

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.324/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000947547-54
Impugnação: 40.010145512-17, 40.010145430-61 (Coob.)
Impugnante: França Comércio de Querosene Eireli
IE: 186270116.00-33
Petrobras Distribuidora S.A. (Coob.)
IE: 067059023.00-25
Proc. S. Passivo: Paulo Henrique Garcia D'Angioli/Outro(s), Rodrigo de Castro
Lucas/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – REMETENTE - DESTINATÁRIO - SOLIDARIEDADE - Correta a eleição da empresa autuada para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do disposto no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 12 e 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatou-se a falta de retenção e de recolhimento de ICMS/ST em relação às operações com mercadorias elencadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (querosene e aguarrás), conforme redação vigente no período autuado. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, que excluiu o ICMS/ST recolhido antecipadamente, conforme comprovado pela Autuada “França Comércio de Querosene Eireli”. Todavia, deve ainda ser adequada a MVA utilizada para apuração do ICMS/ST ao percentual de 30% (trinta por cento), nos termos do disposto no art. 76, inciso IV, alínea “c”, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02 (conforme redação vigente no período autuado). Corretas as exigências fiscais remanescentes.

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS/ST, no período de 01/01/13 a 31/07/15, em relação às operações com mercadorias elencadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (subitem 11.2), conforme redação vigente no período autuado, sujeitas ao regime de substituição tributária.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária, a empresa Petrobras Distribuidora S.A, remetente das mercadorias, contribuinte substituto tributário, nos termos do disposto no art. 12, § 1º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e a empresa destinatária das mercadorias (França Comércio de Querosene Eireli), nos termos do disposto no art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Instruem o presente Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF (fls. 02/04);
- Relatório Fiscal (fls. 11/14);
- Anexo I: “Legislação aplicável e resumo de alíquotas e MVA/ST por período e cópias das Consultas de Contribuintes nºs 223/11, 285/14, 187/15 e 201/17 e da Consulta Interna nº 059/14” (fls. 15/31);
- Anexo II: “Fichas de Informação de Segurança de Produtos Químicos - FISPQ e Dicionário Guia Técnico Petrobras Distribuidora” (fls. 32/57);
- Anexo III: “Relação dos DAEs recolhimento antecipado ICMS/ST entradas 201301 a 201507” (fls. 58/59);
- Anexo IV: “Relação das notas fiscais com diferença a recolher de ICMS/ST entradas - 201301 a 201507” (fls. 60/69);
- Anexo V: “Resumo de Apuração do ICMS” (fls. 70/71);
- Anexo VI: Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 72/73) e mídia eletrônica com os demonstrativos citados (fls. 74).

Das Impugnações

Inconformadas, as Autuadas apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações de fls. 81/95 (Petrobras Distribuidora S.A.) e fls. 118/146 (França Comércio de Querosene Eireli).

Da reformulação do crédito tributário e do aditamento à impugnação

Conforme Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 447, a Fiscalização reformulou o crédito tributário para excluir parcialmente o ICMS/ST e respectiva multa de revalidação exigidos, tendo em vista as GNREs (Guias Nacionais de Tributos Estaduais) apresentadas pela empresa “França Comércio de Querosene Eireli”. Também foi excluída a exigência de ICMS/ST para a nota fiscal nº 001846857, que encontrava-se em duplicidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na oportunidade, a Fiscalização destaca que resta nos autos a cobrança da diferença de ICMS/ST e também a diferença de ICMS/ST em razão da aplicação da alíquota no percentual de 25% (vinte e cinco por cento) prevista na subalínea “a.11” do inciso I do art. 42 da Parte Geral do RICMS/02, vigente no período autuado.

São colacionados aos autos, os documentos, demonstrativos e mídia eletrônica de fls. 448/456.

Devidamente intimadas (fls. 458/459), apenas a Autuada França Comércio de Querosene Eireli manifesta-se às fls. 460/468.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 517/529, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência parcial do lançamento, conforme reformulação do crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 534/555, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 448/456 e ainda que seja adotada a MVA no percentual de 30% (trinta por cento), nos termos do disposto no art. 76, inciso V, alínea “c”, item 1 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Em sessão realizada em 13/12/18, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, pela retirada do processo de pauta, sobrestando-o, para pautamento em conjunto com os PTAs de nºs 01.000933222-14 e 01.000948660-56. Pela Impugnante França Comércio de Querosene Eireli, sustentou oralmente o Dr. Rodrigo de Castro Lucas e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé.

