, o valor desse ICMS/ST devido a Minas Gerais foi informado pela Autuada na coluna “ICMS COB(\*\*)” do “QUADRO 4.1 – OPERAÇÕES PRÓPRIAS” do arquivo “Anexo III” do SCANC (Anexos 2 a 7 dos autos).

No entanto, importante lembrar que à época dos fatos, ainda não se utilizava alíquotas *ad valorem* nas operações com gasolina, razão pela qual era comum que os estados possuíssem bases de cálculo presumidas e alíquotas internas diferentes para o mesmo combustível.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse diapasão, além de repassar o ICMS/ST já retido ao estado de São Paulo pela alíquota interna daquele estado, a Autuada ainda tinha a obrigação de realizar um recolhimento complementar do imposto relativo à diferença esse valor retido e aquele cobrado em Minas Gerais segundo a base de cálculo e a alíquota previstas na legislação mineira (que nesse caso, era maior do que em São Paulo).

O valor desse complemento de ICMS também está registrado e especificado no “Anexo III” do SCANC, mas em outro campo do documento, qual seja, o item “5.5 – IMPOSTO A SER COMPLEMENTADO” do “QUADRO 5 – RESULTADO DA APURAÇÃO”, como se pode ver nos mesmos Anexos 2 a 7 dos autos.

Entretanto, como a Autuada recolheu a menor o valor desse complemento de ICMS nos meses de outubro e novembro de 2022, o Fisco lavrou o Auto de Infração nº 01.003507836-81 para exigir a parcela faltante.

Reitere-se que esse complemento exigido no outro AI diz respeito a imposto adicional, que nunca foi retido para o estado de origem da mercadoria, razão pela qual ele não se confunde com o ICMS/ST retido para SP e não repassado a MG, que é o objeto do presente lançamento.

Assim, resta claro que os dois AIs tratam de exigências diversas, que não se sobrepõem, inexistindo qualquer duplicidade de cobrança entre os dois lançamentos, razão pela qual o argumento da Defesa deve ser afastado.

Em seguida a Defesa afirma que há erro de cálculo do ICMS/ST, visto que ao apurá-lo, o Fisco não deduziu o valor do ICMS operação própria (ICMS/OP), identificando de forma incorreta o montante da exação e ofendendo os princípios da não cumulatividade e da legalidade.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Como já demonstrado anteriormente, o ICMS/ST exigido no presente Auto de Infração é aquele que é devido ao estado de destino da mercadoria, conforme valores já apurados e informados pela própria Autuada no “Anexo III” do SCANC, que foram apenas somados pelo Fisco para fins de se apurar o montante devido.

Assim, não há como o Fisco ter cometido o erro de cálculo do ICMS/ST apontado, pelo simples fato de que o cálculo desse valor foi feito pelo Contribuinte e não pelo Fisco.

Ademais, no caso dos combustíveis derivados de petróleo, como a gasolina, por força da norma constitucional do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da CF/88, já transcrito, as operações interestaduais são imunes, sendo o ICMS incidente sobre a mercadoria integralmente cabível ao estado onde está situado o adquirente.

Por essa razão, ao contrário do que ocorre com as demais mercadorias sujeitas à tributação regular por débito e crédito, nas operações interestaduais com gasolina para revenda, não há ICMS/OP a ser deduzido do ICMS/ST devido ao estado de destino, o que demonstra que até o mesmo o pressuposto teórico no qual se baseou o argumento da Defesa está equivocado.

Pelo exposto, sem razão o questionamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Adiante, a Defesa alega ilegalidade e inconstitucionalidade das normas de substituição tributária que sustentam o lançamento, visto que não há legislação em caráter geral que disponha sobre o regime de substituição tributária sobre os combustíveis e sobre as obrigações acessórias relacionadas à declaração unificada de informações sobre operações de combustíveis (SCANC), situação que contraria o art. 155, § 2º, inciso XII, da CF/88, que exige lei complementar para dispor sobre substituição tributária, especialmente sobre operações envolvendo combustíveis.

