

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.302/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168408-26
Impugnação: 40.010128866-29
Impugnante: Fuchs do Brasil S/A
IE: 252195609.00-83
Proc. S. Passivo: Rafael Correia Fuso/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, SIMILARES - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela Impugnante na condição de substituta tributária, em operações com produtos derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste Estado. Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e 55, inciso VII. Infração caracterizada. Entretanto, deve ser excluída a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, por inaplicável à espécie.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, SIMILARES - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Impugnante na condição de substituta tributária, em operações com produtos derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste Estado. Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e 55, inciso VII. Infração caracterizada. Entretanto, deve ser excluída a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, por inaplicável à espécie.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. Imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária relativo ao diferencial de alíquota incidente nas remessas a destinatários mineiros de produtos não derivados de petróleo. Exigências de ICMS relativo ao diferencial de alíquota e respectiva Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º da Lei n.º 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências fiscais remanescentes.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST e retenção e recolhimento a menor o ICMS/ST devido sobre operações destinadas ao Estado de Minas Gerais com produtos utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos e aguarrás, sujeitos a substituição tributária nos termos do Convênio ICMS n.º 03/99, recepcionado no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG, no período de 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2007, nas seguintes situações:

1) sobre a entrada em Minas Gerais de produtos derivados de petróleo destinados a consumidor final sem inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST, conforme previsto na Lei Complementar n.º 87/96, no Convênio ICMS n.º 03/99 e na legislação tributária estadual;

2) sobre entrada em Minas Gerais de outros produtos não imunes, quando destinados a consumidor final, relativamente ao diferencial de alíquotas.

O valor do imposto devido foi obtido mediante o confronto do imposto apurado pelo Fisco e os valores declarados e recolhidos mensalmente nas operações de saídas de mercadorias a que se referem às notas fiscais relacionadas no Anexo C (fls. 15/16).

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII.

Da Impugnação

Inconformada a Autuada apresenta tempestivamente Impugnação, às fls. 399/423, por procuradores regularmente constituídos, em síntese, aos argumentos seguintes:

- é pessoa jurídica com atuação no mercado de lubrificantes, graxas, óleos industriais, fluidos industriais e outros produtos químicos industriais, destacando-se, dentre as atividades desenvolvidas, a distribuição no mercado atacadista nacional;

- encontra-se sediada no Estado de São Paulo e, por meio de seu estabelecimento paulista, remete mercadorias com destino a clientes situados no Estado de Minas Gerais, operações cujo tratamento tributário é objeto do Auto de Infração;

- não obstante sempre honrar suas obrigações tributárias, foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração e imposição de multa;

- ocorre que, ao contrário do que foi alegado, as mercadorias vendidas foram destinadas a adquirentes que utilizam o lubrificantes como insumo em seus respectivos processos industriais não havendo que se falar em venda para consumidor final e, por conseguinte em incidência de ICMS/ST, nem em diferencial de alíquota;

- de acordo com a Constituição Federal, não incide ICMS nas operações interestaduais envolvendo lubrificantes, mas, excepcionalmente, lei complementar pode

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prever expressamente a incidência do ICMS uma única vez sobre operações com determinados lubrificantes, cabendo o imposto ao Estado onde houver o consumo;

- nas operações interestaduais, no entanto, há que se distinguir a venda realizada para contribuinte, da venda destinada para não contribuinte;

- cita o parecer da Procuradoria Geral da República exarado nos autos do Recurso Extraordinário n.º 198.595-0 no âmbito do Supremo Tribunal Federal e os arts. 2º, § 1º, inciso III, 4º, parágrafo único, inciso IV e 9º da Lei Complementar n.º 87/96;

- a lei complementar é clara no sentido de que só incide ICMS no ingresso de lubrificante decorrente de operação interestadual, quando o lubrificante não for destinado à comercialização ou a industrialização e, da mesma forma, prevê a possibilidade de se fixar o regime de substituição tributária nesta hipótese;

- cita o art. 3º, inciso III da Lei Complementar n.º 87/96;

- o Convênio ICMS n.º 03/99, de forma mais específica, prevê que a substituição tributária também se aplica em relação ao diferencial de alíquotas, quando o produto for destinado ao consumo e o adquirente for contribuinte do imposto e, em relação à entrada de lubrificantes, quando não destinados à industrialização ou à comercialização pelo destinatário;

- a legislação do Estado de Minas Gerais prevê o regime de substituição tributária, no tocante às operações com lubrificantes, nas situações descritas no § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS n.º 03/99, no art. 1º do Anexo XV do RICMS/MG;

- a legislação indicada como infringida no Auto de Infração é justamente aquela que dispõe sobre a incidência do ICMS na entrada de combustível e lubrificante decorrente de operação interestadual, destinada à consumo final e, portanto, não destinada à comercialização e/ou à industrialização e tal situação não se amolda às operações indicadas no lançamento fiscal, uma vez que, no tocante à cobrança do diferencial de alíquota, todas as vendas foram realizadas com contribuintes do imposto que utilizam o lubrificante em seu processo de industrialização/comercialização;

- para comprovar o alegado elabora planilha com a identificação de todas as operações em que o lubrificante não foi destinado para consumo final, mas foi remetido para adquirentes que utilizam o produto em seu processo produtivo;

- no caso dos autos, o lubrificante não foi utilizado para consumo final, mas empregado no processo de industrialização, de sorte que não há que se falar na hipótese de substituição tributária prevista no art. 1º, inciso III, inciso "b" do Anexo XV do RICMS/MG, que serviu de fundamento para a constituição do crédito tributário;

- também apresenta declaração de seus clientes no sentido de que o lubrificante foi adquirido para utilização no processo de industrialização;

- o Agente Fiscal atuante apenas afirma que os produtos vendidos foram destinados para consumo final, sem justificar a adoção deste entendimento, o que, por si só, macula de nulidade o lançamento fiscal;

- a controvérsia parece centrar-se quanto ao conceito de industrialização;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- tanto a Lei Complementar n.º 87/96 como o Convênio ICMS n.º 03/99 como a Lei n.º 6.763/65, quando tratam da incidência do ICMS na entrada de lubrificante decorrente de operação interestadual, excepcionam de forma expressa as operações de aquisição de lubrificantes, quando estes forem "*destinados à comercialização ou à industrialização*", sem efetuar qualquer ressalva quanto ao "tipo" de industrialização, mas o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais restringe de forma ilegal o âmbito de aplicação das citadas normas, ao dispor que somente na situação em que houver a "*industrialização do próprio produto*";

- cita a legislação do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados para concluir que a "transformação" da matéria-prima para a obtenção de um novo produto configura um processo de industrialização e cita um exemplo retirado de suas operações de venda relativo a empresa Magneti Marelli Cofap Cia Fabricadora de Peças;

- cita decisão da 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG) nos autos do processo n.º 1.0024.04.411954-3/001;

- se o bem adquirido, no caso o lubrificante, foi empregado na industrialização do novo produto, incorporando-o, não há que se falar em consumo final e, portanto, não incide o ICMS na entrada do lubrificante do Estado de origem decorrente da venda interestadual, justamente porque haverá tributação no momento da venda do novo produto;

- conforme declaração da própria Magneti Marelli Cofap Cia Fabricadora de Peças os lubrificantes por ela adquiridos são empregados como insumo na fabricação de seus produtos;

- argui a decadência quanto às operações realizadas antes de 15 de dezembro de 2005, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, uma vez ter sido notificada do lançamento fiscal em 15 de dezembro de 2010;

- parte das operações autuadas, no tocante à cobrança de diferencial de alíquota, refere-se a produtos que além de destinados ao processo de industrialização de seus clientes, sequer estão incluídos no rol de produtos sujeitos à substituição tributária, de sorte que a eventual responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota não lhe compete, mas aos próprios adquirentes situados no território mineiro;

- não há notícia nos autos de que o Fisco Mineiro tenha fiscalizado os adquirentes dos produtos para verificar se houve o pagamento do diferencial de alíquota, o que, desde logo, macula de nulidade o lançamento fiscal, uma vez que o Agente Fiscal tinha o dever de diligenciar junto a estes adquirentes, os quais eram os efetivos responsáveis pelo recolhimento do tributo;

- toma como exemplo as vendas efetuadas para a Kidde Brasil Ltda. do produto Plantocut 8 S-MB que se trata de um fluido de corte biodegradável, isento de óleo mineral, baseado em óleos vegetais transesterificados e que são normalmente utilizados por fabricantes na pintura de máquinas;

- cita o Convênio ICMS n.º 110/07;

- os produtos Plantocut 8 S-MB e Ecocool MH 2002 adquiridos pela Kidde Brasil Ltda., bem como os demais produtos descritos na planilha anexada não estão

contemplados no rol dos produtos sujeitos à substituição tributária previstos tanto no Convênio ICMS n.º 03/99 (pela descrição dos produtos) como no Convênio ICMS n.º 110/07 (pela descrição e pelo código NCM dos produtos) e, portanto, é de rigor o cancelamento do Auto de Infração no tocante a esta acusação;

- não procede, ainda, a autuação fiscal no tocante às operações discriminadas no item 1 do Relatório do Auto de Infração, tendo em vista que apurou e recolheu devidamente o ICMS incidente em todas as operações em que houve efetivamente vendas com destino para consumo final;

- de acordo com os anexos do Auto de Infração, constata-se que o Agente Fiscal apurou uma diferença de ICMS não recolhida, decorrente da falta de inclusão do próprio imposto em sua base de cálculo, mas a apuração da base de cálculo do ICMS/ST regularmente pago está correta e em consonância com o disposto na Cláusula Quarta do Convênio ICMS n.º 03/99 vigente à época em que ocorreram as operações;

- a própria legislação do Estado de Minas Gerais também prevê a apuração da base de cálculo do imposto nos moldes previstos no Convênio ICMS n.º 03/99, conforme previsto no art. 43, inciso XI do RICMS/MG;

- da interpretação equivocada adotada pelo Agente Fiscal, portanto, decorreu a acusação fiscal de que o ICMS recolhido nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária foi apurado de forma errada, o que deve ser corrigido, uma vez que apurou e recolheu corretamente o ICMS em todas as operações.

Ao final, requer a conversão do julgamento em diligência, para que o agente verifique em todos os adquirentes das mercadorias objeto das operações contempladas no lançamento fiscal, a fim de que constatar: (i) a destinação dada aos produtos comercializados pela Impugnante; (ii) se os adquirentes tomaram o crédito do ICMS decorrente da aquisição dos produtos; (iii) o pagamento do diferencial de alíquota pelos adquirentes na hipótese em que as vendas efetivamente se deram para consumo final.