Em sessão realizada em 13/06/19, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 04/07/19, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Relator), que rejeitava as prefaciais arguidas, reconhecia a decadência parcial do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 03/01/13 e, ainda, julgava improcedente o lançamento; e do Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu (Revisor) que rejeitava as prefaciais arguidas, não considerava decaído o direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário e, ainda, julgava parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 447/456. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rodrigo de Castro Lucas e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

Reportando-se ao PTA nº 01.000715021-12, anteriormente lavrado contra si e que se encontra atualmente arquivado, a Impugnante assevera que houve flagrante violação ao princípio da publicidade e ao dever de transparência dos órgãos da Administração Pública, dentre outros, uma vez que não foi informada da extinção daquele crédito tributário.

Isto posto, aduz que, após diligência determinada pela Assessoria do CCMG naqueles autos, no sentido de que a Fiscalização respondesse a 5 (cinco) questionamentos e abrisse vista dos autos à Autuada, a diligência não foi realizada, o processo foi arquivado e desta decisão não foi sequer cientificada.

Sustenta ainda que é imperativa a retomada da discussão acerca da diligência do Fisco na busca de provas, o que autoriza novamente a conclusão de que o presente trabalho fiscal é imprestável, uma vez que sequer houve diligência no estabelecimento autuado para que as dúvidas levantadas pela Assessoria do CCMG fossem sanadas.

Demais disso, reporta-se à reformulação do crédito tributário efetuada, alegando que se trata de mais um erro material cometido pela Fiscalização.

Sobre esses questionamentos, a Fiscalização deixou consignado os seguintes esclarecimentos:

(...)

Ainda preliminarmente, quer o sujeito passivo que seja declarado nulo o Auto de Infração lavrado, pois não proporciona a Impugnante, entre outros aspectos, a oportunidade de exercer com plenitude o Constitucional Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, visto que a presente cobrança já foi objeto de cobrança do PTA nº. 01.000715021-12 e que a mesma não foi intimada acerca da decisão que extinguiu integralmente o mesmo e arquivou o mesmo, violando o princípio da publicidade e do dever de transparência dos órgãos da Administração Pública e, ao solicitar o desarquivamento do PTA na DF/Contagem tomou conhecimento de que o mesmo tinha sido objeto de encaminhamento da Assessoria do CC/MG para realização de diligência com o objetivo de responder questões apresentadas pela Assessoria do CC/MG, diligência que segundo a autuada não ocorreu e tampouco o Fisco abriu vistas a Impugnante para a mesma ter conhecimento dos motivos que levaram ao cancelamento do crédito tributário constante naquele PTA.

Muito embora a Autuada mencione que a lavratura do Auto de Infração impediu a autuada de exercer o seu direito à ampla defesa, em virtude de a presente

cobrança já ter sido objeto de cobrança do PTA nº. 01.000715021-12 e o arquivamento do mesmo não ter sido comunicado à Impugnante, importa salientar que o presente Auto de Infração está revestido de todos os requisitos exigidos na Legislação Tributária Mineira, especialmente aqueles elencados no art. 89 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto Estadual 44.747/08, permitindo ao contribuinte exercer o direito da ampla defesa e, vale ressaltar que a nova verificação fiscal que culminou com esta peça fiscal se deu por um novo entendimento relacionados as operações da autuada que concluiu que o ICMS/ST era devido no momento das entradas, fato este que resultou inclusive no cancelamento do crédito tributário com a exclusão da cobrança de ICMS/ST no momento das saídas, constante no Auto de Infração PTA nº. 01.000715021-12, sendo legítimo inclusive a utilização pelo Fisco do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº. 10.000019216.97, que abrangia no período a ser fiscalizado o exercício de 2012.

Vale ressaltar que, ao contrário da alegação da Impugnante de que não foi realizado a Diligência determinada pela Assessoria do CC/MG, o Fisco chegou ao novo entendimento que concluiu que o ICMS/ST era devido no momento das entradas justamente através do cumprimento da Diligência citada, que foi realizada através de uma nova análise na escrita fiscal da autuada.

Feitos estes esclarecimentos, é de se destacar que descabe cogitar de nulidade do presente lançamento em face de eventual vício existente em autuação anterior, cujo PTA, como visto, foi objeto de arquivamento e extinção pelo Fisco.

Com efeito, no tocante ao PTA ora em exame, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, de sorte a explicitar a acusação fiscal e as correspondentes exigências de tributo e penalidades, oportunizando a defesa plena por parte da Autuada, nos termos previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

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

(...)

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Portanto, rejeita-se a arguição de cerceamento de defesa ou de nulidade do lançamento, uma vez que o Auto de Infração em apreço foi lavrado com todos os requisitos formais previstos no RPTA, permitindo à Impugnante a plena compreensão da natureza das infrações que lhe foram imputadas.

