

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
---

---

Acórdão:	25.140/25/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003064358-86	
Impugnação:	40.010156617-41	
Impugnante:	Larco Comercial de Produtos de Petróleo Ltda	
	IE: 298218605.10-42	
Proc. S. Passivo:	André Alves de Melo/Outro(s)	
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. 9º, § 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, em abril de 2021, nas operações interestaduais de combustíveis com destinatários mineiros, uma vez que não houve autorização de repasse do ICMS/ST ao estado de Minas Gerais pelo Fisco de São Paulo, em razão de falta de recolhimento do ICMS/ST pelo sujeito passivo por substituição tributária, COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA, conforme informado no Ofício DIGES-SCANC nº 61/2021, de 20/08/21 (Anexo 3 dos autos – págs. 19/22).

Originalmente, o substituto COPAPE PRODUTOS vendeu o combustível para a distribuidora ASTER PETRÓLEO LTDA, também situada no estado de São Paulo, que o revendeu para a Autuada acobertado por documentos fiscais sem destaque do imposto, dos quais constava, no campo “Informações Complementares”, que o ICMS havia sido recolhido anteriormente por substituição tributária, nos termos do Convênio ICMS nº 110/07.

Entretanto, como a COPAPE PRODUTOS nunca realizou o recolhimento desse imposto (vide Ofício supracitado), caberia à Autuada recolher aos cofres públicos mineiros o ICMS/ST estampado no “Item 5.3 – Imposto a ser Repassado para a Unidade Federada de Destino” do “Quadro 5 – Resultado da Apuração” do “Anexo III – Resumo das Operações Interestaduais Realizadas com Combustível Derivado de

Petróleo” do seu arquivo do Sistema de Captação e Auditoria de Combustíveis (SCANC) de abril de 2021 (pág. 13 dos autos), como prevê a Cláusula Trigésima do Convênio ICMS nº 110/07.

Exigências do ICMS/ST devido a Minas Gerais e da respectiva Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por meio de seu representante legal, Impugnação às págs. 26/60 dos autos, acompanhada dos documentos de págs. 61/330.

Alega, em apertada síntese, o que segue.

- nulidade do Auto de Infração (AI) por cerceamento ao seu direito de defesa, além de violação ao contraditório e ao devido processo legal, visto que não houve individualização das notas fiscais que ensejaram a lavratura do AI;

- acrescenta que houve ofensa ao art. 142 do CTN, pois foi apresentado apenas o valor consolidado do principal (ICMS/ST) e a alegação de que “... o Estado de São Paulo não aceitou a dedução do ICMS a favor ao Estado de Minas Gerais, informada neste último anexo, por não haver retenção/recolhimento pelo sujeito passivo por substituição, COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA”;

- nulidade do AI com fulcro no art. 128 do CTN, em razão de erro na identificação do Sujeito Passivo, pois a Autuada não pode ser arrolada como responsável pela exação de forma exclusiva, visto que adquiriu gasolina diretamente do substituto tributário;

- aduz que consta do campo “Informações Complementares” de todos os documentos fiscais emitidos pela Aster para acobertar as operações para a Autuada, que o ICMS/ST foi devidamente recolhido e retido nas operações anteriores, como determina a legislação, o que leva à presunção de que o imposto foi recolhido para o estado de São Paulo, razão pela qual a cobrança deve recair, primeiramente, sobre o substituto tributário;

- o próprio Convênio ICMS nº 110/07 é claro no sentido de que a extensão da responsabilidade pelo recolhimento do substituto para o substituído depende da “retenção ou recolhimento, ou se a operação não tiver sido informada ao responsável pelo repasse” e que o estado de Minas Gerais não recebeu o repasse do ICMS/ST recolhido a São Paulo em razão de “imbróglgio federativo”, que deve ser resolvido entre os dois estados;

- a Autuada calculou o ICMS/ST complementar devido a Minas Gerais e realizou o seu recolhimento por meio da GNRE incluída no “Doc. 09”, anexo à Impugnação, o que demonstra que agiu de forma diligente com suas obrigações principais e acessórias, não podendo ser responsabilizada em relação ao ICMS/ST;