Mais uma vez, o argumento mostra-se equivocado.

Há um amplo arcabouço normativo de cunho constitucional, legal e regulamentar que sustenta, de forma plena e completa, tanto a aplicação da substituição tributária em relação à obrigação principal nas operações internas e interestaduais com combustíveis, quanto as obrigações acessórias relacionadas à declaração unificada de informações sobre tais operações, via SCANC.

De início, importante ressaltar que a substituição tributária é uma técnica de tributação que modifica apenas o momento de apuração e de pagamento do ICMS incidente sobre a cadeia de circulação de uma mercadoria. Tal técnica não afeta o aspecto quantitativo do fato gerador e, por sua natureza instrumental, pode ser utilizada em quaisquer mercadorias ou serviços para os quais a lei preveja sua aplicação.

A substituição tributária tem fundamento na Constituição Federal de 1988 - CF/88, que estipula em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, que caberá à lei complementar dispor sobre o instituto:

CF/88

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(Destacou-se)

A Lei Complementar – LC nº 87/96 cuida de trazer à luz as normas gerais em matéria de substituição tributária, em seus arts. 6º a 10:

LC 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)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (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 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.

§ 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.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

(Grifou-se)

Especificamente no que tange aos combustíveis derivados de petróleo, o citado art. 155, § 2º, inciso XII, da CF/88 também prevê que as regras necessárias à operacionalização da tributação nas operações interestaduais destinadas à comercialização serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), inclusive no que tange à apuração e destinação do imposto:

CF/88

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

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 ;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

(...)

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.

(Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em observância a tais determinações foi editado, dentre outros, o Convênio ICMS nº 110/07, do qual são signatários todos os estados e o Distrito Federal, que instituiu o Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis (SCANC), responsável pelo controle, apuração, repasse, dedução, ressarcimento e complemento do ICMS incidente em tais operações:

Convênio ICMS nº 110/07

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

(Destacou-se)

No âmbito do estado de Minas Gerais, a substituição tributária relativa aos combustíveis derivados de petróleo, inclusive em relação às operações interestaduais, está detalhadamente regulamentada no “Capítulo XIV – DAS OPERAÇÕES RELATIVAS A COMBUSTÍVES” da Parte I do Anexo XV do RICMS/02 (arts. 73/109), que não será transcrito em razão de sua extensão, mas que pode ser consultado no sítio eletrônico da SEF/MG, no endereço “[https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms\\_2002\\_seco/anexo2002\\_4.html#parte1art73](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/anexo2002_4.html#parte1art73)”.

Vê-se, portanto, que existe uma ampla legislação a fundamentar o uso do instituto da substituição tributária, mormente no que tange aos combustíveis derivados de petróleo, a qual engloba tanto as obrigações principais quanto as obrigações acessórias relacionadas às declarações prestadas no âmbito do SCANC.

Ressalte-se que, ao contrário do que argumenta a Defesa, a CF/88 não exige uma lei complementar para tratar especificamente da substituição tributária em matéria de combustíveis (e nem de qualquer outra mercadoria). Assim, as regras de substituição tributária previstas na Lei Complementar nº 87/96 alcançam todas as mercadorias sujeitas a essa sistemática.

Como já dito, a substituição tributária é apenas uma técnica de tributação, utilizada para diversas mercadorias e setores econômicos, que não modifica a incidência do imposto, tratando apenas de concentrar a apuração e a arrecadação de todo o ICMS em um único momento da cadeia de circulação.

Ademais, tanto a CF/88 como a Lei Complementar nº 87/96 veiculam regras específicas de substituição tributária relativas aos combustíveis derivados de petróleo, inclusive, delegando aos convênios e protocolos firmados no âmbito do CONFAZ, a função de estabelecer os procedimentos para operacionalização dessa tributação, conforme §§ 4º e 5º do art. 155, supratranscritos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, conforme disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, não cabe ao CCMG fazer juízo de valor em relação à legalidade e/ou à constitucionalidade das normas da legislação tributária:

Lei nº 6.763/75

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 todo o exposto, conclui-se que o argumento deve ser afastado.

