

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

Acórdão: 4.708/16/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000295808-95  
Recurso de Revisão: 40.060141078-26  
Recorrente: Atlas Copco Brasil Ltda  
IE: 067976261.11-51  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Márcio da Rocha Medina/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso.**

**Recurso de Revisão não conhecido. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento e/ou o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 14/10/10 a 29/09/14, relativo a operações de remessa de derivados de petróleo relacionados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a consumidores finais mineiros, em razão de a Autuada ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST em desacordo com o disposto no art. 12, inciso I, alínea “d.1” e art. 13, inciso IX, c/c § 15 da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e as Multas Isoladas capituladas nos incisos VII, alínea “c” e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 e no art. 54, inciso VI, § 4º da mesma lei, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, sendo adotada a mais gravosa, com base no art. 211 do RICMS/02.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.138/16/3ª, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 384/398 e ainda para: 1) nos casos em que a Autuada deixou de consignar base de cálculo prevista na legislação, excluir a multa isolada aplicada no período de outubro de 2010 a dezembro de 2011, por falta de previsão legal mantendo-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII aos fatos geradores ocorridos a partir de tal data, por ser a mais específica à tipificação do ilícito tributário; 2) nos casos em que a Autuada consignou base de cálculo menor que a prevista na legislação aplicar, no período de outubro de 2010 a dezembro de 2011, a multa isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.763/75, c/c o art. 106, inciso II, "c" do CTN, e no período posterior a mesma multa (art. 55, inciso VII, "c"), por ser a mais específica à tipificação do ilícito tributário.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 490/515.

Afirma que a decisão recorrida se revela divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 20.890/15/2ª e 18.203/09/2ª.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 563/571, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

### **DECISÃO**

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

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

O Acórdão nº 18.203/09/2ª (ratificado pelo Acórdão nº 3.562/10/CE), indicado como paradigma, não se presta para os fins desejados pela Recorrente, uma vez que publicado há mais de cinco anos da data da publicação da decisão recorrida (Disponibilizada no Diário Eletrônico em 09/09/16), contrariando o disposto no inciso I do art. 165 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), *verbis*:

Art. 165. Relativamente ao Recurso de Revisão interposto com fundamento no art. 163, II, será observado o seguinte:

I - a petição indicará de forma precisa a decisão divergente, cujo acórdão tenha sido publicado no máximo há 5 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida, sob pena de ser declarado deserto. (G.N.)

Ressalte-se que o fato de a decisão relativa ao Recurso Inominado (Acórdão nº 3.854/12/CE), inerente ao mesmo processo, ter sido publicada em 05/05/12 não tem o condão de validar o Acórdão nº 18.203/09/2ª como paradigma, uma vez que nesse tipo de recurso (inominado) não há discussão de mérito ou sobre a legislação aplicável ao caso concreto, mas somente uma averiguação se a decisão foi corretamente liquidada pelo Fisco, no cálculo do crédito tributário remanescente, com as retificações determinadas pela Câmara de Julgamento.

Com relação ao acórdão nº 20.890/15/2ª, aduz a Recorrente que no desenvolvimento de suas atividades presta aos seus clientes estabelecidos em Minas

Gerais, serviços de manutenção de máquinas. Para que seja possível a prestação destes serviços, se utiliza de lubrificantes, óleos e graxas que são aplicadas nas máquinas, para melhorar o seu desempenho.

Acrescenta que o fornecimento desses produtos está atrelado aos contratos de prestação de serviços de manutenção, ou seja, não se trata, simplesmente, da venda dos produtos para uso e consumo de seus clientes, mas de um contrato de prestação de serviços que, para ser realizado, necessita do fornecimento de óleos, lubrificantes e graxas.

Entende que, os serviços de manutenção, com fornecimento de mercadorias, exceto partes e peças, estão sujeitos à incidência exclusiva do ISSQN, nos termos do art. 1º, § 2º da Lei Complementar nº 116/03 c/c item 14.01 da Lista de Serviços anexa à referida lei, motivo pelo qual seria indevida a exigência do ICMS relativo à substituição tributária nas operações em apreço (remessas de lubrificantes vinculados a serviços de manutenção).

