

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.138/13/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000173699-90
Impugnação: 40.010132993-87
Impugnante: Repsol Brasil S/A
IE: 503739630.00-41
Proc. S. Passivo: Ricardo Fernandes Magalhães da Silveira/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - LUBRIFICANTES E OUTROS PRODUTOS DERIVADOS OU NÃO DO PETRÓLEO. Constatada venda de produtos derivados ou não de petróleo, listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, a contribuintes revendedores ou a contribuintes consumidores finais mineiros, sem a retenção/recolhimento ou com retenção/recolhimento a menor do ICMS/ST. **Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo a multa isolada adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN). No entanto, exclui-se a multa isolada relativa às operações em que não houve destaque da base de cálculo de ICMS/ST no documento fiscal, em razão de sua atipicidade. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, ocorridas no período de 01/01/07 a 31/05/08:

- 1.** Falta de retenção ou retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre as operações subsequentes com produtos derivados do petróleo listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;
- 2.** Falta de retenção ou retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre as operações subsequentes com produtos **não** derivados do petróleo listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;
- 3.** Falta de retenção ou retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária, relativo a operações de remessa de produtos derivados de petróleo listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados a contribuintes consumidores finais mineiros.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I, e 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta já adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 539/558, cujos argumentos foram refutados pelo Fisco às fls. 590/617.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 621/649, opina pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo no que se refere à multa isolada.

Das Preliminares

1. Arguição de Nulidade do AI - Feito Fiscal Baseado em Presunção

Segundo a Impugnante, ao relatar no Auto de Infração que os produtos objeto da autuação eram “*utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores, veículos e aguarrás, que foram recepcionados no item 26, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/MG*”, o Fisco teria afirmado que os óleos lubrificantes por ela remetidos a contribuintes mineiros foram utilizados pelos adquirentes em finalidades distintas daquelas indicadas em suas notas fiscais, nas quais constavam os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs) 6.654 (*Venda de lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado à industrialização subsequente*) e 6.655 (*Venda de lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado à comercialização*).

A seu ver, porém, “*não há nos autos nenhuma prova desta suposta ‘real destinação’ dada pelos adquirentes aos óleos lubrificantes*”, ao contrário, “*as provas que constam nos autos são justamente as notas fiscais que amparam as operações autuadas, nas quais foram informados os CFOP’s nºs 6.654 e 6.655, que indicam o destino dado aos produtos, de acordo com as informações prestadas pelos adquirentes*”.

Acrescenta que a simples análise do objeto social das empresas adquirentes dos óleos lubrificantes permite aferir a veracidade da destinação dos produtos, nos termos informados nas respectivas notas fiscais.

Cita, a título de exemplo, os seguintes adquirentes:

- a) Pururuca Comércio de Combustíveis Ltda - Objeto Social: comércio varejista de lubrificantes.
- b) Carbel S/A - Objeto Social: comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores.

Prossegue afirmando que “*tais empresas não utilizam óleos lubrificantes em ‘aparelhos, equipamentos, máquinas, motores’ como insumo, na qualidade de estabelecimentos industriais que produziriam produtos diversos, como alegado pelo fiscal autuante, mas são empresas tipicamente comerciais, atuando no comércio varejista (revenda) dos produtos adquiridos (a Pururuca revendendo exclusivamente os lubrificantes e a Carbel revendendo os lubrificantes além de outros acessórios para veículos)*”.

Conclui que, “*ao afirmar laconicamente um fato, sem trazer qualquer comprovação material sobre este no AI, o fiscal autuante baseou o lançamento em mera presunção, o que não é admitido no âmbito tributário*”.

Diante disso, argui a nulidade do Auto de Infração, “*em razão da falta de elementos de prova que fundamentam a estapafúrdia alegação do fiscal autuante no sentido de que os óleos lubrificantes remetidos pela IMPUGNANTE não foram efetivamente revendidos e/ou industrializados pelos adquirentes mineiros*”.

Pelos próprios argumentos da Impugnante, verifica-se que **a preliminar arguida se confunde com o mérito do lançamento**, o que já seria suficiente para sua rejeição (da preliminar).

Não obstante, para que não paire qualquer dúvida sobre o tema, seguem abaixo algumas observações sobre o feito fiscal, começando pela transcrição parcial do relatório do Auto de Infração:

Relatório do Auto de Infração (fls. 09/10)

“Constatou-se, mediante conferência de documentos fiscais e arquivos magnéticos, de envio obrigatório ao Fisco mineiro (Anexo VII/RICMS/MG), que a Autuada no período de 01/jan/2007 a 31/mai/2008, deixou de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária, no valor original de (...), sobre parte das operações de remessas de produtos relacionados no Convênio ICMS 03/99 – produtos utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos e aguarrás, que foram recepcionados no item 26, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/MG, nas seguintes situações:

- Nas operações subsequentes de produtos derivados de petróleo, destinados a revendedores mineiros;
- Nas operações subsequentes de outros produtos não imunes, destinados a revendedores mineiros;
- Nas operações destinadas a consumidor final de produtos derivados de petróleo...

O valor do imposto devido foi obtido mediante a apuração pelo Fisco sobre as operações referentes às notas fiscais constantes no Anexo ‘D’ nas saídas de mercadorias relacionadas no Anexo ‘C’.

(...)

Acompanham o Auto de Infração, em Anexo:

(...)

- Produtos sujeitos à substituição tributária considerados na autuação (Anexo 'C');
- Cálculo do imposto devido por produto (Anexo 'D');
- Cálculo do ICMS/ST a recolher por documento fiscal (Anexo 'E')..."