- o Fisco reconhece que a Autuada transmitiu seu arquivo SCANC de forma tempestiva (Doc. 10 da Impugnação) e que a fornecedora Aster Petróleo igualmente o fez, ainda que de forma extemporânea. Acrescenta que não cabe à Autuada coagir

terceiros a transmitir suas informações ao SCANC e tampouco fiscalizar o estado de São Paulo para que ele realize os repasses;

- ofensa aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, com enriquecimento sem causa do estado de Minas Gerais, visto que a exigência de ICMS/ST nessa situação extrapola qualquer conteúdo econômico permitido pelo constituinte como materialidade a ser gravada pelo tributo;

- a multa de revalidação tem caráter confiscatório e não deve prosperar.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 221/239, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Em Despacho datado de 26/03/24 (págs. 350/353), a Assessoria do CCMG entendeu que estava prejudicada a análise do lançamento e da respectiva Impugnação pelo CCMG, em razão do disposto no art. 160-A da Lei nº 6.763/75 c/c art. 102, inciso I, do RPTA, por se tratar de crédito de natureza não contenciosa relativo a imposto declarado ao Fisco em documento previsto na legislação para tal finalidade.

Assim, o e-PTA foi devolvido à Unidade Formadora para observância, em relação à análise do recurso apresentado pela Autuada, das regras previstas na Lei nº 14.184/02, que estabelece as normas gerais sobre o processo administrativo para os casos em que não há regulação específica na legislação.

A Impugnante foi cientificada dos fatos por meio do documento de págs. 355 dos autos e apresentou a Petição de págs. 357/385, com fundamento nos arts. 51 a 57, parágrafo único, da Lei Estadual nº 14.184/02, opondo-se à alteração da natureza do crédito tributário promovida pela Assessoria do CCMG, de contencioso para não contencioso e pedindo que o Auto de Infração fosse julgado pelo CCMG.

Em Despacho de págs. 386/389, após análise do requerimento da Autuada, o Presidente do CCMG entendeu por manter a classificação do crédito tributário como contencioso, determinando o encaminhamento do processo à Assessoria do CCMG para elaboração de Parecer de Mérito, nos termos dos arts. 146, inciso I e 147, inciso II, ambos do RPTA.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 392/408, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

### **Da Preliminar**

A Defesa alega nulidade do Auto de Infração (AI) por cerceamento ao seu direito de defesa, além de violação ao contraditório e ao devido processo legal, visto que não houve individualização das notas fiscais que ensejaram a lavratura do AI.

Acrescenta que houve ofensa ao art. 142 do CTN, pois foi apresentado apenas o valor consolidado do principal (ICMS/ST) e a alegação de que *“... o Estado de São Paulo não aceitou a dedução do ICMS a favor ao Estado de Minas Gerais, informada neste último anexo, por não haver retenção/recolhimento pelo sujeito passivo por substituição, COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA”*.

Contudo, razão não lhe assiste.

Como relatado na Peça de Defesa, o lançamento fiscal foi apurado e quantificado com base nas informações prestadas pela própria Autuada no Anexo III do seu SCANC apresentado para o fornecedor das mercadorias, a empresa ASTER PETRÓLEO. Tal documento foi incluído às págs. 12/14 dos autos.

No campo “5.3” do “Quadro 5” desse Anexo III (pág. 13), a Autuada informou o valor do “IMPOSTO A SER REPASSADO PARA A UNIDADE FEDERADA DE DESTINO”, no total de (...), que é exatamente o valor não repassado a Minas Gerais e que está sendo objeto de exigência no presente lançamento.

Desse mesmo Anexo III, no item “5.5 – Imposto a Complementar”, consta o valor de (...), que não foi objeto da autuação, visto que já foi recolhido pela Autuada, como ela bem destaca em sua Peça de Defesa.

No presente trabalho, o Fisco não apurou o crédito tributário a partir da soma das operações individuais de aquisição de gasolina praticadas pela Autuada no período, como sugere o argumento da Defesa, mas sim a partir dos valores de ICMS/ST declarados pela própria Autuada no seu arquivo SCANC, que não foram repassados ao estado de Minas Gerais em razão da falta de recolhimento do imposto retido pelo substituto original, COPAPE PRODUTOS.

Nesse caso, como o Fisco não questiona o valor do imposto apurado e declarado pela Autuada a partir desses documentos fiscais, não há necessidade de sua inclusão nos autos.