Ressalta-se que as peças de defesas apresentadas abordam com detalhes todos os aspectos relacionados com as infrações apontadas no Auto de Infração, demonstrando que a Impugnante compreendeu perfeitamente as infrações que lhe foram imputadas, delas se defendendo em sua plenitude. Não há que se falar, portanto, em desrespeito aos princípios do devido processo legal, do contraditório e tampouco da ampla defesa.

De igual modo, também não procede o argumento da Impugnante no sentido de que teria havido erro material no lançamento, a ensejar a sua nulidade, tão somente em decorrência da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização, uma vez que tal ocorreu em razão da apresentação das guias de recolhimento de parcela do imposto exigido, procedimento este que, a toda evidência, não tem o condão de macular o lançamento realizado.

Portanto, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS/ST, no período de 01/01/13 a 31/07/15, em relação às operações com mercadorias elencadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (subitem 11.2), conforme redação vigente no período autuado, sujeitas ao regime de substituição tributária.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Destaca-se que a Fiscalização reformulou o crédito tributário para considerar os recolhimentos efetuados pela empresa destinatária, promovendo alteração no Anexo V do Auto de Infração. Assim, restou superada a alegação de que a Fiscalização não teria observado todos recolhimentos do imposto efetuados relativamente às operações em exame.

Alega-se também a ocorrência da decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento em relação aos fatos geradores anteriores a 03/01/13, nos termos do disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que a intimação da lavratura do Auto de Infração deu-se em 03/01/18 (fls. 76).

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

No entanto, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

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;
(...)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2013 somente expirou em 01/01/19, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que as Autuadas foram regularmente intimadas da lavratura do Auto de Infração em 03/01/18 (fls. 76).

Exige-se o ICMS/ST da empresa “Petrobras Distribuidora S.A.”, remetente das mercadorias, contribuinte substituto tributário, nos termos do disposto no art. 12, § 1º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes."

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

(...)

Por outro lado, a empresa "França Comércio de Querosene Eireli" (contribuinte substituído) responde pelo crédito tributário nos termos do disposto no art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, por ter recebido as mercadorias sem o recolhimento do imposto devido.

Confira-se:

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

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituído, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

Tendo presente a discussão travada nos presentes autos, notadamente no que se refere ao momento do recolhimento do ICMS e ao enquadramento das mercadorias na substituição tributária, cumpre registrar, de início, a resposta proferida no âmbito da Consulta de Contribuintes nº 036/16, exarada pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, que tem como Consulente a empresa ora Impugnante:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 036/16

PTA Nº: 45.000010226-61

CONSULENTE: França Comércio de Querosene EIRELI

ORIGEM: Contagem - MG

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - OPERAÇÕES RELATIVAS A COMBUSTÍVEIS - INAPLICABILIDADE - Nas operações relativas a combustíveis serão observadas as hipóteses de inaplicabilidade previstas no § 2º do art. 73 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e tem como atividade principal informada no

cadastro estadual o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (CNAE 4681-8/01).

Informa que adquire querosene dentro do estado de Minas Gerais e, também, de outras unidades da Federação, e que nessas aquisições efetua o pagamento do ICMS/ST no momento da entrada, por força do Convênio ICMS nº 110/2007.

Diz que o querosene é transportado em caminhão tanque e que, em seu estabelecimento, efetua o seu envasamento em embalagens menores para atender ao mercado. Por isso, tem dúvidas em relação ao correto momento do fato gerador do ICMS/ST.

Reproduz o inciso I do § 2º do art. 18 e o caput do art. 117, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

Com dúvida sobre a correta interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - A aquisição de querosene e posterior envasamento em embalagens menores caracteriza um processo de industrialização, para fins de aplicação da substituição tributária?

2 - Se afirmativa a resposta anterior, a Consulente está obrigada ao recolhimento do ICMS/ST relativo às saídas do querosene?

RESPOSTA:

1 e 2 - Preliminarmente cumpre observar que a atividade principal da Consulente é o comércio atacadista.

Em sua exposição, a Consulente não informa a classificação fiscal da mercadoria (querosene) que adquire, mencionando, tão somente, tratar-se de mercadoria sujeita à substituição tributária, em razão do Convênio ICMS nº 110/2007.

Segundo informação da Delegacia Fiscal e conforme verificado nas notas fiscais destinadas à Consulente, esta adquire querosene iluminante, classificado no código 410102001 da ANP (Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis).