Da Reformulação do Crédito Tributário

O Fisco, acatando parcialmente as alegações da Defendente, reformulou o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de fl. 576 e documentos complementares e explicativos de fls. 577/758, excluindo as exigências relativas aos produtos classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM sob os números 56031290, 7222000, 84242000, 84249090, uma vez que tais produtos não estavam alcançados pelo Convênio ICMS n.º 03/99, vigente à época dos fatos geradores.

Regularmente intimada (fl. 759), a Impugnante volta a se manifestar, às fls. 764/770 ratificando os termos e fundamentos expostos na impugnação apresentada e requerendo seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração e a imposição de multas.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 774/793, contrariamente ao alegado nas peças de defesa, em síntese, aos argumentos que se seguem:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- é correta a descrição das infrações cometidas, bem como o relato de que o ICMS/ST não foi recolhido e/ou foi recolhido a menor e de que as multas exigidas foram baseadas nas informações constantes no arquivo eletrônico cuja entrega ao Fisco está prevista na legislação;

- as operações autuadas foram destinadas a consumo final, ao contrário das alegações de serem destinadas ao processo produtivo, pois nenhuma das empresas destinatárias em Minas Gerais satisfaz a hipótese para que as operações tenham tratamento de industrialização, já que a definição de industrialização, segundo a legislação tributária, se dá somente quando do processamento do próprio produto;

- ao contrário da posição da Refutadora as operações autuadas possuem o perfil de consumo final, tendo em vista que os estabelecimentos destinatários não industrializaram os lubrificantes adquiridos, pois o item 4 do § 1º do art. 5º da Lei n.º 6.763/75 determina como industrialização somente quando ocorre o processamento do próprio produto;

- para dirimir quaisquer dúvidas e consolidar o entendimento firmado, foi alterada pela Lei n.º 14.699/03, a redação do item 4 do § 1º do art. 5º da Lei n.º 6.763/75, para especificar o tipo de industrialização a que se destina a mercadoria, incluindo-se a expressão "*do próprio produto*";

- a questão que se afigura, por oportuna, é a exegese adequada da expressão "industrialização" e o problema reside em esclarecer se os produtos são destinados à própria industrialização que é destinação que afasta qualquer possibilidade de exigência do imposto;

- depreende-se da própria declaração da Impugnante que o lubrificante é consumido no processo de industrialização, restando claro que não se deu a industrialização do próprio produto, motivo pelo qual fica afastada a excludente de aplicabilidade do ICMS/ST;

- reproduz consultas realizadas no cadastro na Secretaria de Estado de Fazenda das empresas que apesar de declararem que adquiriram mercadorias da Impugnante para insumo, verifica-se que seu CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas não correspondem ao de industrialização de lubrificantes;

- ao contrário da afirmação da Impugnante, a Lei n.º 6.763/75 no seu item 4 do § 1º, art. 5º determina que a industrialização ocorre somente quando o processo é aplicado sobre o próprio produto;

- quanto ao princípio da não cumulatividade o § 8º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/MG permite o abatimento sob forma de crédito do imposto retido por substituição tributária;

- não se pode aceitar a alegação de ocorrência de bitributação tendo em vista que o imposto exigido nos autos é devido exclusivamente ao Estado de Minas Gerais e por mais nenhuma outra ente tributante, nos termos da Lei n.º 6.763/75 e do RICMS/02;

- já é pacificada no Estado de Minas Gerais a definição do processo produtivo contínuo do ciclo dos produtos derivados de petróleo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o procedimento citado como exemplo de industrializadora pela Refutadora não é considerado como industrialização segundo normas tributárias vigentes;
- o acórdão citado pela Impugnante não teve o acolhimento padronizado no Estado de Minas Gerais já que não foi expedido nenhum ato normativo pela autoridade administrativa nesse sentido;
- não há ocorrência de *bis in idem* já que a legislação tributária é clara ao determinar que o fato gerador acontece na entrada do produto em território mineiro;
- cita o art. 2º da Lei Complementar n.º 87/96 e o Convênio ICMS n.º 03/99 no que tange à responsabilidade em relação ao imposto devido por substituição tributária;
- os fatos geradores evidenciados no feito, ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2005, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2011 nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, como já vem decidindo este Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais;
- os produtos arrolados no Convênio ICMS n.º 03/99 quando destinados aos estabelecimentos localizados no Estado de Minas Gerais estão sob o regime de substituição tributária, sendo que a responsabilidade do recolhimento do imposto que é o diferencial de alíquota recai sobre o remetente da mercadoria conforme previsto no inciso II do § 1º da Cláusula Primeira do citado Convênio;
- cita o art. 15 do Anexo XV do RICMS/MG;
- não há que se falar em diligência para verificação do recolhimento a cada destinatário estabelecido em território mineiro, já que o Convênio atribui a responsabilidade ao remetente da mercadoria e ainda a Fiscalização antes de iniciar o feito fiscal solicitou formalmente à Impugnante comprovantes de pagamentos do imposto referente ao período fiscalizado;
- quanto aos produtos Plantocut 8 S-MB e Ecocool MH 2002 o Convênio ICMS n.º 110/07 na sua Cláusula Trigésima Oitava determina que este convênio entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos somente partir de 1º de julho de 2008, ficando revogado, a partir dessa data, o Convênio ICMS n.º 03/99;
- a destinatária Kidde Brasil Ltda., citada como exemplo de operação não contemplada por regime de substituição tributária, está cadastrada na Classificação Nacional de Atividades Econômicas Fiscal - CNAE sob o número 2599-3/9, caracterizando que as aquisições de produtos foram destinadas para seu uso e consumo;
- constata-se pelas especificações técnicas dos produtos anexadas pela Impugnante que estes se tratam de lubrificantes, graxas, óleo anticorrosivos, fluido, anticorrosivo e desengraxante o que denota que tem como finalidade a utilização em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos, portanto estão inclusos no item 26 do Anexo XV do RICMS/MG;
- o Fisco detectou que alguns produtos não estavam alcançadas pelo Convênio ICMS n.º 03/99 o que motivou a reformulação do crédito tributário, não havendo cobrança indevida e o enriquecimento ilícito por parte do erário mineiro;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- resta demonstrado que não há impropriedade da autuação não havendo motivo para se efetuar diligência nos destinatários já que a responsabilidade recai expressamente sobre o remetente de mercadoria;

- a Lei Complementar nº 87/96 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 e, no mesmo sentido caminhou a legislação estadual;

- a ocorrência da imunidade na operação interestadual não influencia o cálculo do valor do imposto a recolher, porquanto este é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a operação;

- em obediência aos arts. 8º, 9º e 13, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, verifica-se que a base de cálculo para a tributação na entrada em Minas Gerais de lubrificantes e combustíveis oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização é o valor da operação de que decorrer a entrada nela integrado o montante do próprio imposto;

- o art. 49 do RICMS/MG e o art. 13 da Lei nº 6763/75 já determinavam expressamente que “o montante do imposto integra a base cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”;

- cita decisões do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais;

- é desnecessária a conversão do julgamento em diligência já que a responsabilidade é atribuída expressamente sobre o remetente das mercadorias que estão arroladas no Convênio em que o Estado de Minas Gerais é signatário;

- o Auto de Infração atende às formalidades essenciais e está revestido de todos os elementos elencados nos arts. 85 a 94 do Regulamento dos Processos e Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA;

- quanto ao mérito, todos os pontos impugnados pela Contendadora foram rebatidos com base no disposto na legislação, demonstrando a procedência do feito fiscal. Desta forma, face o Auto de Infração estar a exigir o tributo de acordo com a Legislação tributária vigente à época dos fatos geradores, o lançamento deverá ser parcialmente mantido.

Ao final, pede seja julgado parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada à fl. 576.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG, às fls. 796/798, exara Despacho Interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 30 (trinta) dias, anexasse aos autos:

- comprovação inequívoca de eventuais recolhimentos efetuados pelos destinatários mineiros, referentes ao ICMS/ST objeto do item 2 do Auto de Infração (exigência do "diferencial de alíquotas") quanto aos produtos não derivados de petróleo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- declarações dos destinatários mineiros dos produtos não derivados de petróleo (item 2 do Auto de Infração), contendo informação da destinação dada ao produto adquirido, explicando local de aplicação/função desempenhada no processo produtivo, se for o caso.

Na mesma oportunidade a Assessoria do CC/MG determina a realização de diligência, às fls. 799/800 para que o Fisco atenda ao seguinte:

- na peça de defesa alega a Impugnante que os produtos listados na planilha de fls. 495/537, não estão contemplados no rol dos produtos sujeitos à substituição tributária previstos nos Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07, sendo que já foram excluídas as exigências em relação a alguns produtos. No que tange aos demais produtos listados na citada planilha, favor relacionar, por produto/nota fiscal, o seguinte: a data de emissão do documento fiscal, descrição do produto conforme nota fiscal, NCM conforme documento fiscal, legislação aplicável, correlacionando tais produtos individualmente com a descrição das mercadorias prevista no Convênio ICMS n.º 03/99;

- pronunciar-se sobre qualquer documento juntado pela Impugnante em atendimento ao Despacho Interlocutório de fls. 796/798.

A Impugnante comparece aos autos às fls. 858/862 apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- os documentos solicitados não se referem a documentos emitidos ou que teria o dever por lei de manter guardados, mas sim a documentos de terceiros, o que, por si só demonstra a impossibilidade de cumprimento da solicitação;

- já apresentou, ainda que por amostragem, algumas declarações que corroboram o argumento de que o lubrificante foi empregado no processo produtivo do adquirente;

- cabe ao Agente Fiscal competente intimar cada destinatário a apresentar os documentos solicitados;

- apresentou todos os documentos que lhe competiam e que entendeu pertinentes para fundamentar seus argumentos quando da impugnação;

- não pode ser compelida a apresentação de documentos que sequer estão em seu poder e que não lhe competem a manutenção e guarda, sendo que inexistente norma legal que a obrigue a exigir de seus clientes/fornecedores o comprovante de eventuais recolhimentos de diferencial de alíquota;

- o próprio despacho decisório no tocante ao histórico dos fatos apurados até o presente momento demonstra que são os destinatários da mercadoria quem respondem pela falta do recolhimento do tributo.

