

Acórdão: 23.145/22/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002185918-51  
Impugnação: 40.010153479-23  
Impugnante: Quantiq Distribuidora Ltda  
CNPJ: 62.227509/0004-71  
Proc. S. Passivo: Daniel Cunha Canto Marques/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 referente ao ICMS/ST, pela Autuada, na condição de contribuinte substituto tributário, conforme Convênio ICMS nº 110/07, em operações de lubrificantes derivados de petróleo previstos no item 7.0, Capítulo 6, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, destinadas a consumidores finais inscritos e contribuintes varejistas. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, do referido artigo, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, excluem-se as operações destinadas à contribuintes varejistas, uma vez que os produtos são remetidos exclusivamente para comercialização.

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

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, nas operações destinadas a consumidores finais inscritos no cadastro de contribuintes de Minas Gerais, bem como falta de recolhimento e consignação da base de cálculo do ICMS/ST nas operações destinadas a varejista, no período de 01/03/18 a 29/02/20.

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.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000040011-73 (fls. 02/03); Auto de Infração-AI (fls. 04/06); Relatório Fiscal (fls. 07/12); Anexo 1 – Relatório de Apuração do DIFAL do ICMS/ST e ICMS/ST; Anexo 2 – Demonstrativo do cálculo do DIFAL do ICMS/ST e ICMS/ST; Anexo 3- Relação de produtos; Anexo 4- Contribuintes destinatários; Anexo 5 – Parecer da DOET/SLT nº 34/02 e Acórdão nº 23.128/18/3º do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG; Anexo 6 – Amostragem de notas fiscais – todos em mídia eletrônica -CD (fls.13).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 279/337.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 338/367.

---

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante, insurge contra o lançamento, arguindo, em síntese a nulidade do Auto de Infração em face da incerteza quanto ao fundamento do lançamento, bem como no que tange a um suposto erro na indicação do sujeito passivo.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois 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), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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.

No que tange a clareza do lançamento, tal argumento não merecer prosperar, conforme excertos do relatório do Auto de Infração, infra transcrito:

Constatou-se que o sujeito passivo, sediado no município de Santos/SP, com atividade principal de Comércio atacadista de produtos químicos e petroquímicos não especificado, CNAE 46.84-2-99 -, substituto tributário mineiro por força do Convênio ICMS 110/2007, não inscrito como contribuinte do Estado de Minas Gerais, não reteve e nem recolheu o ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), de Lubrificantes derivados de petróleo, NCM 2710.1931(ANEXO 3 – Produtos Relacionados ) - previstos no Item 7.0, Capítulo 6, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/MG, por não destacar o Diferencial de Alíquotas do ICMS ST nas suas operações destinadas ao consumidor final inscritos e por não destacar o ICMS ST nas suas operações destinado a varejista - ANEXO 4 – Contribuintes Destinatários.

No caso em tela, a empresa remeteu os lubrificantes derivados de petróleo, NBM 271019.31, para serem utilizados em processos industriais de empresas que não produzem lubrificantes, tendo ainda a remetente destacado erroneamente o ICMS operação própria de

produtos sujeitos à imunidade constitucional. Já nas operações para o destinatário varejista LUBTEC LUBRIFICANTES INDUSTRIAIS EIRELI, CNPJ 24902055000155 e IE.MG 0027688900042, também erroneamente não destacou o ICMS ST devido

Por fim, Colendo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais já se manifestou a respeito no Acórdão 23.128/18/3ª e no Acórdão 23.475/19/1ª, que trata da mesma matéria e onde as filiais da mesma empresa figuram como sujeito passivo

Os valores do DIFAL do ICMS ST devidos estão demonstrados ANEXO 1 - Relatório de Apuração do DIFAL ICMS ST Devido e ANEXO 2 - Demonstrativo de Cálculo do DIFAL ICMS ST, anexados à peça fiscal.

Denota-se que está bem claro no relatório do Auto de Infração, bem como nos seus anexos, qual é o objeto do presente lançamento.

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.

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, nas operações destinadas a consumidores finais inscritos no cadastro de contribuintes de Minas Gerais, bem como

falta de recolhimento e consignação da base de cálculo do ICMS/ST nas operações destinadas a varejista, no período de 01/03/18 a 29/02/20.