Da leitura do texto acima, depreende-se que **o cerne da acusação fiscal refere-se à falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, relativo a operações de remessas de produtos relacionados no Convênio ICMS nº 03/99**, que dispõe sobre "*o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos*", nos seguintes termos:

Convênio ICMS nº 03/99

CAPÍTULO I

DA RESPONSABILIDADE

"Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, **autorizados a atribuir** aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

I - às operações realizadas com:

a) aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos, graxas e óleos de têmpera, protetivos e para transformadores, ainda que não derivados de petróleo, todos para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos;

b) aguarrás mineral, classificada no código 2710.00.92 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH.

II - em relação ao diferencial de alíquotas, a produto sujeito a tributação, quando destinado ao consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;

III - **na entrada** de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à industrialização ou à comercialização pelo destinatário." (G.N.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em síntese, o convênio em apreço traz as seguintes disposições, que foram **inseridas nas Partes “1” e “2” do Anexo XV do RICMS/02**, (*artigos da Parte 1 e item 26 da Parte 2 do Anexo XV estão indicados pelo Fisco à fl. 14*):

1) Autoriza aos Estados e ao Distrito Federal a atribuir aos remetentes de lubrificantes (derivados ou não do petróleo) e outros produtos, sediados em outras Unidades da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, em relação às operações subsequentes com os mesmos produtos (*no caso, em relação aos fatos geradores presumidos a serem praticados pelos comerciantes mineiros - destinatários originais*).

2) O convênio estabelece ainda que a substituição tributária também se aplica na entrada, em estabelecimento de contribuinte, de lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário.

3) O próprio convênio faz menção a outros produtos, além dos lubrificantes, que estariam sujeitos à substituição tributária, ainda que não derivados do petróleo, tais como aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos, graxas e óleos de têmpera, protetivos, etc., **todos para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos**.

Quanto ao **item “1”** acima, com respaldo nos dispositivos legais citados à fl. 14, especialmente os do Anexo XV do RICMS/02, o Fisco exigiu o ICMS/ST, **pelas operações subsequentes**, de todas as remessas da Impugnante para contribuintes revendedores mineiros, identificados pela expressão “Substituído” nas planilhas de fls. 27/55 e 57/64.

Para esses casos, foram aplicadas, para fins de cálculo do ICMS/ST, as Margens de Valor de Agregação (MVA) de 58,54% para os produtos derivados do petróleo e de 30% para os demais produtos (não derivados do petróleo).

Observe-se que os contribuintes citados de forma exemplificativa pela Impugnante (*Pururuca Comércio de Combustíveis Ltda e Carbel S/A*), que, segundo suas próprias palavras, “*são empresas tipicamente comerciais, atuando no comércio varejista (revenda) dos produtos adquiridos*”, foram corretamente classificados pelo Fisco como contribuintes revendedores mineiros (“Substituídos”), com apuração do ICMS/ST na forma citada acima (aplicação de MVAs).

No que se refere ao **item “2”**, as operações com lubrificantes derivados do petróleo, não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, pelo destinatário mineiro, podem ser identificadas nas planilhas de fls. 27/55 pela coluna “Perfil”, em que o contribuinte foi indicado como “Consumidor Final”.

Para essas operações, com fulcro nos arts. 1º, III, “b”, 12, § 2º e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 c/c art. 13, IX e § 15º da Lei nº 6.763/75, o Fisco adotou como base de cálculo o valor do produto indicado em cada nota fiscal, neste incluído o montante do próprio imposto, pois a base de cálculo para a tributação na entrada em Minas Gerais de lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo, oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produto, é o valor da operação de que decorrer a entrada, nele integrado o montante do próprio imposto.

Com relação ao **item “3”**, cabe destacar que, ao inserir no regulamento as regras do aludido convênio, o legislador mineiro listou os produtos em questão no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, intitulando-os como “*Produtos Utilizados em Aparelhos, Equipamentos, Máquinas, Motores e Veículos e Agarrás*”.

26. PRODUTOS UTILIZADOS EM APARELHOS, EQUIPAMENTOS, MÁQUINAS, MOTORES E VEÍCULOS E AGUARRÁS
Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária
Efeitos de 1º/12/2005 a 25/03/2011:
Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária
<i>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 03/99)</i>

Observe-se que, dentre os produtos listados nos subitens “26.1” a “26.11” encontra-se arrolado o “óleo lubrificante”, derivado ou não do petróleo (itens “26.9” e “26.11”).

SUBITEM	DESCRIÇÃO	MVA (%)
26.1	Aditivos	30
26.2	Anticorrosivos	30
26.3	Desengraxantes	30
26.4	Fluido	30
26.5	Graxas	30
26.6	Óleos de tempera	30
26.7	Óleos protetivos	30
26.8	Óleos para transformadores	30
26.9	Óleos lubrificantes	30
26.10	Mercadorias relacionadas nos itens 26.1 a 26.9 derivados de petróleo	Na operação interna: 30 Na operação interestadual: 58,54
26.11	Aguarrás mineral	30

Portanto, a menção feita no relatório do Auto de Infração a “*produtos utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores, veículos e agarrás, que foram recepcionados no item 26, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/MG*” nada mais é que uma simples repetição de expressão já contida no Convênio ICMS nº 03/99 e no próprio regulamento do ICMS deste Estado.

Ademais, como visto acima, os subitens “26.1” a “26.11” deixam absolutamente claro quais são os produtos sujeitos à substituição tributária a que se referem os convênios supracitados, dentre eles os óleos lubrificantes, derivados ou não do petróleo, que a própria Impugnante afirma ter remetido aos contribuintes destinatários mineiros.

Assim, ao contrário do alegado pela Impugnante, o lançamento em apreço **não** se baseou em presunções, mas em dados concretos, extraídos de sua escrita fiscal e de suas notas fiscais.