Ao final, pede o cancelamento do débito fiscal ou, se ainda persistirem dúvidas, pugna pela conversão do julgamento em diligência.

O Fisco também retorna aos autos às fls. 864/941 cumprindo a diligência determinada pela Assessoria do CC/MG, ressaltando que a Impugnante não atendeu ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Despacho Interlocutório, reiterando os argumentos já apresentados e pedindo pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação efetuada à fl. 576.

A Assessoria do CC/MG, à fl. 943, determina que seja dada vista à Impugnante da planilha de fls. 865/934.

Regularmente intimada (fl. 945 e 950) a Impugnante retorna aos autos, às fls. 951/955 reiterando seus argumentos anteriores e o pedido de improcedência do lançamento.

A Fiscalização também volta a se manifestar às fls. 961/971 pedindo a procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação efetuada à fl. 576.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 973/1.006, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário e ainda, para:

- excluir a penalidade isolada exigida em relação às notas fiscais nas quais não houve a consignação da base de cálculo do ICMS/ST;

- adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ao disposto na alínea "c" do referido dispositivo, vigente posteriormente aos fatos geradores c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST e retenção e recolhimento a menor o ICMS/ST devido sobre operações destinadas ao Estado de Minas Gerais com produtos utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos e aguarrás, sujeitos a substituição tributária nos termos do Convênio ICMS n.º 03/99, recepcionado no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG, no período de 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2007, nas seguintes situações:

1) sobre a entrada em Minas Gerais de produtos derivados de petróleo destinados a consumidor final sem inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST, conforme previsto na Lei Complementar n.º 87/96, no Convênio ICMS n.º 03/99 e na legislação tributária estadual;

2) sobre entrada em Minas Gerais de outros produtos não imunes, quando destinados a consumidor final, relativamente ao diferencial de alíquotas.

O valor do imposto devido foi obtido mediante o confronto do imposto apurado pelo Fisco e os valores declarados e recolhidos mensalmente nas operações de saídas de mercadorias a que se referem às notas fiscais relacionadas no Anexo C (fls. 15/16).

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII.

Da Preliminar

Inicialmente sustenta a Impugnante a nulidade do lançamento por falta de motivação uma vez que a Fiscalização não teria justificado o entendimento adotado de que parte dos produtos objeto da autuação foram destinados ao uso e consumo do estabelecimento destinatário.

A constituição do crédito tributário encontra-se disciplinada no Código Tributário Nacional - CTN e sua formalização encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Veja-se o que determina o art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim, o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria).

Nos presentes autos, verifica-se que todos estes passos foram seguidos.

Nesse ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

.....
Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Analisando as normas acima transcritas, bem como as planilhas que compõem o Auto de Infração verifica-se que constam todas as informações e também os fundamentos relativos ao entendimento adotado pela Fiscalização.

No presente lançamento estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Portanto, não resta dúvida de que a Fiscalização proporcionou à Impugnante desenvolver sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento de seu direito de defesa.

Desta forma, estando presentes no lançamento todos os requisitos e pressupostos necessários à sua formalização, afasta-se a preliminar arguida.

Da Perícia

A Impugnante pleiteia a conversão do julgamento em diligência, mas, na prática, formula quesitos a serem respondidos. Assim, para garantir por completo seu direito de ampla defesa, a Câmara tomou os questionamentos apresentados como pedido de produção de prova pericial e assim os apreciou.

São os seguintes os pontos que a Impugnante requer a verificação (fl. 423):

- 1º) a destinação dada aos produtos comercializados pela Impugnante;
- 2º) se os adquirentes tomaram o crédito do ICMS decorrente da aquisição dos produtos;
- 3º) o pagamento do diferencial de alíquota pelos adquirentes na hipótese em que as vendas efetivamente se deram para consumo final.

Neste ponto, cumpre destacar que a matéria levantada pela Impugnante não poderia ser objeto de mera diligência a ser realizada pela Fiscalização.

Contudo, todos os pontos levantados pela Impugnante e sobre os quais requer a verificação ou já têm resposta nos autos, ou poderiam ter sido por ela esclarecidos.

Veja-se que, sobre alguns destes questionamentos, a Assessoria do CC/MG inclusive reabriu a oportunidade à Impugnante para juntar provas nos autos.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, tais como a comprovação da atividade dos clientes da Impugnante pela sua Classificação Nacional de Atividade Econômica – CNAE, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Neste sentido encontram-se, por exemplo, as informações trazidas pela Impugnante sobre a utilização dos produtos dela adquiridos pelos seus clientes.

Assim, observado o disposto no inciso III do art. 154 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, o requerimento de perícia deve ser indeferido, com fundamento no § 1º, inciso II, alínea “a” do art. 142 do referido diploma legal.

Ademais, é desnecessária a produção de prova pericial, uma vez que os elementos dos autos são suficientes para a apuração do fato em litígio.

Do Mérito

Conforme já relatado, trata o lançamento da acusação fiscal de falta de retenção/recolhimento, bem como da retenção/recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária pela Impugnante, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS n.º 03/99, relativo às remessas a contribuintes sediados neste Estado de produtos derivados de petróleo e também de produtos não derivados de petróleo (óleo lubrificante, aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos), no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2007.

O Fisco chegou às imputações fiscais ora analisadas mediante o confronto do imposto devido com os valores recolhidos pela Impugnante relativo às operações autuadas, conforme se verifica na planilha denominada “Anexo E – Cálculo do ICMS/ST a Recolher Por Documento Fiscal”, acostada às fls. 105/152 e, após a reformulação do crédito tributário, às fls. 707/758.

De início cumpre destacar que a Fiscalização, acatando parcialmente as alegações da Defendente, excluiu as exigências relativas aos produtos classificados nas NCMs 56031290, 7222.2000, 84242000 e 84249090, por não estarem compreendidos no rol dos produtos alcançados pelas regras do Convênio ICMS n.º 03/99, conforme consta no Termo de Rerratificação do Lançamento, acostado à fl. 576.

Antes de se adentrar ao mérito das exigências propriamente dito, deve também ser verificada a questão levantada pela Impugnante que pleiteia seja considerado decaído o direito de o Fisco lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período entre 1º de janeiro e 15 de dezembro de 2005, considerando que recebeu o Auto de Infração em 15 de dezembro de 2010, por entender aplicável ao caso o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente de falta de recolhimento e de recolhimento a menor do ICMS.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2007.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Sobre o assunto muito bem expôs a Dra. Misabel Abreu Machado Derzi ao atualizar a célebre obra “Direito Tributário Brasileiro” do eminente doutrinador Aliomar Baleeiro, em sua 12ª edição (editora Forense – 2013), a saber:

O art. 173 fulmina com a decadência a inércia da Fazenda Pública, que deixa de lançar o tributo. No entanto, as formas de contagem do prazo de decadência nele consignadas se aplicam apenas às hipóteses de lançamento de ofício (art. 149) ou com base em declaração do sujeito passivo (art. 147).

É necessário, nesse ponto, lembrar o que foi dito nos comentários ao art. 150 do CTN. Segundo esse artigo, o lançamento por homologação é ato administrativo, expresso ou tácito, que confirma a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo (cálculo do tributo devido e pagamento antecipado), equiparando-a a ato liquidatário e extinguindo o crédito tributário. Segundo o mesmo dispositivo, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para lançar por homologação, contado o prazo da data da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi recolhido, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação por parte do sujeito passivo enseja a prática do lançamento de ofício ou revisão do lançamento, previsto no art. 149 do Código Tributário Nacional. Inaplicável se torna, assim, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para homologação tácita do pagamento.

A aplicação das regras relativas a decadência só pode ser vista considerando-se que a regra do art. 150, § 4º visa, exatamente, consagrar o dever tributário cumprido pelo contribuinte que realizou o pagamento do imposto, enquanto que a regra do art. 173 dilata o prazo considerando aquele contribuinte que não realizou o pagamento do tributo.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco.

Assim, no caso dos autos, repita-se pela importância, o prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado

pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V, do mesmo diploma legal.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro e 15 de dezembro de 2005, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2006, findando-se em 31 de dezembro de 2010.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2011.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 15 de dezembro de 2010 (fl. 398), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao período de 1º de janeiro e 15 de dezembro de 2005, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

É idêntico o entendimento deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria como se encontra demonstrado na decisão dos Acórdãos n.ºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Para que fique mais clara a decisão, passa-se a analisar cada um dos motivos que levaram ao lançamento, sendo que a aplicação da multa isolada exigida será apreciada ao final por estar presente nos dois pontos e não dever prevalecer em nenhuma situação.

1 - Falta de retenção do ICMS/ST devido ou não inclusão na base de cálculo do ICMS/ST do valor do próprio imposto, nas operações de venda de produtos derivados de petróleo destinados a consumidor final

Trata este item do lançamento de acusação fiscal de que a Impugnante, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS n.º 03/99, vigente a época dos fatos geradores autuados, deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido ou não incluiu na base de cálculo do ICMS/ST retido o valor do próprio imposto, nas operações de venda de produtos derivados de petróleo destinados a consumidor final.

Exigências do ICMS devido por substituição tributária e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e 55, inciso VII.

Os produtos derivados de petróleo autuados neste item do Auto de Infração são os produtos classificados nas seguintes posições das NBMs 2710.19.31 e 2710.19.32, conforme consta no “Anexo C – Produtos sujeitos a Substituição Tributária considerados na autuação” que, após a reformulação do crédito tributário, está acostado à fl. 583.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consta no demonstrativo denominado de *Anexo D – Cálculo do ICMS/ST Por Produto* (acostado às fls. 584/706, após a reformulação do crédito tributário) a listagem das empresas destinatárias de tais produtos, classificadas pela Fiscalização como “consumidores finais” dos produtos derivados de petróleo adquiridos da Impugnante, conforme análise das atividades desenvolvidas por tais empresas de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas/CNAE.

Contrariamente ao sustentado pela Impugnante os produtos derivados de petróleo classificados na NCM 27101932 encontravam-se sujeitos à substituição tributária por estarem incluídos no Convênio ICMS n.º 03/99, vigente no período autuado, conforme Cláusula Primeira do referido convênio.

Cumprе destacar que o Convênio ICMS n.º 110/07 não é aplicável ao caso dos autos, uma vez que, apesar de ter inovado em relação ao Convênio ICMS n.º 03/99 ao citar as NCMs dos produtos sujeitos à substituição tributária, tem vigência posterior ao período autuado.