Em seguida, a Defesa aduz que a multa exigida afronta os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco. Cita jurisprudências para reforçar sua tese.

De início, ressalte-se que a penalidade exigida no presente lançamento foi apenas a Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, em razão da falta de pagamento tempestivo do ICMS/ST devido a Minas Gerais:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

Não se vislumbra qualquer desproporcionalidade, falta de razoabilidade ou efeito confiscatório na exação, que está expressamente prevista na legislação e tem por finalidade desestimular o não pagamento e o pagamento intempestivo do imposto pelos contribuintes.

Inclusive, a jurisprudência mais recente do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) tem entendido, com fundamento nas posições prevalentes no Supremo Tribunal Federal (STF) e no Superior Tribunal de Justiça (STJ), que as multas que não

ultrapassam 100% (cem por cento) do valor do imposto não podem ser consideradas desproporcionais ou confiscatórias, como se exemplifica pelas seguintes decisões:

**EMENTA:** AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - EXCEÇÃO DE PRÉ EXECUTIVIDADE - IPTU E CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - MULTA DE 30% - CARÁTER CONFISCATÓRIO - NÃO CONFIGURADO - DECISÃO MANTIDA

A MULTA MORATÓRIA SOBRE O TRIBUTOS DEVIDO, NO PERCENTUAL DE 30%, ENCONTRA RESPALDO LEGAL, NO ART. 8, § 3º DA LEI MUNICIPAL 7.387/97, PORTANTO, NÃO SE REVELA CONFISCATÓRIA.

O ENTENDIMENTO DO STF É NO SENTIDO DE QUE A ABUSIVIDADE DA MULTA APENAS SE REVELA NAQUELAS ARBITRADAS ACIMA DO MONTANTE DE 100% DO VALOR DO TRIBUTOS. (TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.24.249333-6/001, RELATOR(A): DES.(A) ARMANDO FREIRE, 1ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 19/09/2024, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 20/09/2024).

**EMENTA:** DIREITO TRIBUTÁRIO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - EXCEÇÃO DE PRÉ EXECUTIVIDADE - ICMS - MULTA ISOLADA E DE REVALIDAÇÃO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - PERCENTUAL NÃO SUPERIOR A 100% SOBRE O VALOR DO DÉBITO TRIBUTÁRIO.

#### I. CASO EM EXAME

1. AGRAVO DE INSTRUMENTO INTERPOSTO NOS AUTOS DE AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL EM QUE OPOSTA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE VISANDO A LIMITAÇÃO DAS MULTAS ISOLADA E DE REVALIDAÇÃO, DADO AO ALEGADO CARÁTER CONFISCATÓRIO.

#### II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. A QUESTÃO EM DISCUSSÃO CONSISTE EM VERIFICAR SE AS MULTAS APLICADAS PELO FISCO ESTADUAL APRESENTAM CARÁTER CONFISCATÓRIO.

#### III. RAZÕES DE DECIDIR

3. A GARANTIA CONSTITUCIONAL DO NÃO CONFISCO DEVE SER OBSERVADA MESMO QUANDO SE TRATAR DE MULTA FISCAL, MAS A ABUSIVIDADE SE REVELA NAS MULTAS FIXADAS EM VALOR SUPERIOR A 100% DO TRIBUTOS DEVIDO. ASSIM, LEVANDO-SE EM CONTA QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO FOI IMPOSTA ENTRE 50% E 100% E, A MULTA ISOLADA, EM 100%, TENDO EM VISTA A DISTINÇÃO QUE POSSUEM, NÃO HÁ FALAR EM AFRONTA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.