Tal afirmação poder ser observada mediante análise das cópias das notas fiscais acostadas aos autos (fls. 77/487 - amostragem), bem como dos Anexos “D” e “E” do Auto de Infração (fls. 27/55 e 57/64), pois tais documentos **comprovam, inequivocamente, que a Impugnante deixou de efetuar a retenção** do ICMS relativo à substituição tributária, nas remessas, para contribuintes mineiros (revendedores ou não), de lubrificantes e de outros produtos citados no Convênio ICMS nº 03/99 e no item 26 do Anexo XV do RICMS/02.

Inexiste, portanto, a alegada acusação de que “*os óleos lubrificantes remetidos pela Impugnante não foram efetivamente revendidos e/ou industrializados pelos adquirentes mineiros*”, pois o Fisco apenas exigiu o ICMS/ST não retido e não recolhido pela Impugnante, baseando-se exatamente no destino dado aos produtos (revenda/contribuinte consumidor final) e na legislação que rege a matéria.

Importante destacar que a Impugnante demonstra reconhecer plenamente a acusação que lhe foi imputada, tanto é que traz argumentos, em sua peça defensiva, quanto a uma suposta inaplicabilidade da substituição tributária nas operações com lubrificantes por ela praticadas.

Além disso, o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do lançamento.

2. Arguição de Dupla Penalização

Quanto à alegação da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada, contrariando o princípio do “*non bis in idem*”, há que se destacar que a Multa Isolada prevista no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória, caracterizada pela consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa da prevista pela legislação, ao passo que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, I da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, pela falta de recolhimento do ICMS/ST devido, decorrente do descumprimento da obrigação acessória, *in verbis*:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

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

(...)

§ 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.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa por recolhimento a menor do imposto).

Do Mérito

1. Arguição de Decadência

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário, relativo ao período de janeiro a outubro de 2007 (fls. 542/544), baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, pelo qual o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/08, findando-se somente em 31/12/12. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 10/09/12 e que o Sujeito Passivo foi regularmente intimado em 22/10/12 (fl. 536), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento desse procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, no período em que se pleiteia a decadência, não houve pagamento de qualquer valor do imposto devido por substituição tributária, em função da falta de sua retenção. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme já demonstrado.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro a outubro de 2007.

2. Da Irregularidade

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre falta de retenção ou retenção a menor do ICMS relativo à substituição tributária, no período de 01/01/07 a 31/05/08, nas remessas interestaduais para contribuintes mineiros de lubrificantes e de outros produtos citados no Convênio ICMS nº 03/99 e no item 26 do Anexo XV do RICMS/02.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, I, e 55, VII da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta já adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos do art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

Apesar de o Fisco ter indicado três situações distintas, a falta de retenção do ICMS/ST pode ser resumida em apenas dois casos, quais sejam:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. Nas remessas de lubrificantes e outros produtos, derivados ou não do petróleo, a contribuintes revendedores mineiros, ou seja, os produtos eram destinados à futura comercialização, no mercado interno, pelos destinatários mineiros;
2. Nas remessas de lubrificantes derivados do petróleo a contribuintes mineiros, na condição de consumidores finais, vale dizer, por serem consumidos ou utilizados como insumos pelos destinatários, os lubrificantes não se destinavam à comercialização ou à industrialização “do próprio produto”.

Como já ressaltado no tópico preliminar, no primeiro caso o ICMS/ST foi apurado mediante a utilização das Margens de Valor de Agregação (MVA) de 58,54% para os produtos derivados do petróleo e de 30% para os demais produtos (não derivados do petróleo).

No segundo caso, o Fisco adotou como base de cálculo o valor do produto indicado em cada nota fiscal, neste incluído o montante do próprio imposto, pois a base de cálculo para a tributação na entrada em Minas Gerais de lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo, oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, é o valor da operação de que decorrer a entrada, nele integrado o montante do próprio imposto.

Além do convênio anteriormente citado, as normas legais que regem a matéria e respaldam o feito fiscal, seja no tocante à base de cálculo relativa às operações, seja no aspecto da sujeição passiva por substituição tributária, são basicamente as seguintes:

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

IX - no recebimento pelo destinatário, situado em território mineiro, de energia elétrica e de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, o valor da operação de que decorrer a entrada, nele incluídos todos os custos ou encargos assumidos pelo remetente ou destinatários;

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(...)

§ 19. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2. em relação a operação ou prestação subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) o valor da operação ou da 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 ao adquirente ou ao tomador de serviço;

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subseqüentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

RICMS/02 - ANEXO XV - Parte 1

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

(...)

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

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;

(...)

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 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 subseqüentes.

§ 1º - As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

Efeitos de 25/05/2006 a 31/07/2009

“§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16 e 26 da Parte 2 deste Anexo e destinadas, conforme o caso, a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.”

(...)

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.

(...)

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2008

“3. o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo;

(...)

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, o valor calculado mediante aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a respectiva base de cálculo.

RICMS/02 - ANEXO XV - Parte 2

26. PRODUTOS UTILIZADOS EM APARELHOS, EQUIPAMENTOS, MÁQUINAS, MOTORES E VEÍCULOS E AGUARRÁS
Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária
Efeitos de 1º/12/2005 a 25/03/2011:
Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária
<i>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 03/99)</i>

SUBITEM	DESCRIÇÃO	MVA (%)
26.1	Aditivos	30
26.2	Anticorrosivos	30
26.3	Desengraxantes	30
26.4	Fluido	30
26.5	Graxas	30
26.6	Óleos de têmpera	30
26.7	Óleos protetivos	30
26.8	Óleos para transformadores	30
26.9	Óleos lubrificantes	30
26.10	Mercadorias relacionadas nos itens 26.1 a 26.9 derivados de petróleo	Na operação interna: 30 Na operação interestadual: 58,54
26.11	Aguarrás mineral	30

3. Da Análise dos Argumentos da Impugnante

3.1. Quanto às Operações de Transferências

A Autuada afirma que “*grande parte das operações autuadas versa sobre transferência de bens entre estabelecimentos da própria IMPUGNANTE (filial SP x filial MG), operações que, como sabido, sequer consubstanciam fato gerador do ICMS (sendo descabido, portanto, sustentar a presente responsabilidade por substituição tributária)*”.