Relata, porém, que, ao tratar dessa questão, a 3ª Câmara de Julgamento “manifestou o entendimento de que o mero fato de a Recorrente estar inscrita como comércio atacadista de vários produtos, dentre os quais lubrificantes, seria suficiente para justificar a cobrança”.

Sustenta, no entanto, que tal entendimento é absolutamente improcedente, divergindo da decisão proferida no Acórdão nº 20.890/15/2ª que, ao analisar caso similar, teria se posicionado de forma diversa.

No entanto, após análise dos autos e o inteiro teor do acórdão indicado como divergente, verifica-se não assistir razão à Recorrente, uma vez inexistente a alegada divergência jurisprudencial.

Com efeito, no acórdão indicado como paradigma, foram abordadas duas situações distintas, em relação à mercadoria “tintas”, também submetida à substituição tributária, a saber:

i) tintas destinadas a estabelecimentos mineiros, que promovessem a sua revenda, além de utilizá-las em pintura de automóveis, em decorrência de prestação de serviço de funilaria e lanternagem:

ii) tintas destinadas a estabelecimento mineiros que não promovessem a sua revenda (consumidor final):

Ressalte-se que, em ambos os casos, diferentemente do ocorrido no presente processo, não houve falta de retenção do ICMS/ST, pois o Sujeito Passivo havia reconhecido a incidência do ICMS/ST, porém havia recolhido, exclusivamente, a parcela referente ao ICMS/ST diferença de alíquota, por entender que a mercadoria era destinada ao uso e consumo do destinatário.

No primeiro caso, a decisão da Câmara foi no sentido de que deveria haver a cobrança integral do ICMS devido por substituição tributária, com a agregação da MVA - Margem de Valor Agregado, tendo em vista a existência de operações subsequentes tributadas pelo ICMS com tal mercadoria, acrescentando, dentre outras considerações, que o estabelecimento destinatário não poderia ter em seus estoques

uma mesma mercadoria, sendo parte com o ICMS/ST retido e outra sem a retenção do imposto.

No segundo caso, a 2ª Câmara de Julgamento decidiu pelo cancelamento das respectivas exigências fiscais, uma vez que os estabelecimentos destinatários mineiros não promoviam operações subsequentes com a mesma mercadoria, sujeitas à incidência do ICMS, mas somente a prestação de serviços de pintura de automóveis (consumidor final).

É o que se depreende da leitura do acórdão indicado como paradigma, abaixo parcialmente reproduzido:

Decisão Paradigma (Acórdão nº 20.890/15/2ª)

“... Conforme relatado, versa o lançamento sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de contribuinte substituto tributário, de acordo com o disposto no Protocolo ICMS nº 41 de 2008 e no Regime Especial de Tributação nº 45.000002338-97 a ela concedido nos termos do que dispõe o art. 58 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, tendo em vista a errônea formação da base de cálculo do referido imposto, no período de 1º/01/09 a 30/04/13.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

[...]

Importante ressaltar que o ICMS/ST destacado nos documentos fiscais pela Impugnante, em relação às mercadorias autuadas, foi considerado na apuração realizada pela Fiscalização, conforme se constata dos demonstrativos de apuração do imposto constantes da mídia eletrônica de fls. 17.

[...]

Alega, ainda, a Autuada que as tintas, também objeto da autuação, são caracterizadas como de uso e consumo dos estabelecimentos concessionários, uma vez que destinadas à pintura de automóveis em decorrência da prestação de serviço de funilaria e lanternagem. Relata que essas atividades estão previstas no item 14.12 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, portanto sujeitas apenas ao ICMS referente ao diferencial de alíquotas, por ela já recolhido.

[...]

Conforme já relatado, foram determinadas pela Assessoria deste Conselho de Contribuintes as diligências de fls. 519/523 e 553, nas quais solicitou que a Fiscalização informasse se as empresas destinatárias (concessionárias) das tintas promoveram durante o período autuado operações subsequentes tributadas pelo ICMS com tais produtos. Caso afirmativo, fossem colacionados aos autos comprovação, podendo ser por amostragem, da documentação fiscal de saída emitida pelas concessionárias relativas a esse produto.

Em resposta, a Fiscalização manifestou-se às fls. 525/529 e 555/560, colacionou aos autos as *mídias* eletrônicas de fls. 535 e 564 e cópia de notas fiscais de saída emitidas pelas concessionárias mineiras (fls. 530/534 e 561/563).