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.

A Autuada, sediada no município de Santos/SP, 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, para serem utilizados em processos industriais de empresas que não produzem lubrificantes.

Registra o Fisco, que a remetente destacou erroneamente, em certo período, ICMS operação própria de produtos sujeitos à imunidade constitucional e deixou de destacar o ICMS/ST nas remessas para a Varejista Lubtec Lubrificantes Industriais Eireli.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 inexiste 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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:

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

(...)

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:

(...)

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.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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 142/2018 (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. Salientou-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, 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Neste contexto, resta patente que parte do crédito tributário está perfeitamente condizente com o que dispõe a legislação, remanescendo uma controvérsia em relação às operações destinadas ao varejista.

Pelo que se observa dos dispositivos que embasaram o lançamento, efetivamente fora incluído a hipótese da cobrança do ICMS/ST quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ou seja, exclui expressamente da hipótese legal quando o produto é remetido para comercialização, conforme ocorre quando se vende para um varejista.

Motivo pelo qual, as exigências referentes às remessas para contribuintes varejistas devem ser excluídas do lançamento.

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

Verifica-se que além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, item I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, estabelecem a aplicação da penalidade “em dobro” ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I do § 2º do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por

substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido.

Assim, correta as parcelas remanescentes do ICMS/ST e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a parcela remanescente da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, 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.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Cumprе 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, 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 reiterar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Assim, observada a exclusão das operações destinadas à contribuintes varejistas, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as operações destinadas à contribuintes varejistas. Vencidos, em parte, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira, que o julgavam procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Luis Carlos Fay Manfra e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 05 de maio de 2022.**

**Marcelo Nogueira de Morais**  
**Presidente / Relator**

CS/D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	23.145/22/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.002185918-51	
Impugnação:	40.010153479-23	
Impugnante:	Quantiq Distribuidora Ltda	
	CNPJ: 62.227509/0004-71	
Proc. S. Passivo:	Daniel Cunha Canto Marques/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT/RJ	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre a constatação de que o Autuado, sediado no município de Santos/SP, substituto tributário mineiro por força do Convênio ICMS nº 110/07, não inscrito como contribuinte do estado de Minas Gerais, não reteve e nem recolheu o ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) incidente sobre as operações subsequentes com lubrificantes derivados de petróleo remetidos para contribuintes varejistas mineiros, e não reteve o ICMS/ST devido pela entrada no território mineiro de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização.

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

Por ocasião do julgamento do lançamento, a Segunda Câmara do Conselho de Contribuintes decidiu, pelo voto de qualidade, pela sua procedência parcial, julgando improcedente o lançamento relativo à cobrança do imposto incidente sobre as operações subsequentes com lubrificantes derivados de petróleo remetidos para contribuintes varejistas mineiros.

Por entendermos cabível a exigência do ICMS/ST sobre as remessas efetuadas pelo Autuado - contribuinte estabelecido no estado de São Paulo - de óleo lubrificante para estabelecimento de contribuinte do estado de Minas Gerais - revendedor do produto - passamos a expor o que se segue.

Sabe-se que 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. Confira-se:

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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;

(...)

Por sua vez, a possibilidade de responsabilização pelo recolhimento do ICMS devido à título de Substituição Tributária no caso em tela, foi prevista no Convênio ICMS nº 110/07, o qual, na sua cláusula primeira, autoriza aos estados e o Distrito Federal, quando destinatários, a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS nº 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.

Convênio nº 110/07

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.

Por sua vez, o Convênio nº 142/18 previu a mesma possibilidade em sua cláusula oitava:

Da Responsabilidade

Cláusula oitava

O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária poderá ser o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subseqüentes devido à unidade federada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente.

(...)

A Cláusula quarta deste convênio previu a regência da lei estadual sobre as operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária:

Cláusula quarta O sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem e da mercadoria.

Em relação às operações com lubrificantes, assim dispôs o Convênio nº 142/18:

Cláusula quinta As regras relativas à substituição tributária serão tratadas em convênios específicos celebrados entre as unidades federadas em relação aos segmentos, bens e mercadorias a seguir descritos:

I - energia elétrica;

II - combustíveis e lubrificantes;

(...)