Ressalta que “*a natureza destas operações não foi contestada pelo fiscal atuante, mas, pelo contrário, foi confirmada por este, que consignou na planilha constante no ‘Anexo D’ do AI o correto CFOP (6.659), conforme indicado nas notas fiscais*”.

Enfatiza que “*não há como se sustentar a incidência do ICMS sobre operações que não implicaram na transferência da propriedade dos bens, mas apenas no mero deslocamento físico destes, conforme reconhece a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça (STJ), consolidada em sua Súmula nº 166*”.

Diante disso, entende que devem ser canceladas as exigências relativas às transferências, uma vez que estas não configurariam fato gerador do ICMS.

Há que se ressaltar, inicialmente, que a exigência fiscal refere-se ao ICMS relativo à substituição tributária, atinente aos fatos geradores presumidos (operações subsequentes) praticados pela filial mineira da Impugnante, ou seja, **inexiste cobrança de ICMS relativa às transferências propriamente ditas**, mas somente das operações subsequentes delas oriundas (vendas presumidas até o consumidor final).

Além disso, a coluna “BC/OP NF”, da planilha de fls. 27/55 (Anexo D do AI), demonstra que a quase totalidade das transferências em questão foi efetuada ao abrigo da não incidência do ICMS (sem destaque do ICMS), nos termos do art. 155, § 2º, X, “b” da Constituição Federal, por se tratar de transferências **interestaduais** de derivados do petróleo.

Assim, as poucas transferências tributadas na origem (*devido ao Estado de São Paulo – imposto destacado pela própria Impugnante, contrariando sua própria afirmação quanto à inexistência da ocorrência do fato gerador*) referem-se a produtos não derivados do petróleo, cujo imposto destacado foi devidamente deduzido no momento da apuração do ICMS/ST devido a Minas Gerais.

Por outro lado, a afirmação da Impugnante de que seria descabida a sua responsabilidade por substituição tributária, no tocante às transferências, não encontra respaldo na legislação, pois sendo sua filial mineira revendedora dos produtos recebidos em transferência (CNAE divisão “46” – Comércio por Atacado, Exceto Veículos Automotores e Motocicletas), a substituição tributária aplica-se normalmente, sendo a Impugnante responsável, na qualidade de contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às operações subsequentes ocorridas neste Estado, ainda que o estabelecimento mineiro destinatário tenha a mesma titularidade.

A responsabilidade da Impugnante, no tocante ao ICMS/ST relativo às remessas a contribuintes revendedores mineiros (*ainda que de mesma titularidade*) dos produtos listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados à comercialização, será demonstrada com mais detalhes no tópico que se segue.

3.2. Quanto às Remessas para Posterior Industrialização ou Comercialização do Próprio Produto - Arguição de Inaplicabilidade da Substituição Tributária

Segundo a Impugnante, *“as demais operações autuadas foram todas amparadas por notas fiscais nas quais foram corretamente informados os CFOP’s n°s 6.654 e 6.655, que, conforme destacado no item 3.2, referem-se a remessas interestaduais de óleos lubrificantes para posterior industrialização ou comercialização do próprio produto pelo adquirente”*.

Ressalta, novamente, que *“a natureza das operações não foi contestada em momento algum pelo fiscal autuante, que não questionou o CFOP indicado nas notas fiscais, listando-os no ‘Anexo D’ do AI sem fazer qualquer ressalva”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que, “para as operações desta natureza, deve ser observado o comando do Convênio ICMS nº 3/1999 (vigente à época das operações autuadas), que, ao tratar do regime de substituição tributária de ICMS aplicável a remessas interestaduais de óleos lubrificantes, excetuou a responsabilização do remetente (no caso, a IMPUGNANTE) pelo recolhimento antecipado do tributo em operações em que o adquirente fosse revender os produtos ou industrializá-los (para posterior revenda)”.

Comenta que “essa sistemática traçada pela legislação configura uma técnica para viabilizar o recolhimento de todo o ICMS incidente sobre o petróleo e seus derivados (como óleos lubrificantes) para o Estado ‘consumidor’, sendo esta uma diretriz estabelecida pelo constituinte”.

A seu ver, “ao deixar de recolher o ICMS-ST antecipado nas remessas de óleos lubrificantes que fez a contribuintes situados em MG, cuja operação subsequente seria de revenda direta (comercialização) ou de industrialização para posterior revenda (razão pela qual foram consignados os CFOP’s nºs 6.654 e 6.655 nas notas fiscais), não fez nada além de respeitar o regramento constitucional e infraconstitucional aplicável à matéria, já que somente a utilização do produto para uso e consumo do adquirente em MG consubstanciaria hipótese de antecipação do ICMS-ST”.

Salienta que, “em casos como o presente, em que o óleo lubrificante seria revendido como recebido ou industrializado para posterior revenda do próprio produto, o ICMS devido ao Estado de destino somente teria cabimento na operação posterior, nunca no recebimento em MG, como pretendeu o AF”.

Conclui que não há “qualquer fundamento para a exigência do ICMS/ST imposta à IMPUGNANTE sobre as operações aqui tratadas (CFOP’s nºs 6.654 e 6.655), razão pela qual deverá a autuação ser cancelada também neste ponto”.

No entanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, o Convênio ICMS nº 03/99 **não** exclui a sua responsabilidade, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido a este Estado, relativo aos lubrificantes remetidos a contribuintes mineiros, tanto no que se refere aos destinados à futura comercialização (operações subsequentes), quanto aos consumidos ou utilizados como insumos em processos industriais dos destinatários mineiros.

Nesse sentido, cabe destacar que a responsabilidade da Impugnante, no tocante aos lubrificantes destinados à comercialização pelos destinatários mineiros, está prevista no próprio caput da cláusula primeira do convênio supracitado (responsabilidade autorizada e implementada no RICMS/02), transcrito em fase preliminar.