Importante registrar que desde o julgamento do RE 198.088, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a hipótese de não incidência do ICMS, veiculada no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal de 1988, prevista para operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, não é benefício fiscal instituído em prol do contribuinte, seja consumidor, ou não, mas uma técnica para levar ao Estado de destino dos produtos, a totalidade do ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo.

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

Lei Complementar n.º 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

.....

§ 1º O imposto incide também:

.....

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

.....

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

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

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Lei nº 6.763/75

(redação dada pela Lei n.º 14.699/03)

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; grifou-se.

RICMS/02

Anexo IX

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005 - Redação original:

"Art. 360. Nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinadas a contribuintes localizados neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subsequentes saídas desses produtos, em operação interna, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR):"

.....
III - ao estabelecimento industrial situado nesta ou em outra unidade da Federação, relativamente aos óleos lubrificantes e aos produtos especificados no artigo seguinte;

.....
§ 1º A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS é atribuída, ainda, ao estabelecimento situado em outra unidade da Federação:

.....
"II - na remessa de combustível e lubrificante derivado de petróleo a este Estado, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto."

Anexo XV

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;

CAPÍTULO IV

Das Operações Relativas a Combustíveis

SEÇÃO I

Da Responsabilidade

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:

.....
§ 1º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se, também, em relação ao imposto devido na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entrada ou recebimento em operação interestadual de:

.....
II - combustível derivado de petróleo, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado.
.....

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

Com relação à matéria, foi publicada pela SEF/MG a Instrução Normativa SLT n.º 01/03, *in verbis*:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT n.º 01/03

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

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no artigo 23 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto n.º 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que a Constituição da República de 1988, em seu artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "b", determina a não-incidência do ICMS nas operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

considerando que a referida norma constitucional tem por escopo transferir a tributação, na sua totalidade, para a unidade da Federação destinatária dos produtos em questão, inclusive quando utilizados em finalidade diversa da sua industrialização ou comercialização, não se constituindo, portanto, em hipótese de mera desoneração fiscal tendente a favorecer o consumidor;

considerando que, embora a não-incidência em comento opere em detrimento dos Estados produtores, a própria Constituição em vigor (artigo 20, § 1º) cuidou de assegurar a estes a participação no resultado da exploração dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produtos ou a correspondente compensação financeira por tal exploração;

considerando que, provocado a se pronunciar sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal ratificou o entendimento acima descrito, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 198.088-SP;

considerando que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em consonância com os ditames constitucionais, prevê expressamente a incidência do ICMS sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrente de operações interestaduais, dos produtos supramencionados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (artigo 2º, § 1º, inciso III);

considerando que, relativamente a tal hipótese de incidência, o mesmo Diploma Normativo atribui ao remetente dos produtos a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário (art. 9º, § 2º);

considerando que as disposições acima também se encontram presentes na legislação tributária deste Estado - Lei nº 6.763 (artigo 5º, § 1º, item 4), de 26 de dezembro de 1975 e Regulamento do ICMS (artigo 1º, inciso IV, c/c artigo 360, § 1º, inciso II, Parte 1, Anexo IX), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, a exemplo do que ocorria ao tempo em que vigorava o Regulamento anterior (artigo 1º, inciso IV, c/c artigo 372, § 1º, item 2, Anexo IX), aprovado pelo Decreto 38.104, de 28 de junho de 1996;

considerando, ainda, a consagração, no texto constitucional, dos princípios da federação, da isonomia e da livre concorrência, bem como do objetivo fundamental de reduzir as desigualdades sociais e regionais;

considerando a necessidade de se efetivar o cumprimento incondicional da norma constitucional, não se admitindo sua sujeição a quaisquer fatores nela não previstos;

considerando que uma interpretação extensiva do termo "industrialização", a que se referem os supracitados dispositivos legais, de modo a 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, implicaria indevida subordinação do mandamento constitucional à eventualidade da tributação das mercadorias resultantes de tal processo, quando distintas daqueles produtos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando, também, a uniformidade de entendimento existente nas demais unidades da Federação, relativamente à presente matéria;

considerando, por fim, a necessidade de orientar os servidores, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação dos dispositivos em tela, RESOLVE expedir a seguinte INSTRUÇÃO NORMATIVA:

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.

Parágrafo único - A responsabilidade prevista no inciso IV deste artigo alcança também a hipótese descrita no artigo 372, § 2º, item 5, Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 38.104, de 28 de junho de 1996, durante o período em que vigorou tal dispositivo.

Art. 3º - Fica reformulada qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.

Art. 4º - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a contar da data de edição dos dispositivos a que se refere. Grifos acrescidos.

Convém assinalar que a referida instrução normativa nada criou, apenas objetivou aclarar o sentido dos dispositivos legais nela descritos, consoante restou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consignado no voto do Des. Dídimo Inocêncio de Paula do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - TJMG, na Ap. Cível/Reexame necessário nº 1.0024.06.022112-4/001, cujos excertos encontram-se abaixo colacionados:

(...)

REVELAM OS AUTOS QUE OS LANÇAMENTOS ESTAMPADOS NAS CERTIDÕES DE DÍVIDA ATIVA DA EXECUÇÃO EM APENSO FORAM MOTIVADOS EM RAZÃO DE OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE REMESSA DE ÓLEO COMBUSTÍVEL REALIZADAS PELA EMBARGANTE (LOCALIZADA NO ESTADO DE SÃO PAULO) A CONTRIBUINTE ESTABELECIDO NO ESTADO DE MINAS GERAIS, PARA FINS DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE CIMENTO.

NO ENTENDER DA APELADA, NÃO HÁ FATO GERADOR DE ICMS NA HIPÓTESE, PORQUANTO O ÓLEO COMBUSTÍVEL FORA CONSUMIDO NO PROCESSO INDUSTRIAL DA COMPANHIA MINAS OESTE DE CIMENTO, ATRAINDO, DESTARTE, A REDAÇÃO DO ART. 2º, § 1º DA LC 87/1996, QUE ASSIM ENUNCIA:

"ART. 2º (...)

§ 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".

DA LEITURA DO ARTIGO SUSO TRANSCRITO, PODER-SE-IA COGITAR, AO MENOS EM PRINCÍPIO, QUE AS OPERAÇÕES COM ÓLEO COMBUSTÍVEL CONSUMIDO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO NÃO ESTARIAM SOB A INCIDÊNCIA DO ICMS.

TODAVIA, A SUA REDAÇÃO REVELA-SE, A MEU VER, UM POUCO DÚBIA: O ICMS DEIXARIA DE INCIDIR NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO ÓLEO, OU EM TODOS OS PROCEDIMENTOS INDUSTRIAIS NOS QUAIS ELE É CONSUMIDO?

DIANTE DAS DIVERGÊNCIAS QUE EXISTIAM EM TORNO DO TEMA, SOBREVEIO A LC 14.699/2003, COM VISTAS A REGULAMENTAR, DE FORMA MAIS CLARA, A HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS, MODIFICANDO A REDAÇÃO DO ART. 5º, § 1º, 4, DA LEI ESTADUAL 6.763/1975, QUE PASSOU A CONTAR COM A SEGUINTE DICÇÃO:

"ART. 5º. (...)

§ 1º- O IMPOSTO INCIDE SOBRE:

(...)

4) A ENTRADA, EM TERRITÓRIO MINEIRO, DECORRENTE DE OPERAÇÃO INTERESTADUAL, DE PETRÓLEO, DE LUBRIFICANTE E

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMBUSTÍVEL LÍQUIDO OU GASOSO DELE DERIVADOS E DE ENERGIA ELÉTRICA, QUANDO NÃO DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO";

VÊ-SE, PORTANTO, QUE A CELEUMA QUE ENTÃO EXISTIA ACABOU SUPERADA PELA LEI ESTADUAL 14.699/2003, QUE ACLAROU A REDAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO III, DA LC 87/1996 E COLOCOU TERMO ÀS ANTIGAS DÚVIDAS QUE SURTIAM A CADA DIA EM TORNO DO TEMA - FREQUENTEMENTE REMETIDAS À AUTORIDADE ADMINISTRATIVA EM FORMA DE CONSULTAS.

ALIÁS, A NOVEL REDAÇÃO DA LEI 6.763/1975 NADA MAIS FEZ DO QUE SUFRAGAR O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM TORNO DO ASSUNTO, CONFORME ARESTO QUE PASSO A TRANSCREVER:

"... O PLENÁRIO DESTA CORTE, AO APRECIAR O RE 198.088, DE QUE FUI RELATOR, DECIDIU QUE A IMUNIDADE OU HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA CONTEMPLADA NA ALÍNEA "B" DO INC. X DO § 2º DO ART. 155 RESTRINGE-SE AO ESTADO DE ORIGEM, NÃO ABRANGENDO O ESTADO DE DESTINO DA MERCADORIA, ONDE SÃO TRIBUTADAS TODAS AS OPERAÇÕES QUE COMPÕEM O CICLO ECONÔMICO POR QUE PASSAM OS PRODUTOS, INDEPENDENTEMENTE DE SE TRATAR DE CONSUMIDOR FINAL OU INTERMEDIÁRIO. CONFIRAM-SE, NO MESMO SENTIDO, O RE 227.460-AGR, RELATOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE, O RE 272.127-AGR, RELATORA MINISTRA ELLEN GRACIE, E O RE 201.703, RELATOR MINISTRO MOREIRA ALVES" (STF - AG. REG. 190.992-7/RN, DJ. 19.12.2002).

NESTE TEMPO, REPUTO IMPOSSÍVEL INVOCAR OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE, PRIMEIRO PORQUE O REFERIDO FATO GERADOR JÁ SE ENCONTRAVA PREVISTO NA LC 87; SEGUNDO PORQUE A PRÓPRIA INTERPRETAÇÃO DO PRETÓRIO EXCELSO JÁ SE INCLINAVA PARA TAL SENTIDO E, TERCEIRO, PORQUE A LEI 14.699/2003 NADA MAIS FEZ DO QUE TORNAR MAIS CLARA A REDAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL - CUJA REDAÇÃO DESPERTAVA ALGUMAS CONTROVÉRSIAS.