Dito de outra forma, os documentos fiscais não são a base da autuação, mas sim os valores de ICMS/ST devidos a Minas Gerais, informados no arquivo “Anexo III” do SCANC da Autuada, que não foram recolhidos pelo substituto tributário COPAPE PRODUTOS e, por consequência, não foram repassados a Minas Gerais por São Paulo.

Não obstante, caso a Autuada tivesse questionamentos a respeito dos valores de ICMS/ST por ela declarados (por exemplo, em razão de algum erro de apuração), poderia simplesmente apresentar tais alegações e os respectivos elementos comprobatórios em sua Peça de Defesa. No entanto, nada nesse sentido foi alegado na Impugnação, o que denota que os valores de imposto por ela declarados no Anexo III do SCANC estão corretos e, por consequência, também está correto o ICMS/ST exigido no presente lançamento, que tem exatamente o mesmo valor.

Ademais, a própria Impugnante já incluiu nos autos esses documentos fiscais de aquisição de combustíveis da fornecedora ASTER PETRÓLEO, assim como os respectivos comprovantes de pagamento, no “Doc. 08” da Peça de Defesa (págs. 172/295). A listagem desses documentos fiscais pode ser vista na tabela de págs. 286/287.

A inclusão desses documentos nos autos pela Defesa confirma o óbvio: que a Autuada não tem qualquer dúvida a respeito de quais são as operações que ela própria utilizou para elaborar o seu arquivo SCANC e, por consequência, que não tem dúvidas sobre a origem e a correção do valor exigido a título de ICMS/ST no presente lançamento.

Diante de todas as circunstâncias expostas anteriormente, causa estranheza o questionamento da Impugnante, pois como visto, o valor do ICMS/ST exigido foi apurado e informado por ela própria, nos arquivos eletrônicos denominados “Anexo III” do SCANC, o quais estão incluídos nos autos e são autoexplicativos, não demandando apresentação individualizada de documentos fiscais por parte do Fisco para que possam ser compreendidos.

Assim, diante da inexistência de qualquer elemento que afronte o devido processo legal ou que dificulte/impeça o exercício da ampla defesa e do contraditório pela Autuada, a alegação de nulidade por suposto cerceamento de defesa deve ser afastada.

As demais alegações preliminares têm caráter tipicamente meritório e como tal serão tratadas, no tópico a seguir.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS/ST, no mês de abril de 2021, relativo às operações interestaduais com gasolina para destinatários mineiros, visto que não houve repasse do imposto devido a Minas Gerais em razão de falta de recolhimento pelo substituto tributário original, COPAPE PRODUTOS, situado em São Paulo.

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

A Defesa afirma que houve erro na identificação do Sujeito Passivo, pois em consonância com o art. 128 do CTN, a Autuada não pode ser arrolada como responsável pela exação de forma exclusiva, visto que adquiriu gasolina diretamente do substituto tributário.

Ressalta que consta do campo “Informações Complementares” de todos os documentos fiscais emitidos pela Aster para acobertar as operações para a Autuada, que o ICMS/ST foi devidamente recolhido e retido nas operações anteriores, como determina a legislação, o que leva à presunção de que o imposto foi recolhido para o estado de São Paulo, razão pela qual a cobrança deve recair, primeiramente, sobre o substituto tributário.

Afirma, ainda, que o próprio Convênio ICMS nº 110/07 é claro no sentido de que a extensão da responsabilidade pelo recolhimento do substituto para o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituído depende da “retenção ou recolhimento, ou se a operação não tiver sido informada ao responsável pelo repasse” e que o estado de Minas Gerais não recebeu o repasse do ICMS/ST recolhido a São Paulo em razão de “imbróglgio federativo”, que deve ser resolvido entre os dois estados.

Aduz que calculou o ICMS/ST complementar devido a Minas Gerais e realizou o seu recolhimento por meio da GNRE incluída no “Doc. 09”, anexo à Impugnação, o que demonstra que agiu de forma diligente com suas obrigações principais e acessórias, não podendo ser responsabilizada em relação ao ICMS/ST.