A expressão “relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última”, sem nenhuma dúvida, refere-se às **operações subsequentes** com os lubrificantes destinados aos contribuintes revendedores mineiros.

Por outro lado, o mesmo convênio, quando faz menção de que a responsabilidade, no tocante à substituição tributária, também se aplica na entrada de combustíveis e lubrificantes, quando **não** destinados à comercialização ou à

industrialização, deixa claro que a substituição tributária também se aplica quando os lubrificantes, no presente caso, forem destinados ao uso e consumo ou utilizados como insumo em processos industriais, pelos destinatários mineiros.

Observe-se que o disposto no inciso III do parágrafo primeiro da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 03/99 refere-se aos “**derivados do petróleo**”, enquanto que o inciso II refere-se ao ICMS/ST diferença de alíquota, em relação aos produtos não derivados do petróleo, destinados ao uso e consumo dos destinatários (contribuintes).

Como a substituição tributária relativa aos produtos destinados à comercialização, pelos destinatários, já está prevista no caput da cláusula primeira do convênio em questão, conclui-se que **a substituição tributária somente fica afastada** nos casos em que houver a **industrialização do próprio produto**, pelo destinatário, vale dizer, somente quando o derivado do petróleo for utilizado como matéria prima para a obtenção de novo produto, também derivado do petróleo.

Em Minas Gerais essa interpretação (industrialização do próprio produto) foi consolidada por meio do Parecer nº 034/02 e da Instrução Normativa nº 01/03, *verbis*:

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".

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

...” (G.N.)

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

(MG de 06/06/2003)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"...

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..." (G.N.)

Tal entendimento foi inserido no art. 1º, III, "b" do Anexo XV do RICMS/02, *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)

Assim, no caso do presente processo, a substituição tributária somente ficaria afastada se os lubrificantes derivados do petróleo fossem utilizados, pelos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinatários mineiros, como matéria prima, transformando lubrificantes em outros lubrificantes, isto é, se ocorresse industrialização do próprio produto.

No entanto, no caso dos autos, tal fato **não** ocorreu, pois os destinatários industriais, conforme demonstrado no quadro abaixo, **não** utilizam os lubrificantes como matéria prima para fabricação de seus produtos (borracha ou produtos químicos diversos).

DESTINATÁRIOS IDENTIFICADOS COMO "CONSUMIDORES FINAIS" NOS ANEXOS "D" E "E" DO AUTO DE INFRAÇÃO (OS DEMAIS CONTRIBUINTES EXPLORAM A ATIVIDADE COMERCIAL)				
CFOP	DESTINTÁRIO	CNAE FISCAL		
		Nº	DESCRIÇÃO GENÉRICA	DESCRIÇÃO ESPECÍFICA
6654	COOPER-STANDARD AUTOMOTIVE BRASIL SEALING LTDA	2219-6/00	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE BORRACHA	FABRICAÇÃO DE ARTEFATOS DE BORRACHA NÃO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE
	FLE - FABRICA DE LUBRIFICANTES EXTREMA LTDA	2099-1/99	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS E PREPARADOS QUÍMICOS DIVERSOS	FABRICAÇÃO DE OUTROS PRODUTOS QUÍMICOS NÃO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE

Destaque-se que as indústrias que utilizam derivados do petróleo como matérias primas são aquelas indicadas na divisão 19 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), com as quais as indústrias acima, destinatárias dos lubrificantes, **não** se confundem.

DIVISÃO 19			FABRICAÇÃO DE COQUE, DE PRODUTOS DERIVADOS DO PETRÓLEO E DE BIOCOMBUSTÍVEIS	
Grupo	Classe	CNAE	Denominação	
19.1	19.10-1		COQUERIAS	
			COQUERIAS	
		1910-1/00	Coquerias	
19.2	19.21-7		FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DERIVADOS DO PETRÓLEO	
		1921-7/00	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DO REFINO DE PETRÓLEO	
	19.22-5			Fabricação de produtos do refino de petróleo
		1922-5/01		FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DERIVADOS DO PETRÓLEO, EXCETO PRODUTOS DO REFINO
		1922-5/02		Formulação de combustíveis
		1922-5/99		Rerrefino de óleos lubrificantes
19.3	19.31-4		Fabricação de outros produtos derivados do petróleo, exceto produtos do refino	
		1931-4/00	FABRICAÇÃO DE BIOCOMBUSTÍVEIS	
	19.32-2			FABRICAÇÃO DE ÁLCOOL
		1932-2/00		Fabricação de álcool
			FABRICAÇÃO DE BIOCOMBUSTÍVEIS, EXCETO ÁLCOOL	
			Fabricação de biocombustíveis, exceto álcool	

Acrescente-se que, no que diz respeito à empresa “Cooper-Standard Automotive Brasil Sealing Ltda.”, operações da mesma espécie das aqui analisadas, referentes ao período de 01/02/06 a 30/04/07, foram objeto do Auto de Infração nº 01.000170139-91, sendo que as exigências relativas ao ICMS/ST e da respectiva multa de revalidação foram mantidas pela E. 1ª Câmara de Julgamento, nos termos do Acórdão nº 20.684/12/1ª, que traz uma excelente abordagem dos aspectos constitucional e infraconstitucional acerca da matéria, *verbis*:

ACÓRDÃO: 20.684/12/1ª

EMENTA:

“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST –

COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES. CONSTADO QUE A AUTUADA, ESTABELECIDADA EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, REMETEU, A CONTRIBUINTE MINEIRO, LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO NÃO DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO, SEM A RETENÇÃO E O RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NO ART. 2º § 1º, ITEM III DA LC Nº 87/96 C/C ART. 5º, § 1º, ITEM 4 DA LEI Nº 6.763/75. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. EXCLUSÃO DA MULTA ISOLADA POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

DECISÃO:

“... CABE REPISAR QUE A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NO PERÍODO DE 01/02/06 A 30/04/07, INCIDENTE SOBRE AS REMESSAS DE LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO NÃO DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO, CUJO ADQUIRENTE É CONTRIBUINTE MINEIRO (IE: 707.927535.00-10).