REGISTRE-SE QUE NESSA MESMA TRILHA JÁ DECIDIU ESTE TRIBUNAL, CONFORME ARESTOS QUE PASSO A TRANSCREVER:

"EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - ÓLEO COMBUSTÍVEL USADO NA FABRICAÇÃO DE CLÍNQUER (MATÉRIA-PRIMA DO CIMENTO) E CAL - ENQUADRAMENTO NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. - SE A MERCADORIA (ÓLEO COMBUSTÍVEL) É UTILIZADA PARA REALIZAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO, EM QUE O ÓLEO NÃO PARTICIPA DO PRODUTO FINAL, MAS É CONSUMIDO, TRATA-SE, POIS, DE MEIO PARA ATINGI-LO, HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS. A PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA SÓ PODE SER ILIDIDA POR PROVA INEQUÍVOCA EM CONTRÁRIO. SE OS EMBARGOS OPOSTOS À EXECUÇÃO NÃO CONSEGUEM DEMONSTRAR QUALQUER VÍCIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FORMAL OU MATERIAL DA CDA, CORRETA A SENTENÇA QUE OS JULGA IMPROCEDENTES." (TJMG - AP. CÍVEL N. 1.0287.07.018724-0/001, REL. DES. GERALDO AUGUSTO, DJ. 25.07.2008).

"DIREITO TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DERIVADOS DE PETRÓLEO - PREÇO DE VENDA AO CONSUMIDOR FINAL. SEGUNDO ENTENDIMENTO DO STF, A IMUNIDADE OU HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA CONTEMPLADA NA ALÍNEA "B" DO INC. X DO § 2.º DO ART. 155, DA CF, RESTRINGE-SE AO ESTADO DE ORIGEM, NÃO ALCANÇANDO O ESTADO DE DESTINO DA MERCADORIA, NO QUAL SÃO TRIBUTADAS TODAS AS OPERAÇÕES QUE COMPÕEM O CICLO ECONÔMICO POR QUE PASSAM OS PRODUTOS, INDEPENDENTEMENTE DE SE TRATAR DE CONSUMIDOR FINAL OU INTERMEDIÁRIO. (RE 227.466-AGR - RELATOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE; RE 272.127-AGR - RELATORA MINISTRA ELLEN GRACIE; E RE 201.703 - RELATOR MINISTRO MOREIRA ALVES). É LEGÍTIMA A EXIGÊNCIA ANTECIPADA DO ICMS SOBRE DERIVADOS DE PETRÓLEO, PELO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, JÁ RECONHECIDO PELO COLENO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO AMPARADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL." (TJMG - AP. CÍVEL N. 1.0287.04.016961-0/001, REL. DES. WANDER MAROTTA, DJ. 05.06.2008).

ESCLARECIDO, PORTANTO, O PONTO RELATIVO À INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE O ÓLEO COMBUSTÍVEL NÃO EMPREGADO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO, TENHO QUE ERA DE RIGOR O RECOLHIMENTO, PELA DISTRIBUIDORA SHELL, DO ICMS/ST DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS, NOS MOLDES DO ART. 372, § 1º DO RICMS/1996, "VERBIS": (...).

Constata-se, pois, que o ICMS incidirá sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não forem destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, o que é o caso de todas as operações relativas às exigências deste item do lançamento, tendo em vista que as empresas adquirentes de tais produtos não comercializam e nem industrializam o próprio produto derivado de petróleo.

A Impugnante tenta demonstrar que há industrialização do próprio produto. Contudo, as provas dos autos conduzem à conclusão de que os adquirentes não fazem nenhum tipo de transformação nos produtos que recebem da Impugnante, mas apenas os inserem, da mesma forma que recebidos, repita-se sem qualquer transformação física ou química, em seus próprios produtos.

Cabe salientar que a Impugnante, à época dos fatos geradores, por força do Convênio ICMS n.º 03/99 era contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias listadas no inciso III do § 1º da Cláusula Primeira do citado Convênio, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos). Confira-se:

CAPÍTULO I DA RESPONSABILIDADE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir 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:

.....
III - na entrada de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à industrialização ou à comercialização pelo destinatário.

Desse modo, em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais é que Impugnante foi alçada à condição de autuada no polo passivo da obrigação tributária.

Observe-se que tendo em vista a imunidade constitucional prevista para as remessas de derivados de petróleo para este Estado (imunidade das operações próprias do remetente), a Fiscalização apurou o ICMS/ST mediante simples inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, ou seja, dividiu o valor dos produtos, acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se informado na nota fiscal, por 0,82 (oitenta e dois centésimos) e aplicou sobre este montante a alíquota de 18% (dezoito por cento), com fulcro no art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96, c/c art. 13, § 15 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

.....
§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

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

.....
§ 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.

Depreende-se dos dispositivos acima, que a base de cálculo para a tributação na entrada em Minas Gerais de lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

industrialização do próprio produto, é o valor da operação de que decorrer a entrada, nele integrado o montante do próprio imposto, como defendido pela Fiscalização.

Diferentemente das argumentações da Impugnante e à luz dos arts. 8º, 9º e 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96 e da legislação estadual retro mencionada, o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo.

É que a ocorrência da imunidade na operação interestadual não influencia o cálculo do valor do imposto a recolher, porquanto este é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a operação, sendo esta última o valor da operação de que decorrer a entrada dos produtos, incluído o montante do próprio imposto na base de cálculo.

A matéria em exame encontra-se pacificada neste Conselho de Contribuintes conforme várias decisões nas quais restou consignado a procedência do lançamento do crédito tributário que inclui o montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST. Confira-se à título de exemplo:

ACÓRDÃO: 18.100/07/1ª
IMPUGNAÇÃO: 40.010117617-25
IMPUGNANTE: CASTROL BRASIL LTDA.
PROC. S. PASSIVO: CYNTHIA MORAES DE CARVALHO/OUTRO
PTA/AI: 01.000151554-29
INSCR. ESTADUAL: 048.004398.06-54
ORIGEM: SUFIS - DGP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – LUBRIFICANTE - BASE DE CÁLCULO – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO - CONSTATOU-SE A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, EM DECORRÊNCIA DA NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, EM OPERAÇÕES COM LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO, DESTINADAS A CONSUMIDORES FINAIS LOCALIZADOS NESTE ESTADO, INOBSERVANDO, PORTANTO, AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS ART. 375, INCISO IV, DO ANEXO IX, DO RICMS/96 (VIGENTE À ÉPOCA), E ART. 2º, INCISO II DA IN SLT N.º 01/2003. NO ENTANTO, DEVEM SER EXCLUÍDAS AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS DOCUMENTOS FISCAIS PARA OS QUAIS NÃO HÁ NOS AUTOS INFORMAÇÃO DO CAE DAS DESTINATÁRIAS DOS PRODUTOS, COM FULCRO NO ART. 112, INCISO II DO CTN. MANTIDAS PARCIALMENTE AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MR.

.....
LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Diante do exposto, vê-se que a infração apontada neste item do lançamento encontra-se plenamente caracterizada, nos termos da legislação retromencionada, uma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vez que as empresas destinatárias dos produtos derivados de petróleo, ora autuados, de fato, não comercializam ou industrializam o próprio produto adquirido.

Registre-se que as declarações trazidas pela Defesa (fls. 466/473), emitidas por alguns dos adquirentes dos produtos objeto deste item do lançamento corroboram a acusação fiscal em análise, pois o que se constata em tais documentos é que os destinatários não comercializam ou industrializam o próprio produto adquirido.

Registre-se que o exemplo dado pela Defendente às fls. 411/412, relativo à fabricação de amortecedores pela Magneti Marelli Cofap Cia Fabricadora de Peças com o produto “Titan DAF 5045 M” (NCM 27101932 “óleos lubrificantes com aditivos”) demonstra que o mencionado destinatário não comercializa ou industrializa o próprio produto adquirido.

Mencione-se que a Fiscalização acostou às fls. 783/784 extratos de consultas ao cadastro da SEF/MG, relativas à atividade desenvolvida pelas empresas em relação as quais a Impugnante acostou as declarações retro mencionadas, observe que tais contribuintes não comercializam ou industrializam o próprio produto adquirido.

Alega a Impugnante que “o Regulamento do ICMS mineiro restringe de forma ilegal o âmbito de aplicação das normas que regem a matéria em exame ao dispor que somente na situação em que houver a industrialização do próprio produto não haverá incidência do ICMS”.

A seu ver, o entendimento retromencionado, adotado pela SEF/MG, afeta a regra da não cumulatividade, importa em bitributação e *bis in idem*.

Todavia, a norma ínsita no art. 3º, inciso III da Lei Complementar n.º 87/96 tem como escopo evitar que os Estados produtores de petróleo sejam excessivamente beneficiados com a venda do mencionado bem. Assim, o referido dispositivo deve ser interpretado no sentido de que somente não haverá incidência do ICMS, nas operações interestaduais relativas a petróleo e seus derivados, quando destinados à industrialização deles mesmos. Havendo utilização dos referidos produtos para industrialização de outro bem, há incidência do imposto. Tal entendimento encontra guarida em várias decisões judiciais. Examine-se:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS/ST. ALEGADA DECADÊNCIA. NÃO-OCORRÊNCIA. IMPOSTO SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. APLICAÇÃO DA NORMA CONTIDA NO ART. 173, I DO CTN. ÓLEO COMBUSTÍVEL. INDÚSTRIA DE CIMENTO. TRIBUTAÇÃO PELO ESTADO DE DESTINO. LEGALIDADE DA MULTA E DA TAXA SELIC. PREVISÃO LEGAL. – (...) - INCIDE O ICMS PELA ENTRADA DE ÓLEO COMBUSTÍVEL, PROVINDA DE OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO, SE ESSE É UTILIZADO E CONSUMIDO APENAS COMO ENERGIA TÉRMICA NA PRODUÇÃO DO CIMENTO, NÃO SE AGREGANDO A ESSE NOVO PRODUTO. ÓLEO COMBUSTÍVEL NÃO INDUSTRIALIZADO NO ESTADO DESTINATÁRIO. - LEGALIDADE DE MULTA DE 50% IMPOSTA SEGUNDO PREVISÃO DE LEI (ART.56, II, PAR. 2.º, LEI ESTADUAL 6.763/75). (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.06.102164-1/001 - COMARCA DE BETIM - APELANTE(S): CIA CIMENTO PORTLAND ITAÚ - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. EDUARDO ANDRADE