Alega que o Fisco reconhece que a Autuada transmitiu seu arquivo SCANC de forma tempestiva (Doc. 10 da Impugnação) e que a fornecedora ASTER PETRÓLEO igualmente o fez, ainda que de forma extemporânea. Acrescenta que não cabe à Autuada coagir terceiros a transmitir suas informações ao SCANC e tampouco fiscalizar o estado de São Paulo para que ele realize os repasses.

Conclui que há ofensa aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, com enriquecimento sem causa do estado de Minas Gerais, visto que a exigência de ICMS/ST nessa situação extrapola qualquer conteúdo econômico permitido pelo constituinte como materialidade a ser gravada pelo tributo.

Contudo, sem razão os argumentos.

Contextualizando a origem do presente lançamento, a Autuada é um comércio atacadista de combustíveis (CNAE Fiscal nº 4681-8/01), situada em Ribeirão Preto/SP, inscrita como contribuinte substituta em Minas Gerais, que adquiriu gasolina do fornecedor ASTER PETRÓLEO, que por sua vez, havia adquirido a mercadoria do substituto tributário, a formuladora de combustíveis COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA (CNAE Fiscal nº 1922-5/01).

Registre-se que tanto a Autuada quanto as outras duas empresas estão situadas no estado de São Paulo.

Nas operações objeto do lançamento, essa gasolina recebida pela Autuada foi comercializada em operações interestaduais para destinatários situados em Minas Gerais, hipótese em que o imposto pago ao estado de origem deveria 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Do ponto de vista procedimental, 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 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 o arquivo "Anexo III" do SCANC, contendo o resumo das operações interestaduais realizadas e o valor do ICMS/ST a ser repassado a Minas Gerais, que consta da coluna "ICMS COB (\*\*)"

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do “Quadro 4” desse documento, incluído em cópia no Anexo 1 dos autos (págs. 11/14). Tal documento é repassado a todos os destinatários elencados na Cláusula Vigésima Sexta do citado 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, a substituta COPAPE PRODUTOS, que vendeu o combustível à fornecedora da Autuada (ASTER PETRÓLEO), **não recolheu o ICMS/ST retido em seus documentos fiscais** para o estado de São Paulo, conforme informado pela Secretaria de Planejamento e Fazenda desse estado no Ofício DIGES-SCANC nº 61/2021 (Anexo 3 – págs. 19/22 dos autos).

Como consequência desse não recolhimento, quando a Autuada vendeu a mercadoria adquirida para os destinatários mineiros, não houve o devido repasse do ICMS/ST para Minas Gerais, como seria de regra.

Dessa forma, a gasolina comercializada pela Autuada com os destinatários mineiros adentrou no estado sem o recolhimento do ICMS/ST devido, hipótese em que lhe caberia providenciar o pagamento 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

**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.

Reitere-se que apesar da existência de texto no campo “Informações Complementares” dos documentos fiscais de aquisição da mercadoria indicando que o ICMS/ST teria sido anteriormente recolhido por substituição tributária, esse imposto não foi recolhido para o estado de São Paulo, conforme oficialmente informado. Consequentemente, a alegada presunção de que o imposto teria sido recolhido para aquele estado já está devidamente desconstruída pelos documentos dos autos.

Nessas circunstâncias, permanece intacta a responsabilidade solidária do substituído tributário (no caso, a Autuada) em relação ao recolhimento desse imposto para o estado de destino da mercadoria quando, por qualquer motivo, ele não tiver sido objeto de retenção ou de recolhimento para o estado de origem, nos termos da Cláusula Trigésima do Convênio ICMS nº 110/07, já transcrita.

Ressalte-se que a solidariedade tributária tem como característica precípua a inexistência do chamado “benefício de ordem”, conforme expressamente previsto no art. 124, parágrafo único, do CTN:

CTN

Art. 124. **São solidariamente obrigadas:**

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo **não comporta benefício de ordem.**

(Destacou-se)

Assim, ao contrário do que afirma a Defesa, não há qualquer obrigação legal de que o Fisco exija o imposto primeiro do substituto tributário original para, somente em caso de insucesso, exigi-lo do contribuinte substituído. Isso porque trata-se de uma responsabilidade de natureza solidária e não de natureza subsidiária.