#### IV. DISPOSITIVO E TESE

4. AGRAVO DESPROVIDO.

TESE DE JULGAMENTO: A MULTA DE REVALIDAÇÃO FOI FIXADA NO PATAMAR ENTRE 50% A 100% SOBRE O VALOR DO TRIBUTOS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO A ERIGE AO CARÁTER DE MULTA CONFISCATÓRIA, ASSIM COMO A MULTA ISOLADA, QUE FOI IMPOSTA EM 100% SOBRE O VALOR DO TRIBUTO. LOGO, IMPÕE-SE A MANUTENÇÃO DAS PENALIDADES, JÁ QUE AS DUAS MULTAS, INDIVIDUALMENTE, NÃO SUPERAM EM 100% SOBRE O VALOR DO TRIBUTO.

DISPOSITIVOS RELEVANTES CITADOS: LEI ESTADUAL N. 6.763, DE 1975. (TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.24.326896-8/001, RELATOR(A): DES.(A) MANOEL DOS REIS MORAIS, 1ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 18/09/2024, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 19/09/2024)

(GRIFOU-SE)

Pelo exposto, sem razão o argumento.

Por fim, a Defesa afirma que a correção monetária e os juros de mora devem ser limitados ao critério de correção adotado nos tributos federais, qual seja, a Taxa Selic, afastando qualquer cobrança superior. Aduz que a cumulação de juros e correção monetária em patamares que superaram essa taxa mostra-se ilegal.

Entretanto, o questionamento não condiz com os elementos dos autos, visto que o crédito tributário não foi corrigido por índices superiores aos adotados para os tributos federais.

Possivelmente, a Defesa não se atentou para o fato de que a legislação vigente em Minas Gerais prevê que os débitos decorrentes de não recolhimento de tributos e multas serão corrigidos de acordo com os mesmos critérios adotados para os débitos fiscais federais (ou seja, pela Taxa Selic), conforme determinam os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 2º, *caput*, da Resolução nº 2.880/97:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

(...)

(Grifou-se)

Resolução nº 2.880/97

**Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do**

mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

(...)

(Destacou-se)

No entanto, na hipótese de o questionamento se referir especificamente à atualização dos valores da multa de revalidação, explica-se que essa multa tem como fato gerador o não pagamento do imposto, como se depreende do art. 226, supra. Como consequência, o vencimento da multa de revalidação ocorrerá na mesma data do tributo (não obstante sua exigência ser formalizada apenas na lavratura do AI), razão pela qual os juros de mora incidirão já no mês subsequente ao do vencimento do imposto.

Registre-se que o art. 113 do CTN afirma que *“a obrigação principal que surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”*, bem como que *“a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”*. (Destacou-se)

Na mesma linha, o art. 139 do CTN acrescenta que *“o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”*. (Destacou-se)

Da análise conjunta desses dois dispositivos legais é possível depreender que o CTN estabelece um regime jurídico único, que abrange tanto a cobrança do tributo quanto das penalidades pecuniárias, sujeitando-os a regras de atualização semelhantes.

Assim, o conceito de “crédito tributário” utilizado pela legislação é mais amplo do que o de tributo, pois engloba também as penalidades pecuniárias, que podem já nascer com a natureza de obrigação principal (multa de mora/revalidação por descumprimento de obrigação principal), quanto podem se converter em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (multa isolada por descumprimento de obrigação acessória).

Por essa razão, as regras de incidência da correção monetária e dos juros de mora alcançam todo o crédito tributário, ou seja, tanto o tributo quanto as penalidades pecuniárias.

Corretos, portanto, os valores que compõem o presente lançamento, inclusive quanto aos juros de mora e a correção monetária incidentes sobre o ICMS e a multa de revalidação, apurados pela Taxa Selic desde o inadimplemento do tributo, em consonância com a legislação tributária vigente em Minas Gerais.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 05/12/24. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além

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

dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2024.**

**Wertson Brasil de Souza  
Relator**

**Antônio César Ribeiro  
Presidente**

*D*

CCMIG