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ÓLEO COMBUSTÍVEL UTILIZADO NA FABRICAÇÃO DE CIMENTO - INEXISTÊNCIA DE CONSULTA REALIZADA PELO SUJEITO PASSIVO - INAPLICABILIDADE DO ART. 146 DO CTN - REMESSA DO ÓLEO FABRICADO EM SÃO PAULO PARA O ESTADO DE MINAS GERAIS - INCIDÊNCIA DE ICMS/ST - INTELIGÊNCIA DA LC 87/1996 E DA LEI ESTADUAL 14.699/2003 - SENTENÇA REFORMADA. (...) **INCIDE ICMS/ST SOBRE A ENTRADA, EM TERRITÓRIO MINEIRO, DE ÓLEO COMBUSTÍVEL DESTINADO À FABRICAÇÃO DE CIMENTO, OPERAÇÃO ESSA QUE SOMENTE SERIA ISENTA OU NÃO-TRIBUTADA CASO O PRÓPRIO ÓLEO SOFRESSE PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, CONFORME ENUNCIA A LEI ESTADUAL 14.699/2003 E A PRÓPRIA LC 87/1996, NOS TERMOS, ALIÁS, DA INTERPRETAÇÃO CONFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM TORNO DO TEMA. EM REEXAME NECESSÁRIO, REFORMA-SE A SENTENÇA, PREJUDICADO O APELO VOLUNTÁRIO.** APELAÇÃO CÍVEL / REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.0024.06.022112-4/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - REMETENTE: JD 1 V FEITOS TRIBUTARIOS ESTADO COMARCA BELO HORIZONTE - APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): SHELL BRASIL LTDA - RELATOR: EXMO. SR. DES. DÍDIMO INOCÊNCIO DE PAULA. GRIFOU-SE.

DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÕES - EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS - ICMS - DECADÊNCIA - AUSÊNCIA DE PROVA DE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO - APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ARTIGO 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE COMERCIALIZAÇÃO DE ÓLEO COMBUSTÍVEL PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE CIMENTO - NECESSIDADE DE DESTAQUE DO IMPOSTO - AUSÊNCIA DE HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA - INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 3º, III, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96 - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - MATÉRIA COMPLEXA - MAJORAÇÃO - POSSIBILIDADE - 1º. RECURSO DESPROVIDO E 2º. RECURSO PROVIDO. - AUSENTE A PROVA DA ANTECIPAÇÃO, AINDA QUE PARCIAL, DO PAGAMENTO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, APLICA-SE A REGRA GERAL DE DECADÊNCIA, PREVISTA NO ARTIGO 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. - **O ARTIGO 3º, INCISO III, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96, TEM COMO OBJETIVO EVITAR QUE OS ESTADOS PRODUTORES DE PETRÓLEO SEJAM EXCESSIVAMENTE**

BENEFICIADOS COM A VENDA DO MENCIONADO BEM. ASSIM, O REFERIDO DISPOSITIVO DEVE SER INTERPRETADO NO SENTIDO DE QUE SOMENTE NÃO HAVERÁ INCIDÊNCIA DO ICMS, NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS RELATIVAS A PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS, QUANDO DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO DELES MESMOS. HAVENDO UTILIZAÇÃO DOS REFERIDOS PRODUTOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE OUTRO BEM, HÁ INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. (...)

(APELAÇÃO CÍVEL 1.0027.05.050050-6/003, RELATOR(A): DES.(A) MOREIRA DINIZ, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 03/02/2011, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 16/03/2011).

A propósito, a decisão do TJMG cujos excertos do voto vencido foi citado na peça de defesa (fls. 413/inteiro teor da decisão colacionado às fls. 482/494) respalda o entendimento supracitado, conforme consta nos fundamentos do voto vencedor de tal decisão, o qual se destaca:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - REEXAME NECESSÁRIO - MEDIDA CAUTELAR PREPARATÓRIA - ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - AQUISIÇÃO DE ÓLEO COMBUSTÍVEL SEM RETENÇÃO DO ICMS - ARTIGO 155, §2º, X, 'B', DA CF/88 - NÃO-INCIDÊNCIA - ESTADO DE ORIGEM - PRECEDENTE DO PLENO DO STF - HIPÓTESE EXCEPCIONAL DA LC 87/96 NÃO VERIFICADA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE - CARÁTER ACESSÓRIO DA TUTELA CAUTELAR. CONSOANTE PRECEDENTE DO PLENO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, O ARTIGO 155, §2º, X, 'B', DA CF, NÃO DISCIPLINA IMUNIDADE PARA OPERAÇÕES QUE DESTINEM ÓLEO COMBUSTÍVEL PARA OUTROS ESTADOS, MAS SIM, HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA RESTRITA AO ESTADO DE ORIGEM. A HIPÓTESE EXCEPCIONAL PREVISTA NO ARTIGO 3º, III, DA LC 87/96 SE APLICA APENAS QUANDO A OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO RESULTE EM CONTINUIDADE DO CICLO DO PRODUTO (ÓLEO COMBUSTÍVEL), NÃO ADMITINDO INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. A COBRANÇA DO IMPOSTO (ICMS) DO ADQUIRENTE, EM RAZÃO DO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, MESMO QUE O PRODUTO (ÓLEO COMBUSTÍVEL) NÃO SEJA DESTINADO À COMERCIALIZAÇÃO, POSSUI PREVISÃO LEGAL E NÃO OFENDE O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE. NÃO SE JUSTIFICA A EXISTÊNCIA DO PROCESSO CAUTELAR OU A PERMANÊNCIA DA LIMINAR DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO QUANDO A CONCLUSÃO DA AÇÃO PRINCIPAL É PELA LEGALIDADE DA EXAÇÃO. APELAÇÃO CÍVEL / REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.0024.04.411954-3/001 EM CONEXÃO COM A APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.05.685218-9/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - REMETENTE: JD 3 V FEITOS TRIBUTARIOS ESTADO COMARCA BELO HORIZONTE - APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): ALCOA ALUMINIO S/A - RELATOR: EXMO. SR. DES. ARMANDO FREIRE.

Outrossim, não se constata no presente caso a alegada ofensa ao princípio da não cumulatividade ou caracterização de bitributação ou *bis in idem*, como bem destacado pela Fiscalização:

Em relação ao princípio de não-cumulatividade, conforme já mencionado anteriormente o parágrafo 8º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/MG permite abater sob forma de crédito o valor de imposto retido por substituição tributária, em virtude de entrada da mercadoria em território mineiro quando não destinado à comercialização, assim a regra em questão não é afastada.

Salienta-se que não se caracterizou bitributação nos autos já que a exigência de ICMS/ST é devida exclusivamente ao Estado de Minas Gerais, desconhece-se a cobrança deste mesmo tributo por outra entre tributante.

Não há ocorrência de *bis in idem* já que a legislação tributária é clara ao determinar que o fato gerador acontece na entrada do produto em território mineiro desta forma, salienta-se que não existe hipótese de incidência de imposto na saída do estabelecimento para produtos arrolados no Convênio 03/99, a não ser quando da industrialização do próprio produto. Assim, a legislação de ICMS no tocante a lubrificantes (LC 87/96) determina que o imposto cabe ao Estado onde está localizado o consumidor do final do produto. A responsabilidade é atribuída ao remetente na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS dos produtos destinados a uso, consumo do destinatário de acordo com o artigo 12 do anexo XV do RICMS/MG.

Assim, corretas as exigências do ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75.

Contudo, quanto à multa isolada exigida, a questão merece uma melhor análise que será feita ao final, uma vez presente esta exigência nos dois tópicos da atuação.

2 - Falta de retenção do diferencial de alíquotas devido pela Impugnante nas remessas a contribuintes mineiros de produtos não derivados de petróleo destinados ao uso e consumo do estabelecimento adquirente

Trata este item do lançamento de acusação fiscal de não retenção do diferencial de alíquota devido pelas remessas a destinatários contribuintes mineiros de produtos não derivados de petróleo destinados ao uso e consumo do estabelecimento adquirente.

Exigências do ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e 55, inciso VII.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os produtos autuados neste item do Auto de Infração são os produtos listados no “Anexo C – Produtos sujeitos a Substituição Tributária considerados na autuação” (fl. 583), em relação aos quais consta a observação de serem produtos não derivados de petróleo.

Consta no Anexo D – “Cálculo do ICMS/ST Por Produto” (fls. 584/706) as empresas mineiras destinatárias de tais produtos.

Reitere-se que a Fiscalização, acatando parcialmente as alegações da Defendente, excluiu as exigências relativas aos produtos classificados nas NCMs 56031290, 72222000, 84242000 e 84249090, uma vez que tais produtos não estavam alcançados pelo Convênio ICMS n.º 03/99, vigente à época dos fatos geradores, conforme Termo de Rerratificação do Lançamento, acostado à fl. 576.

Destaque-se que a Impugnante, à época dos fatos geradores, por força do Convênio ICMS n.º 03/99, então vigente, era contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias listadas na alínea “a” do inciso I do § 1º da Cláusula Primeira do citado convênio, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos) que as utilizam como uso e consumo do estabelecimento (inciso II da mencionada cláusula primeira). Confira-se:

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;

Com relação às remessas de produtos não derivados de petróleo a contribuintes mineiros destinados a uso e consumo do estabelecimento, o ICMS/ST é

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigido com fulcro na legislação supracitada e também nos seguintes dispositivos legais:

RICMS/02

Anexo IX

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005 - Redação original:

"Art. 360. Nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinadas a contribuintes localizados neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas desses produtos, em operação interna, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR):"

.....
III - ao estabelecimento industrial situado nesta ou em outra unidade da Federação, relativamente aos óleos lubrificantes e aos produtos especificados no artigo seguinte;

.....
§ 1º A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS é atribuída, ainda, ao estabelecimento situado em outra unidade da Federação:

I - em relação ao imposto devido em razão do diferencial de alíquotas, apurado na forma dos incisos XII e XIII do caput do artigo 43 deste Regulamento, relativamente ao produto sujeito à tributação;"

Efeitos de 07/08/2003 a 30/11/2005 - Redação dada pelo art. 3º, III, e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 43.785, de 15/04/2004:

Anexo XV

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:

a) mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente;

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Seção II

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

Subseção I

Da Responsabilidade

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

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

§ 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 a 24, 26, 29 a 32, 39 e 43 a 48 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

CAPÍTULO XIV

Das Operações Relativas a Combustíveis

SEÇÃO I

Da Responsabilidade

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:

§ 1º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se, também, em relação ao imposto devido na entrada ou recebimento em operação interestadual de:

I - mercadoria para uso ou consumo do contribuinte;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observe-se que a Fiscalização apurou o ICMS/ST mediante a aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, ou seja, multiplicou o valor dos produtos por 0,06 (seis centésimos), conforme se extrai do Anexo D – *Cálculo do Imposto por Produto* e Anexo F – *Memórias de Cálculo* - fls. 155 e 157. Examine-se:

		SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA MINAS GERAIS	
		NÚCLEO DE CONTRIBUINTES EXTERNOS - NCONEXT2/SP	
		ANEXO "F"	AI 01.000168408.26
MEMÓRIA DE CÁLCULO			
FUCHS DO BRASIL		IE/MG: 252.195609.00-83	
		CNPJ : 43.995.646/0001-69	
OPERAÇÃO INTERESTADUAL			
OUTROS PRODUTOS NÃO IMUNES			
CONSUMIDOR FINAL EM MINAS GERAIS			
RICMS/ST - ANEXO XV - ART. 20, INCISO II => DIF ALIQ. = 6,0%			
		NOTA FISCAL	Nº 136631
			19/08/2005
(1)	R\$1.836,47	VALOR DO PRODUTO	
(2)	R\$1.836,47	BASE DE CÁLCULO ICMS-ST APURADA (2) = (1)	
(3)	12,0%	ALÍQUOTA INTERESTADUAL (SP - MG)	
(4)	18,0%	ALÍQUOTA INTERNA - MG	
(5)	6,0%	DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS (5) = (4) - (3)	
(6)	R\$ 110,19	ICMS/ST APURADO (6) = (2) x (5)	
(7)	R\$ 0,00	ICMS/ST DESTACADA NA NOTA FISCAL	
(8)	R\$ 110,19	ICMS-ST A RECOLHER (8) = (7) - (6)	
(9)	R\$ 0,00	BASE DE CÁLCULO / ST DESTACADA NA NOTA FISCAL	
(10)	R\$1.836,47	DIFERENÇA ENTRE BASES DE CÁLCULO (10) = (2) - (9)	
(11)	R\$ 734,59	MULTA ISOLADA = 40,0% DIF BC-ICMS/ST (11) = (10) x 40,0%	

Observe-se que a Impugnante acostou às fls. 467/473 declarações firmadas por alguns dos destinatários mineiros dos produtos autuados neste item do lançamento, nas quais constam que os produtos adquiridos são “*utilizados/destinados ao processo produtivo por eles desenvolvido*” (fl. 467), “*como insumos na usinagem de componentes bélicos de fabricação desta indústria de material bélico*” (fl. 468), “*como matéria prima em nosso processo produtivo*” (fl. 469), “*como material intermediário em nosso processo produtivo*” (fl. 470), “*como matéria prima em nosso processo*” (fl. 471), “*como insumos em nosso processo produtivo sendo lubrificantes a base de grafite*”

e também compramos graxas que são materiais de uso e consumo” (fl. 472), “como insumo em nosso processo produtivo” (fl. 473).

A Fiscalização ao analisar tais declarações deixou consignado que elas não têm o condão de afastar as exigências fiscais.

Contudo, na busca da verdade material, a Assessoria do CC/MG exarou o despacho interlocutório (fls. 796/800) para que a Impugnante juntasse aos autos declarações dos clientes/destinatários mineiros dos produtos não derivados de petróleo (item 2 do Auto de Infração), conforme listagem anexada às fls. 801/824, contendo informação da destinação dada ao produto adquirido, explicando local de aplicação/função desempenhada no processo produtivo, se for o caso.

A Impugnante então compareceu às 858/862 alegando, em síntese, que as declarações já apresentadas, ainda que por amostragem, corroborariam o argumento defensivo de que o lubrificante foi empregado no processo produtivo do adquirente e que, portanto, compôs o produto final, posteriormente tributado pelo ICMS, cabendo ao Agente Fiscal competente intimar cada contribuinte (destinatário das mercadorias) para que estes apresentem os documentos solicitados. Afirmou, também, que as declarações apresentadas foram concedidas de forma amigável sem afetar sua relação comercial com seus clientes e que não poderia ser compelida a apresentar tais declarações uma vez que não possui qualquer responsabilidade quanto ao diferencial de alíquota relativo ao item 02 do Auto de Infração. Ao final, pede que, caso não entendam assim os julgadores, que se converta o julgamento em diligência para que sejam solicitadas diretamente aos destinatários das mercadorias as declarações quanto à destinação dada ao lubrificante adquirido.

Contudo, como nos termos da legislação retro transcrita compete à Impugnante recolher o diferencial de alíquotas em relação aos produtos por ela vendidos utilizados pelo adquirente como de uso e consumo do estabelecimento, seria crucial seu conhecimento sobre a destinação dada aos produtos relativos às exigências deste item do lançamento.

Assim, dada a sua condição de contribuinte substituto tributário em tais operações deve a Impugnante informar-se quanto à destinação dada pelos adquirentes aos produtos que revende.

Dessa forma, como nas declarações colacionadas pela Impugnante às fls. 467/473 não há informação da destinação dada ao produto adquirido, explicando local de aplicação/função desempenhada no processo produtivo dos estabelecimentos destinatários, informações imprescindíveis para afastar a acusação da Fiscalização de que tais produtos são destinados ao uso e consumo do estabelecimento adquirente e caracterizá-los como produtos intermediários, tais declarações não tem o condão de afastar as exigências fiscais em análise.

Também não socorre à Impugnante a alegação de que a Fiscalização deveria ter autuado o destinatário mineiro, pois a responsabilidade atribuída ao destinatário da mercadoria que receber a mercadoria sujeita à substituição tributária sem retenção ou com retenção do imposto a menor prevista no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 é solidária, não afastando a responsabilidade tributária da Impugnante. Nesse sentido é a jurisprudência deste Conselho. Confira-se:

ACÓRDÃO Nº 19.909/12/2ª

NO QUE TANGE À SUJEIÇÃO PASSIVA DA AUTUADA, VALE DESTACAR QUE DECORRE DA SUA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE MINEIRA NAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA OS DESTINATÁRIOS LOCALIZADOS NESTE ESTADO, POR FORÇA DE REGIME ESPECIAL E DE CONVÊNIO.

REALMENTE, A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE DIRETAMENTE PARA ELA, CONFORME MELHOR DOCTRINA.

PORTANTO, NÃO HÁ DÚVIDA, DE QUE É A CONTRIBUINTE MINEIRA – POR SUBSTITUIÇÃO – DAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS (SUBSTITUÍDOS).

ASSIM, EM DECORRÊNCIA DESTA SUA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE DO ICMS-ST DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS ELA DEVE COMPOR O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

POR OUTRO LADO, PODERIAM, TAMBÉM, COMPOR O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, JUNTAMENTE COM A AUTUADA, OS DESTINATÁRIOS MINEIROS DAS MERCADORIAS SUJEITAS AO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, QUANDO HÁ DESCUMPRIMENTO DO DEVER LEGAL POR PARTE DA ALIENANTE OU REMETENTE DAS MERCADORIAS, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 22, §S 18, 19 E 20 DA LEI Nº 6.763/75.

CALHA TRAZER À BAILA EXCERTOS DO ACÓRDÃO Nº 19.592/12/2ª, DA LAVRA DO ILUSTRE CONSELHEIRO MAURO HELENO GALVÃO, QUE MUITA PROPRIEDADE TRATOU SOBRE O TEMA:

Acórdão: 19.592/12/2ª

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS/ST – OPERAÇÃO INTERNA – REMETENTE CONTRIBUINTE SUBSTITUTA – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA DESTINATÁRIA. CONSTATOU-SE NOS AUTOS QUE A COBRIGADA COM ESTABELECIMENTO EM BETIM/MG VENDEU MERCADORIAS PARA A AUTUADA SEM A RETENÇÃO (DESTAQUE) DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A REMETENTE DAS MERCADORIAS É A CONTRIBUINTE DO ICMS/ST, POR FORÇA DE QUE A MERCADORIA É SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNA E POR PROTOCOLO COM ALGUMAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. A DESTINATÁRIA É

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA COM FUNDAMENTO NO ART. 22, §§ 18, 19 E 20 DA LEI Nº 6763/75, POR ISSO, RESPONDEM SEM HIERARQUIA E SEM BENEFÍCIO DE ORDEM PELA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

.....
NO CASO CONCRETO, SOB ANÁLISE, A CONTRIBUINTE É A VOTORANTIM DE BETIM/MG, POIS, É PARA ELA QUE NASCE DIRETAMENTE A OBRIGAÇÃO DE RETER (DESTACAR) O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E PAGÁ-LO.

EM OUTRAS PALAVRAS, ELA, VOTORANTIM, É CONTRIBUINTE E NÃO RESPONSÁVEL, POIS A OBRIGAÇÃO NASCE DIRETAMENTE PARA ELA.

ELA É CONTRIBUINTE POR OBRIGAÇÃO PRÓPRIA, MAS DE FATO GERADOR ALHEIO. A CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTA É DEFINIDA PELA NORMA DE TRIBUTAÇÃO.

PORTANTO, EM QUALQUER HIPÓTESE, A CONTRIBUINTE-VOTORANTIM DEVE FIGURAR NO AUTO DE INFRAÇÃO.

.....
PORTANTO, ELA, A VOTORANTIM, DEVE COMPOR A SUJEIÇÃO PASSIVA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTA.

QUANTO À DESTINATÁRIA MINEIRA, ELA É RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA.

A CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIA DA DESTINATÁRIA DECORRE DA REGRA DO ART. 22, §§ 18, 19 E 20 DA LEI Nº 6.763/75, QUE PRESCREVE:

.....
INFERE-SE DOS PARÁGRAFOS SUPRACITADOS QUE NA HIPÓTESE DE O CONTRIBUINTE SUBSTITUTO NÃO FAZER A RETENÇÃO OU FAZÊ-LA A MENOR É QUE SURGE A RESPONSABILIDADE PARA O DESTINATÁRIO. E ELE É RESPONSÁVEL NO SENTIDO ESTRITO, PORQUE A SUA OBRIGAÇÃO DECORRE EXPRESSAMENTE DA LEI.

E O DESTINATÁRIO É RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO, PORQUE A NORMA DE RESPONSABILIDADE O INCLUI NA SUJEIÇÃO PASSIVA SEM EXCLUIR O CONTRIBUINTE, CUJA OBRIGAÇÃO DECORRE DA NORMA DE TRIBUTAÇÃO.