Além disso, por força do disposto no art. 73, inciso III, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 c/c Cláusula Trigésima do Convênio ICMS nº 110/07, ambos já transcritos, no caso de operação interestadual com combustível para o qual não tenha havido recolhimento do ICMS/ST para o estado de origem pelo substituto tributário original, aquele que pratica a operação interestadual fica responsável pelo recolhimento

desse tributo para o estado de destino das mercadorias, visto que não há valores para serem repassados.

Ainda sobre o tema, não há qualquer previsão na legislação no sentido de que a transmissão tempestiva do arquivo SCANC pela Autuada/substituída afete de qualquer forma a sua responsabilidade pelo ICMS/ST não recolhido pelo substituto original paulista.

Isso porque a obrigação acessória não se confunde com a principal, de forma que o cumprimento de uma delas não afasta a obrigação de cumprir a outra, razão pela qual o argumento deve ser afastado.

Passando ao próximo argumento, apesar de se tratar de uma alegação de natureza não jurídica, alheia ao conteúdo da obrigação tributária, deve-se ressaltar que não há intenção do Fisco de exigir que a Autuada coaja terceiros a transmitir informações ao SCANC ou que fiscalize o estado de São Paulo, até porque diante do descumprimento da obrigação principal (falta de recolhimento do ICMS/ST), o cumprimento da obrigação acessória (entrega tempestiva do arquivo SCANC) não afetaria o presente lançamento.

De fato, o Fisco apenas aplicou a legislação vigente, à qual está vinculado por força do art. 142, parágrafo único, do CTN, exigindo que a Autuada, ao realizar operações interestaduais de venda de combustíveis para destinatários mineiros, responda pelo ICMS/ST não recolhido ao estado de origem pelo substituto tributário original (que, portanto, não será repassado ao estado de destino), conforme determina expressamente a citada legislação.

De todo o exposto, conclui-se que não há qualquer erro na eleição do Sujeito Passivo do presente Auto de Infração, estando a Autuada corretamente inserida no lançamento.

No que tange ao ICMS/ST complementar devido a Minas Gerais, recolhido pela Impugnante por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) incluída no “Doc. 09”, anexo à Impugnação (págs. 296/298), ele não é objeto de exigência no presente lançamento, justamente porque ele já havia sido pago pela Autuada.

A autuação cuida apenas da parcela do ICMS/ST que não foi recolhida pela substituta COPAPE PRODUTOS e que, por consequência, não foi repassada ao estado de Minas Gerais após as vendas realizadas pela Impugnante para destinatários mineiros.

Em seguida, a Defesa afirma que houve ofensa aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, com enriquecimento sem causa do estado de Minas Gerais, visto que a exigência de ICMS/ST nessa situação extrapola qualquer conteúdo econômico permitido pelo constituinte como materialidade a ser gravada pelo tributo.

Entretanto, mais uma vez o argumento não merece prosperar.

Do ponto de vista do suporte normativo, a substituição tributária tem fundamento na CF/88, que estipula em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, que caberá à lei complementar dispor sobre o instituto:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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)

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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, 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.

(Destacou-se e 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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.

(Destacou-se e Grifou-se)

Em observância a tais determinações foram editados, 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 COMBUSTÍVEIS” da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (arts. 73/109), que não será transcrito em razão de sua extensão, mas que pode ser consultada

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 a substituição tributária e o próprio fato gerador da obrigação tributária que foi imputada à Autuada em relação aos combustíveis derivados de petróleo, a qual engloba tanto as obrigações principais quanto as obrigações acessórias relacionadas às declarações prestadas no âmbito do SCANC.

Assim, não há que se falar em enriquecimento sem causa do estado de Minas Gerais, visto que o ICMS/ST está sendo exigido da Autuada nos estritos limites previstos no ordenamento jurídico, conforme legislação transcrita ao longo do presente acórdão.

Por fim, a Defesa alega que a multa de revalidação tem caráter confiscatório e não deve prosperar.

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 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 TRIBUTO 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 TRIBUTO. (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 TRIBUTO 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 TRIBUTO, CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO A ERIGE AO CARÁTER DE MULTA CONFISCATÓRIA, ASSIM COMO A MULTA ISOLADA, QUE FOI



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. André Alves de Melo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Dario de Castro Brant Moraes. Participaram do julgamento, além das signatárias, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

**Sala das Sessões, 11 de fevereiro de 2025.**

**Mellissa Freitas Ribeiro**  
**Relatora**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente**

D