QUANTO AOS DADOS CADASTRAIS DA **AUTUADA**, DE ACORDO COM AS INFORMAÇÕES CONSTANTES NO SIARE, SUA ATIVIDADE ECONÔMICA CLASSIFICA-SE NA CNAE 4681-8/01, CORRESPONDENTE A ‘**COMÉRCIO ATACADISTA DE ÁLCOOL CARBURANTE, GASOLINA, DERIVADOS DE PETRÓLEO**’.

JÁ COM RELAÇÃO À ATIVIDADE ECONÔMICA DA **COOBIGADA**, ESTA SE CLASSIFICA NO CNAE 2219-6/00, A QUAL CORRESPONDE A ‘**FABRICAÇÃO DE ARTEFATOS DIVERSOS DE BORRACHA**’.

A CONTROVÉRSIA CIRCUNSCREVE-SE À INTERPRETAÇÃO DADA AOS DISPOSITIVOS LEGAIS PELAS IMPUGNANTES, AS QUAIS ENTENDEM QUE, UMA VEZ QUE O PRODUTO FOI UTILIZADO COMO INSUMO NO PROCESSO INDUSTRIAL DA COOBIGADA, DEVE-SE CONSIDERAR QUE ESTE FOI DESTINADO À INDUSTRIALIZAÇÃO E, POR ESTA RAZÃO, AS OPERAÇÕES ESTARIAM FORA DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

EM CONSONÂNCIA COM AS NORMAS QUE REGEM O PRESENTE CASO, VERIFICA-SE QUE A IMUNIDADE NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS RELACIONADAS AOS COMBUSTÍVEIS É DEFINIDA EM NOSSA CARTA MAGNA, EM SEU ART. 155:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO, AINDA QUE AS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES SE INICIEM NO EXTERIOR;

(...)

§ 2º - O IMPOSTO PREVISTO NO INCISO II, ATENDERÁ AO SEGUINTE:

(...)

X – NÃO INCIDIRÁ:

(...)

B) SOBRE OPERAÇÕES QUE DESTINEM A OUTROS ESTADOS PETRÓLEO, INCLUSIVE LUBRIFICANTES, COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS DELE DERIVADOS, E ENERGIA ELÉTRICA;

EM SEGUIDA, NO MESMO DISPOSITIVO, A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DELEGOU À LEI COMPLEMENTAR A DEFINIÇÃO DAS NORMAS CONCERNENTES AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ALÉM DE OUTRAS DEFINIÇÕES SOBRE COMBUSTÍVEIS:

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;

O OBJETIVO DA IMUNIDADE NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, NUMA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E SEGUNDO O § 4º DO DISPOSITIVO ACIMA MENCIONADO, É FAZER COM QUE O IMPOSTO RESPECTIVO RESTE RESGUARDADO À UNIDADE FEDERADA EM QUE O PRODUTO FOR CONSUMIDO, VEJA-SE:

§ 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; (DESTACOU-SE)

A LC Nº 87/96, POR SUA VEZ, PREVÊ EXPRESSAMENTE A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A ENTRADA, NO TERRITÓRIO DO ESTADO DESTINATÁRIO, DECORRENTE DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE PETRÓLEO, INCLUSIVE LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS DELE DERIVADOS, QUANDO NÃO DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO, CABENDO O IMPOSTO AO ESTADO ONDE ESTIVER LOCALIZADO O ADQUIRENTE, ATRIBUINDO, AO REMETENTE, A RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, COMO SEGUE:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

ART. 3º - O IMPOSTO NÃO INCIDE SOBRE:

(...)

III - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS RELATIVAS A ENERGIA ELÉTRICA E PETRÓLEO, INCLUSIVE LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS DELE DERIVADOS, QUANDO DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO OU À COMERCIALIZAÇÃO;

(...)

ART. 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. 9º - A ADOÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DEPENDERÁ DE ACORDO ESPECÍFICO CELEBRADO PELOS ESTADOS INTERESSADOS. (DESTACOU-SE)

DA DETERMINAÇÃO DA ADOÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO CONTIDAS NO ART. 9º ACIMA TRANSCRITO ADVIERAM AS REGRAS CONSUBSTANCIADAS NO CONVÊNIO ICMS 03/99:

CLÁUSULA PRIMEIRA - FICAM OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL, QUANDO DESTINATÁRIOS, AUTORIZADOS A ATRIBUIR AOS REMETENTES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES, DERIVADOS OU NÃO DE PETRÓLEO, SITUADOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, A CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTES OU DE SUJEITOS PASSIVOS POR SUBSTITUIÇÃO, RELATIVAMENTE AO ICMS INCIDENTE SOBRE AS OPERAÇÕES COM ESSES PRODUTOS, A PARTIR DA OPERAÇÃO QUE OS REMETENTES ESTIVEREM REALIZANDO, ATÉ A ÚLTIMA, ASSEGURADO O SEU RECOLHIMENTO À UNIDADE FEDERADA ONDE ESTIVER LOCALIZADO O DESTINATÁRIO.