Nessas ocasiões, a Fiscalização deixou consignado que os estabelecimentos mineiros destinatários de tintas (NBM 3208), relacionados às fls. 529 e 559, promoveram, no período autuado, saída tributada pelo ICMS da referida mercadoria.

Em relação a esses estabelecimentos que promovem revenda de tintas, que são objeto da autuação, conforme constatado pela Fiscalização, estão corretas as exigências de ICMS/ST com a agregação da MVA - Margem de Valor Agregado tendo em vista que há operações subsequentes tributadas pelo ICMS com tal mercadoria.

Entretanto, se esses estabelecimentos que comercializam a referida mercadoria a utilizarem para prestação de serviço (prestação de serviço cuja mercadorias nela aplicada não é tributada em separado pelo ICMS, à luz da Lei Complementar nº 116/03), caberá ao contribuinte pleitear restituição do ICMS/ST em relação às mercadorias cujos fatos geradores subsequentes “presumidos” (tributados pelo ICMS) não se realizarem, nos termos dos arts. 28 a 36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

No caso em exame, não haveria nos estoques dos destinatários mineiros a mercadoria (tinta) com e sem retenção do ICMS/ST com agregação da MVA, caso a Impugnante tivesse recolhido o ICMS/ST em relação à referida mercadoria com a citada agregação, em relação aos destinatários que a revendem e porventura a utilizam na prestação serviço com aplicação de mercadorias (tributada pelo ISSQN) e, dessa forma, o Fisco e os estabelecimentos destinatários não

sofrieriam qualquer perda no controle fiscal dos estoques.

Conveniente ressaltar que esse entendimento de impossibilidade de manter mercadorias do mesmo tipo em estoque com tributação diferente, no caso mercadorias gravadas pela substituição tributária com agregação da MVA e outras não, encontra respaldo em decisão deste Conselho de Contribuintes em matéria semelhante a dos presentes autos. Confira-se:

Acórdão: 20.052/10/1ª

(...)

Ademais, no momento em que a Autuada remete tinta para estabelecimentos mineiros que a comercializam e a utilizam na prestação de serviço de funilaria e lanternagem não há certeza da quantidade da mercadoria que será objeto de cada operação/prestação (fato que depende de um evento futuro), para fins de recolher o ICMS/ST a título de diferencial de alíquota ou com a referida agregação da MVA.

Lado outro, considerando que em relação aos demais estabelecimentos destinatários mineiros não se verificou operação subsequente com tintas tributada pelo ICMS e, ainda, considerando a alegação da Autuada de que tal mercadoria é utilizada na prestação de serviços tributada pelo ISSQN e que não há previsão na LC nº 116/03 de que as mercadorias aplicadas sejam tributadas pelo ICMS, as exigências fiscais relativas a tintas destinadas aos estabelecimentos mineiros que não promoveram saídas subsequentes tributadas pelo ICMS com a referida mercadoria devem ser excluídas, no período autuado, conforme apurou a Fiscalização... (Grifou-se).

Por analogia, a matéria analisada pela Câmara *a quo* se enquadra no primeiro dos casos supracitados, pois, dentre outras atividades, a Recorrente explora o comércio atacadista de lubrificantes, além de prestar serviços de manutenção de máquinas, onde são utilizados lubrificantes, óleos e graxas que são aplicadas nas máquinas, para melhorar o seu desempenho, ou seja, a Recorrente revende lubrificantes, assim como os utiliza em prestação de serviços.

De forma análoga à decisão paradigmática, a Câmara *a quo* decidiu que a Recorrente deveria ter efetuado a retenção do ICMS/ST nas operações objeto da autuação analisada, pois o destinatário mineiro não só prestava serviços como também revendia lubrificantes, destacando toda a legislação que prevê incidência do ICMS/ST em casos da espécie, *verbis*:

Decisão Recorrida (Acórdão nº 22.138/16/3ª)

“... Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento e/ou o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 14/10/10 a 29/09/14, relativo a operações de remessa de derivados de petróleo relacionados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a consumidores finais mineiros, em razão de a Autuada ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST em desacordo com o disposto no art. 12, inciso I, alínea “d.1” e art. 13, inciso IX, c/c § 15 da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e as Multas Isoladas capituladas nos incisos VII, alínea “c” e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 e no art. 54, inciso VI, § 4º da mesma lei, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, sendo adotada a mais gravosa, com base no art. 211 do RICMS/02.