Cláusula sétima Os bens e mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária são os identificados nos Anexos II ao XXVI deste convênio, de acordo com o segmento em que se enquadrem, contendo a sua descrição, a classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado (NCM/SH) e um CEST.

O Anexo VII, referido na Cláusula sétima acima citada, lista as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária nele previsto, dentre as quais encontram-se os óleos lubrificantes.

ANEXO VII

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

TEM	CEST	NCM/SH	DESCRIÇÃO
7.0	06.007.00	2710.19.3	Óleos lubrificantes

No âmbito de Minas Gerais, a Lei nº 6.763/75 previu o seguinte:

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Caso o responsável esteja situado em outra unidade da Federação, a substituição dependerá de acordo entre os Estados envolvidos.

(...)

O Regulamento do ICMS prevê a mesma responsabilidade do remetente de mercadoria sujeita à substituição tributária em relação ao imposto devido pelas operações subsequentes promovidas pelos seus adquirentes, ou destinatários:

Anexo XV - RICMS/02

### CAPÍTULO I

Das Hipóteses de Substituição Tributária

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

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

Por seu turno, a responsabilidade do remetente, ou do alienante industrial pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes com óleo lubrificante promovidas pelos destinatários, ou adquirentes, contribuintes no estado de Minas Gerais, está prevista no inciso VI, do art. 12, Anexo XV do RICMS/02:

### SEÇÃO II

Da Responsabilidade do Alienante ou do Remetente da Mercadoria pelo Imposto Devido nas Operações Subsequentes ou na Entrada de Mercadoria em Operação Interestadual

#### SUBSEÇÃO I

Da Responsabilidade

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou grupo de mercadorias, são as identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - Capítulo 6: Combustíveis e Lubrificantes;  
(...)

Mais especificamente no art. 13 do Anexo XV do RICMS/02, esta mesma responsabilidade é estendida ao remetente não industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária:

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

O capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV, do RICMS lista os estados em que se aplica a Substituição Tributária nas operações com óleo lubrificante realizadas em Minas Gerais:

Anexo XV + RICMS/02

Parte 2 - Capítulo 6

6. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

6.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Convênio ICMS nº 110/07)

Exposta a legislação acima, forçoso concluir que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelo adquirente mineiro em relação às suas operações com óleo lubrificante encontra-se prevista para o estabelecimento industrial e não industrial sediado em outra unidade da Federação – signatária de convênio próprio - remetente daquela mercadoria.

Dessa feita, corretamente agiu o Fisco em responsabilizar o Atuado – um contribuinte não industrial estabelecido no estado de São Paulo – pela retenção e recolhimento do ICMS incidente sobre as operações subsequentes com óleo lubrificante promovidas por contribuinte varejista mineiro.

Lembre-se, por oportuno, que o Fisco atuante citou no Auto de Infração os dispositivos que fundamentam a cobrança acima referida. Encontram listados, dentre outros, na fl. 05 do PTA, os seguintes dispositivos, os quais foram transcritos acima:

- Convênio ICMS nº 110/07;
- Convênio ICMS nº 142/18;
- art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75;

**CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

- art. 22, §3º da Lei nº 6.763/75;
- art. 13 do Anexo XV do RICMS/02;
- inciso I do art. I do Anexo XV do RICMS/02;
- item 7 do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV, do RICMS/02.

Cumprе destacar, em especial, que o texto do art. 13 do Anexo XV do RICMS/02 não deixa dúvidas sobre a reponsabilidade do Autuado sobre a retenção e o recolhimento do ICMS/ST incidente sobre as operações subseqüentes com lubrificantes promovidas por contribuintes mineiros.

Assim sendo, tendo em vista a reponsabilidade do Autuado sobre a retenção e o recolhimento do ICMS/ST ora exigido, julgo correta a sua exigência, bem como a aplicação das penalidades previstas no art. 55, inciso XXXVII, art. 56, inciso II c/c art. 56, §2.º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

**Sala das Sessões, 05 de maio de 2022.**

**Dimitri Ricas Pettersen  
Conselheiro**