§ 1º - O DISPOSTO NESTA CLÁUSULA TAMBÉM SE APLICA:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - NA ENTRADA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO, QUANDO NÃO DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO OU À COMERCIALIZAÇÃO PELO DESTINATÁRIO. (DESTACOU-SE)

NO MESMO SENTIDO CAMINHO A LEI Nº 6.763/75, CONFORME ESTABELECE O ITEM 4 DO § 1º DO SEU ART. 5º, VEJA-SE:

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; (DESTACOU-SE)

O RICMS/02, SEGUINDO AS PREVISÕES ACIMA ESTABELECIDAS, REGULAMENTOU NO ANEXO XV:

ART. 1º OCORRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, QUANDO O RÉCOLHIMENTO 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; (DESTACOU-SE)

VERIFICA-SE, POIS, QUE TODA A LEGISLAÇÃO PERTINENTE ESTABELECE A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO NAS OPERAÇÕES QUE DESTINEM DERIVADOS DE PETRÓLEO A ESTE ESTADO, QUANDO O PRODUTO NÃO FOR DESTINADO À COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO.

COM BASE NO DISPOSITIVO DA LC Nº 87/96 SUPRACITADO, O QUAL DETERMINA A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINEM COMBUSTÍVEIS À

COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO, E CONSIDERANDO-SE O DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL QUE ESTABELECE QUE O IMPOSTO RELATIVO A TAIS OPERAÇÕES CABERÁ AO ESTADO EM QUE OCORRER O CONSUMO, **RAZOÁVEL É A INTERPRETAÇÃO DE QUE A BASE DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO RESIDE NO PRÓPRIO PRODUTO**.

NÃO PARECE LÓGICO QUE UMA MERCADORIA, A QUAL EXPRESSAMENTE RECEBEU TRATAMENTO ESPECÍFICO, TANTO NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, QUANTO NA LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR, COMO PARTICIPANTE DE UM PROCESSO PRODUTIVO, TIVESSE ESTE REGRAMENTO DESRESPEITADO.

NÃO SE PODE OLVIDAR QUE MOSTRA-SE INADEQUADA A INTERPRETAÇÃO LITERAL DO DISPOSITIVO QUE FAZEM AS IMPUGNANTES, POSTO NÃO CONSIDERAREM OS DEMAIS DISPOSITIVOS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS COMO UM SISTEMA ÚNICO E HARMÔNICO.

PARA ILUSTRAR, EM UMA SITUAÇÃO HIPOTÉTICA EM QUE DUAS INDÚSTRIAS, IDÊNTICAS E VIZINHAS, NECESSITEM DE LUBRIFICANTES PARA APLICAR EM QUALQUER PONTO DE SUA ATIVIDADE INDUSTRIAL, PERSISTINDO A INTERPRETAÇÃO PRETENDIDA PELAS IMPUGNANTES, AQUELA QUE COMPRASSE LUBRIFICANTE DE INDUSTRIAL/DISTRIBUIDOR SITUADO NO MESMO ESTADO TERIA UM CUSTO MAIOR DO QUE AQUELA QUE RECEBESSE O PRODUTO DE REMETENTE SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO.

ISTO PORQUE O INDUSTRIAL/DISTRIBUIDOR SEDIADO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO REMETERIA OS LUBRIFICANTES SEM RETENÇÃO DO ICMS/ST, ENQUANTO QUE O SEU CONCORRENTE SITUADO NESTE ESTADO IRIA REMETÊ-LOS DEVIDAMENTE GRAVADOS PELO ICMS/ST.

CONSIDERANDO QUE AS DECISÕES EMPRESARIAIS SÃO TOMADAS USANDO COMO PARÂMETRO O CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS, TORNA-SE REAL A POSSIBILIDADE DE QUE EMPRESAS ADQUIRENTES DE LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO COMPRASSEM APENAS DE FORNECEDOR SITUADO EM OUTRO ESTADO, DE MODO QUE JAMAIS HAVERIA A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO, MACULANDO TODO O SISTEMA TRIBUTÁRIO, FERINDO A ISONOMIA E CONSAGRANDO UM DESEQUILÍBRIO DE MERCADO NÃO PRETENDIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

NESSE CONTEXTO E, PARA QUE SEJA RESPEITADO A *MENS LEGIS* DA NORMA, A ÚNICA SITUAÇÃO PLAUSÍVEL DE EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO É A DE QUE **A INDUSTRIALIZAÇÃO SEJA A DO PRÓPRIO PRODUTO, POIS DESTA FORMA RESULTARIA EM UM NOVO LUBRIFICANTE DERIVADO DE PETRÓLEO** QUE ESTARIA SUJEITO A TRIBUTAÇÃO DO ICMS, A PARTIR DA COMERCIALIZAÇÃO DESTE NOVO PRODUTO PELO INDUSTRIAL FABRICANTE.

TANTO O PARECER DOET/SLT nº 034/02, COMO A IN SLT N.º 01/03, AO INTERPRETAREM OS DISPOSITIVOS LEGAIS RELATIVOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

À NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EM QUESTÃO, DISPUSERAM QUE A INDUSTRIALIZAÇÃO, ORA EM DISCUSSÃO, SEJA ENTENDIDA COMO A OPERAÇÃO EM QUE **OS PRODUTOS** (PETRÓLEO, INCLUSIVE LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS DELE DERIVADOS, E DE ENERGIA ELÉTRICA) **SEJAM EMPREGADOS COMO MATÉRIA-PRIMA, DA QUAL RESULTE, AINDA, ESTES MESMOS PRODUTOS.**

ASSIM, O PARECER E A INSTRUÇÃO OBJETIVARAM APENAS ORIENTAR OS SERVIDORES, OS CONTRIBUINTES E OS PROFISSIONAIS QUE ATUAM NA ÁREA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA QUANTO À CORRETA INTERPRETAÇÃO DOS DISPOSITIVOS LEGAIS RELACIONADOS À MATÉRIA.