[...]

A Impugnante em sua defesa alega que a maior parte das operações autuadas não são tributadas pelo ICMS, pois se referem à remessa de lubrificantes relacionadas a contratos de prestação de serviços de manutenção.

Acosta, às fls. 100/284 (doc. 3), diversos contratos de prestação de serviço de manutenção para comprovar que não se trata de simples venda de produtos de uso e consumo dos clientes da Impugnante, mas de prestação de serviço com fornecimento de óleos, lubrificantes e graxas.

Anexa, às fls. 286/289, cópia de 04 (quatro) notas fiscais referentes à prestação de serviço (doc. 04) e às fls. 291/296, cópia de 06 (seis) notas fiscais de remessa gratuita de lubrificantes e óleos, que estariam vinculadas aos contratos de prestação de serviços (doc. 05).

Aduz que a Lei Complementar nº 116/03, ao disciplinar a prestação mista de serviços com fornecimento de mercadorias, em seu art. 1º, § 2º, dispõe que, nos casos em que há previsão na Lista Anexa de Serviços, somente é devido o ISS, salvo se houver menção específica de incidência do ICMS.

Afirma que no item 14.01 da citada lista, há previsão de incidência de ICMS somente sobre as partes e peças agregadas ao bem objeto da manutenção.

Cabe primeiro destacar que a Autuada tem como atividade econômica principal o “Comércio atacadista

de outras máquinas e equipamentos não especificados anteriormente; partes e peças” (CNAE 4669-9/99), e como atividades secundárias o Comércio atacadista de Máquinas e equipamentos para uso industrial; partes e peças CNAE 46.63-0-00, Manutenção e reparação de compressores (CNAE 33.14-7-04) e Comércio atacadista de lubrificantes (CNAE 46.81-8-05).

Importante observar que as notas fiscais autuadas referem-se a vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária (CFOP 6.403), transferência de mercadorias (6.152), contendo o destaque do ICMS/ST e as operações de remessa em bonificação (CFOP 6.910) e outras saídas (6.949), sem destaque do ICMS/ST.

Como se vê, a própria Autuada reconhece que as mercadorias são sujeitas à incidência do ICMS, inclusive que ela é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas saídas interestaduais das mercadorias listadas no item 26 do Anexo XV do RICMS/02 (lubrificantes), classificados na NCM 27101932.

Não tem qualquer amparo o argumento de que tais mercadorias não estão sujeitas à incidência do ICMS, por se tratar de prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, uma vez que a Autuada encontra-se inscrita no CNPJ com a atividade de comércio atacadista, inclusive de lubrificantes.

Os documentos acostados pela Autuada (contratos de prestação de serviços) só demonstram que os destinatários dos lubrificantes são consumidores finais, sendo devido o ICMS/ST a este estado, de acordo com o Convênio ICMS nº 110/07.

[...]

A exigência fiscal decorre do fato de a Autuada ter apurado o valor da base de cálculo em desacordo com o previsto no art.13, inciso IX e § 15 da Lei nº 6.763/75, ao deixar de incluir o montante do imposto na base de cálculo, além de ter abatido indevidamente o valor do ICMS operação própria.

A Fiscalização, com fulcro no art. 12, inciso I, alínea “d.1” e art. 13, inciso IX, c/c § 15 da Lei nº 6.763/75, adotou como base de cálculo o valor do produto indicado em cada nota fiscal, neste incluído o montante do próprio imposto, pois a base de cálculo para a tributação na entrada em Minas Gerais de lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo, oriundos de outro estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio



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

[...]

Portanto, corretas as exigências fiscais remanescentes de ICMS/ST e da multa de revalidação...”

Assim, ao contrário da alegação da Recorrente, as decisões confrontadas são convergentes, pois, para casos análogos, ambas as decisões interpretaram e aplicaram a legislação tributária de forma também análoga.

Diante do exposto, reputa-se não atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Procuração/Substabelecimento apresentada da tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Faber Araújo Andrade e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Revisor), Maria Gabriela Tomich Barbosa, Marco Túlio da Silva e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 16 de dezembro de 2016.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Relator**

IS