OBSERVE-SE QUE ESTAS NORMAS DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ESTÃO DESLOCADAS DO ART. 21 DA MESMA LEI, O QUE TÊM OCASIONADO DIFICULDADES DE SUA ANÁLISE.

EM SÍNTESE, O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO DO ART. 22 SUPRACITADO VEM AGREGAR A SUJEIÇÃO PASSIVA JUNTO COM O CONTRIBUINTE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESTA FORMA, A OCV/MG É RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA PELA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA EM FACE DE DESCUMPRIMENTO DE DEVER LEGAL PELA VOTORANTIM, POR ISSO, DEVE, TAMBÉM, COMPOR O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

PORTANTO, AMBAS, OCV/MG E VOTORANTIM, RESPONDEM SOLIDARIAMENTE PELA OBRIGAÇÃO, SEM HIERARQUIA OU BENEFÍCIO DE ORDEM, COMO DESCRITO NO AUTO DE INFRAÇÃO.

Da mesma forma, também não socorre a Impugnante a alegação de que o diferencial de alíquotas ora exigido possa ter sido recolhido pelos destinatários, uma vez que desacompanhada do comprovante do recolhimento porventura efetuado.

Não pode ser acatada a alegação da Impugnante de que os produtos não derivados de petróleo classificados nas NCMs sob os números 29161519 e 29221320 não estariam alcançados pelo regime de substituição tributária tendo sob o argumento de que não estão incluídos no Convênio ICMS n.º 110/07, que revogou o Convênio ICMS n.º 03/99, pois tais produtos conforme consta nas especificações técnicas acostadas às fls. 548 e 550, são destinados para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos, fato não questionado pela Defendente, estando portanto arrolados no Convênio ICMS n.º 03/99 vigente à época das operações autuadas.

O Convênio ICMS n.º 110/07 realmente inovou em relação ao Convênio ICMS n.º 03/99 ao citar as NCMs dos produtos sujeitos à substituição tributária. No entanto, frise-se, o Convênio ICMS n.º 110/07 não se aplica às operações autuadas por ter vigência posterior ao período autuado.

Saliente-se que consta na Cláusula Trigésima Oitava do Convênio ICMS n.º 110/07 que suas regras produziram efeitos somente partir de 1º de julho de 2008, após o período autuado, a saber:

CONVÊNIO ICMS 110, DE 28 DE SETEMBRO DE 2007

Cláusula trigésima oitava. Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2008, ficando revogados, a partir dessa data, o Convênio ICMS 03/99, de 16 de abril de 1999, o Convênio ICMS 139/01, de 19 de dezembro de 2001, o Convênio ICMS 100/02, de 20 de agosto de 2002 e o Convênio ICMS 140/02, de 13 de dezembro de 2002.

Ressalte-se que tendo em vista a alegação defensoria de que há produtos autuados que não estão sujeitos ao recolhimento do ICMS por substituição tributária (ST), a Assessoria do CC/MG exarou a Diligência de fls. 799/800 para que a Fiscalização:

1 – Na peça de defesa alega a Impugnante que os produtos listados na planilha (Doc. 06), fls. 495/537, não estão contemplados no rol dos produtos sujeitos à substituição tributária previstos no Convênio ICMS 03/99 (pela descrição dos produtos) como no Convênio 110/07 (pela descrição e pelo código NCM dos produtos).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme Termo de Rerratificação de fls. 576 foram excluídas as exigências em relação aos produtos com classificação fiscal NCM 56031290, 72222000, 84242000 e 84249090 por não estarem arrolados no Convênio 03/99.

Com relação aos produtos listados no citado Doc. 06, favor relacionar, por produto/nota fiscal, o seguinte: a data de emissão do documento fiscal, descrição do produto conforme nota fiscal, NCM conforme documento fiscal, legislação aplicável, correlacionando tais produtos individualmente com a descrição das mercadorias prevista no Convênio 03/99, outras informações que entender conveniente.

Em resposta a Fiscalização apresentou a planilha de fls. 865/934 na qual restou demonstrado que os produtos autuados estão sujeitos ao ICMS/ST e também que vários dos produtos listados pela Impugnante como não sujeitos ao regime de substituição tributária sequer foram autuados.

Destaque-se que a Impugnante ao analisar o demonstrativo retromencionado repete às fls. 951/955 os argumentos defensórios já anteriormente.

Quanto aos pedidos da Impugnante para que este Conselho determine que sejam trazidos aos autos comprovantes de recolhimentos do diferencial de alíquota porventura efetuados pelos destinatários e declarações dos adquirentes quanto à destinação dos produtos autuados, cabe reiterar que já foi dada tal oportunidade à Impugnante, contudo, tais documentos não foram por ela juntados aos autos.

Logo, caracterizada as infringências à legislação tributária, estando devidamente identificado o Sujeito Passivo, demonstradas corretamente as exigências, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, é legítimo o lançamento em exame conforme reformulação do crédito de fls. 576/578, devendo ser excluída, também, a exigência da penalidade capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 nos itens acima destacados.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Nesta linha, cumpre verificar os exatos termos do citado dispositivo legal vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

..... (grifos não constam do original)

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Como se depreende do texto acima transcrito, o verbo núcleo do tipo penal consistia precisamente em "consignar", no documento fiscal acobertador da operação (ou da prestação), base de cálculo distinta daquela estabelecida em lei.

O significado deste verbo, segundo os nossos dicionários, consiste em "afirmar, declarar, estabelecer" (Aurélio - Novo Dicionário da Língua Portuguesa), "assinalar por escrito; afirmar, declarar, estabelecer" (Michaelis - Moderno Dicionário da Língua Portuguesa), "declarar, mencionar formalmente, registrar" (Aulete Digital).

No caso sob examine, a Impugnante se absteve de mencionar qualquer valor a título de base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária e/ou consignou base de cálculo sem nela inserir o próprio imposto, deixando também de consignar o imposto devido no campo do documento fiscal para este fim destinado, por entender que a hipótese não estava alcançada pela incidência do imposto.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da emissão das notas fiscais relativas às operações não haveria que se destacar qualquer base de cálculo do ICMS por não estar a operação sujeita ao recolhimento do ICMS por substituição tributária. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente não tenha destacado o ICMS utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

“ A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.”

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

No caso em tela, a norma determinava como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

Na hipótese ora analisada, a Impugnante não destacou o imposto devido por substituição tributária corretamente.

É de se ressaltar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55, da forma como se encontrava redigida à época da ocorrência do caso em tela, procurava

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

Portanto, a sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visava coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visava punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Assim, esta penalidade apresentava-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento, hipótese em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal destinado a informar ao Fisco o imposto devido, valor da operação inferior.

Com o advento da Lei n.º 19.978/2011, ocorreu a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei n.º 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta da Impugnante, a saber:

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:

.....
XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;
.....

A inclusão deste dispositivo no ordenamento jurídico demonstra claramente que não existia multa para a conduta imputada à Impugnante nos presentes autos à época da ocorrência.

Ou seja, foi criada uma multa para penalizar uma conduta até então não punível com esta sanção.

Assim, não é possível a aplicação retroativa deste dispositivo, nos termos dos arts. 105 e 106 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, esta mesma lei alterou o texto do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, criando novas penalidades ao incluiu as alíneas “a”, “b” e “c” ao respectivo inciso, deixando claro todas as condutas abrangidas dentro do tipo que possui como núcleo “por consignar”.

Abaixo, transcreve-se a redação atual do referido dispositivo:

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;

.....
Também neste caso não é cabível a aplicação da nova norma, pois a mesma não se constitui em mera interpretação da penalidade anteriormente posta, mas, verdadeiramente, em novas penalidades.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e, com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Na verdade, também neste caso, foram criadas novas penalidades para coibir condutas até então não sujeitas a multa. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que a alteração do texto legal denota que sua redação anterior não abrangia mesmo o caso tratado nos autos, que só a partir da nova penalidade ficou sujeito à multa.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo dispositivo.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”.

Desta forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que no caso em tela traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 576/758, e, ainda, excluir a multa isolada por inaplicável à espécie. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria Vanessa Soares Nunes (Revisora) e Orias Batista Freitas, que o julgavam parcialmente procedente para, em relação às notas fiscais em que houve destaque a menor do imposto devido por substituição tributária, adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ao disposto na alínea "c", todos da Lei nº 6.763/75, vigente posteriormente aos fatos geradores c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Eduardo Winters Costa e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 25 de fevereiro de 2014.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.302/14/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000168408-26	
Impugnação:	40.010128866-29	
Impugnante:	Fuchs do Brasil S/A	
	IE: 252195609.00-83	
Proc. S. Passivo:	Rafael Correia Fuso/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - SP	

Voto proferido pela Conselheira Maria Vanessa Soares Nunes, 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.

Conforme se depreende do Demonstrativo do Crédito Tributário, a Fiscalização exigiu a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, conforme redação vigente à época dos fatos geradores autuados, no percentual de 40% (quarenta por cento) sobre a diferença da base de cálculo do ICMS/ST apurada, tanto em relação às notas fiscais nas quais consta o destaque a menor do ICMS/ST como naquelas nas quais não houve qualquer destaque de tal parcela.

A Multa Isolada prevista no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75, à época do fato gerador, possuía a seguinte redação:

Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11

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.

Vê-se que, até 31/12/11, a conduta tipificada no referido dispositivo legal sujeitava o infrator a uma multa no percentual equivalente a 40% (quarenta por cento) do valor correspondente à diferença entre a base de cálculo declarada e aquela expressamente prevista na legislação.

No caso dos autos, a Impugnante consignou em parte de suas notas fiscais emitidas bases de cálculo inferiores às previstas na legislação vigente (excluídas aquelas com base de cálculo = R\$ 0,00), estando, pois, sujeita à penalidade em questão.

Ocorre, porém, que o referido dispositivo legal teve sua redação alterada pela Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, sendo que, a partir dessa data,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a penalidade por consignação em documento fiscal de base de cálculo em valor inferior ao previsto na legislação passou a ser de 20% (vinte por cento) da diferença apurada, sendo, portanto, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da infração analisada:

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.

Diante disso e, tendo em vista o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, a penalidade em questão deve ser adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a alteração promovida pela Lei nº 19.978/11:

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

(...)

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.

Sala das Sessões, 25 de fevereiro de 2014.

**Maria Vanessa Soares Nunes
Conselheira**