NÃO CRIAM, OS CITADOS DOCUMENTOS, NOVA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, AO CONTRÁRIO, FORAM EDITADOS COM O OBJETIVO DE EVITAR AS INTERPRETAÇÕES EXTENSIVAS DO TERMO 'INDUSTRIALIZAÇÃO', DE MODO A NÃO ALCANÇAR TODO E QUALQUER PROCESSO INDUSTRIAL DE QUE FAÇAM PARTE O PETRÓLEO, INCLUSIVE LUBRIFICANTES, OS COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS DELE DERIVADOS E A ENERGIA ELÉTRICA, UMA VEZ QUE ISTO IMPLICARIA INDEVIDA SUBORDINAÇÃO DO MANDAMENTO CONSTITUCIONAL À EVENTUALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DAS MERCADORIAS RESULTANTES DE TAL PROCESSO, QUANDO DISTINTAS DAQUELES PRODUTOS.

LOGO, A SOLUÇÃO DA PRESENTE LIDE NÃO DEPENDE APENAS DAS ORIENTAÇÕES CONTIDAS NO PARECER DOET/SLT Nº 034/02 E DA IN SLT Nº 01/03, MAS SIM, DA ANÁLISE SISTÊMICA DOS DISPOSITIVOS LEGAIS E CONSTITUCIONAIS ANTERIORMENTE REPRODUZIDOS.

NESSAS OPERAÇÕES A BASE DE CÁLCULO DAS EXIGÊNCIAS ENCONTRA-SE DISCIPLINADA NO ART. 13, INCISO IX DA LEI Nº 6.763/75. CONFIRA-SE:

DA BASE DE CÁLCULO

ART. 13 - A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO É:

(...)

IX - NO RECEBIMENTO PELO DESTINATÁRIO, SITUADO EM TERRITÓRIO MINEIRO, DE ENERGIA ELÉTRICA E DE PETRÓLEO, DE LUBRIFICANTE E COMBUSTÍVEL LÍQUIDO OU GASOSO DELE DERIVADOS, ORIUNDOS DE OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, QUANDO NÃO DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO, O VALOR DA OPERAÇÃO DE QUE DECORRER A ENTRADA, NELE INCLUÍDOS TODOS OS CUSTOS OU ENCARGOS ASSUMIDOS PELO REMETENTE OU DESTINATÁRIOS; (DESTACOU-SE)

NO RICMS/02 ESTA REGRA SE CONSUBSTANCIA NO ART. 19, INCISO II DO ANEXO XV, QUE FOI OBSERVADO PELO FISCO, UMA VEZ QUE AO VALOR DA OPERAÇÃO INCLUIU O MONTANTE NO PRÓPRIO IMPOSTO NA BASE DE CÁLCULO, CONFORME DEMONSTRADO ÀS FLS.14/16.

CORRETAS, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS DO ICMS, NOS VALORES APURADOS CONFORME SE DEMONSTROU ÀS FLS. 08/09, BEM COMO A RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, II § 2º, INCISO I, LEI Nº 6.763/75.” (G.N.)

Por todo o exposto, restam caracterizadas as infrações imputadas pelo Fisco.

4. Da Multa Isolada Aplicada

Conforme já relatado, a presente autuação versa sobre falta de retenção ou retenção a menor do ICMS/ST, nas remessas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, efetuadas pela Impugnante, com destino a contribuintes mineiros.

A Autuada, portanto, deixou de consignar ou consignou nas respectivas notas fiscais base de cálculo do ICMS/ST inferior à prevista na legislação e, por consequência lógica, deixou de recolher o imposto efetivamente devido na forma e prazo regulamentares.

Em função da infração em questão, o Fisco exigiu a Multa Isolada prevista no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75, transcrito anteriormente.

Como, a partir de 01/01/12, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978/11, a nova redação passou a ser a seguinte:

Art. 55 (...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Dessa forma, aplicou-se o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, que assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Portanto, o Fisco estabeleceu a penalidade com tratamento mais benéfico, nos termos do art. 106 do CTN, acima transcrito, adequando a multa isolada ao percentual de 20% (vinte por cento), previsto na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

No entanto, com a inclusão do inciso XXXVII no art. 55 da Lei nº 6.763/75, também produzindo efeitos somente a partir de 01/01/12, acabou-se por evidenciar que a conduta “**deixar de consignar**” no documento fiscal a base de cálculo prevista na legislação tributária não era penalizada pela lei antes de sua introdução.

Desse modo, em relação às operações em que não houve consignação da base de cálculo do ICMS/ST no documento fiscal, deve ser excluída a Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por não guardar tipicidade com a conduta praticada pela Autuada.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas à multa isolada nas operações onde não houve destaque da base de cálculo de ICMS/ST. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor) que excluía, ainda, as exigências anteriores a outubro de 2007, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Sonilton Fernandes Campos Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 11 de junho de 2013.

André Barros de Moura
Presidente

Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Relator

R

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.138/13/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000173699-90
Impugnação: 40.010132993-87
Impugnante: Repsol Brasil S/A
IE: 503739630.00-41
Proc. S. Passivo: Ricardo Fernandes Magalhães da Silveira/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT - SP

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa o feito em questão sobre a constatação das seguintes irregularidades, ocorridas no período de 01/01/07 a 31/05/08:

1. Falta de retenção ou retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre as operações subsequentes com produtos derivados do petróleo listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;

2. Falta de retenção ou retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre as operações subsequentes com produtos **não** derivados do petróleo listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;

3. Falta de retenção ou retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária, relativo a operações de remessa de produtos derivados de petróleo listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados a contribuintes consumidores finais mineiros.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I, e 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta já adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

Numa primeira vertente, tem-se que analisar a possibilidade de decaído o direito do Fisco em cobrar as exigências relativamente aos fatos geradores anteriores a outubro de 2007, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).” TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A

EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AgRg NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício anterior a outubro de 2007, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências relativas ao período anterior a outubro de 2007 encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 22/10/12.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas à multa isolada nas operações onde não houve destaque da base de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cálculo de ICMS/ST e, ainda, as exigências anteriores a outubro de 2007, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Sala das Sessões, 11 de junho de 2013.

**Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro**

CC/MIG