De acordo com o Capítulo 6 - Combustíveis e Lubrificantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, o querosene está sujeito à substituição tributária prevista no referido Convênio ICMS nº 110/2007:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO APLICAÇÃO	DE	MVA (%)
4.0	06.004.00	2710.19.19	Querosenes, exceto de aviação	6.1		Vide Capítulo XIV do Título II da Parte 1
5.0	06.005.00	2710.19.11	Querosene de aviação	6.1		

Ressalte-se que, até 31/12/2015, o querosene estava listado nos subitens 27.3 e 27.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002:

Subitem	Descrição	MVA (%)
27.3	Querosene de aviação	Vide Capítulo XIV do
27.10	Querosene iluminante	Título II da Parte 1

O Capítulo XIV da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 (arts. 73 a 109) trata, exclusivamente, das operações relativas a combustíveis. Seu conteúdo abrange a responsabilidade, a base de cálculo, o cálculo do imposto, dentre outros procedimentos específicos aplicáveis às operações com estas mercadorias.

Em seu art. 73 estão elencados os substitutos tributários para estas operações, bem como as hipóteses de inaplicabilidade da responsabilidade por substituição tributária.

Considerando tais informações passa-se à análise e resposta dos questionamentos formulados.

O procedimento descrito pela Consulente de envasar o querosene adquirido em embalagens menores enquadra-se no conceito de industrialização, na modalidade de acondicionamento ou reacondicionamento, previsto na alínea “d” do inciso II do art. 222 do RICMS/2002.

Contudo, no caso das mercadorias de que trata o aludido Capítulo XIV, não se aplicam as regras do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV, uma vez que o § 2º do seu art. 73 dispõe, especificamente, sobre a inaplicabilidade da substituição tributária para tais mercadorias:

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo não se aplica:

I - às operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, destinadas a este Estado e promovidas por distribuidor de combustíveis, por TRR ou por importador, em relação ao valor do imposto que tenha sido retido anteriormente, desde que observado o disposto no art. 81 desta Parte;

II - às operações com combustíveis, derivados ou não de petróleo, inclusive em transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, destinadas a substituto tributário da mesma mercadoria, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto caberá ao estabelecimento destinatário.

Assim, o processo de industrialização realizado pela Consulente não exclui o querosene iluminante da sujeição ao regime de substituição tributária, prevalecendo a responsabilidade tributária estabelecida nos arts. 73 a 75 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

Em relação às operações de saída, é importante destacar que, se do processo de industrialização (no caso, acondicionamento ou reacondicionamento) resultar mercadoria classificada na mesma NBM/SH e no mesmo Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002 da mercadoria submetida à industrialização, prevalece a tributação anteriormente efetuada e não será devida nova retenção de ICMS/ST.

Logo, se o querosene comercializado pela Consulente, submetido ao processo de envasamento em recipientes menores, estiver classificado na mesma NBM/SH em que foi adquirido e no mesmo Código Especificador da Substituição Tributária (CEST), a operação de saída não estará sujeita a nova substituição tributária. Nesse sentido, vide Consultas de Contribuintes nºs 087/2014, 157/2012, 140/2012 e 015/2009.

Porém, se o produto resultante estiver classificado em outra NBM/SH ou em outro CEST, deverá ser efetuada a retenção, a título de substituição tributária, relativa a este produto resultante. Nesse caso, poderá a Consulente creditar-se do valor do imposto que incidiu na aquisição da mercadoria empregada na industrialização, inclusive do retido por substituição tributária, observado o disposto do § 8º do art. 66 do RICMS/2002.

Ressalte-se, no entanto, que é de exclusiva responsabilidade da Consulente a correta classificação e o enquadramento dos seus produtos na codificação da NBM/SH. Caso persistam dúvidas quanto às classificações que têm por origem norma federal, esta deverá dirigir-se à Secretaria da Receita Federal do Brasil, de forma a obter os devidos esclarecimentos.

Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, este poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/2008.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 8 de abril de 2016.

(Destaques acrescidos).

A mercadoria objeto do presente lançamento encontra-se listada às fls. 16 dos autos: “querosene”: NCM 2710.19.19.

A Fiscalização adotou (conforme fl. 16 dos autos) a Margem de Valor Agregado (MVA) no percentual de “35%” (trinta e cinco por cento) e também MVAs ajustadas nos percentuais de “58,4% (cinquenta e oito inteiros e quatro décimos por cento) e 72,8% (setenta e dois inteiros e oito décimos por cento), não obstante, para a apuração do ICMS/ST, tenha utilizado apenas a MVA no percentual de 35% (trinta e cinco por cento), conforme se verifica na apuração fiscal constante da fl. 456 dos autos (coluna AJ do Anexo IV - MVA), nos termos do que dispõe o item 11.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, referente às “preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros (exceto posição 2710,11,30)”

A Fiscalização, analisando as alegações da Defesa no sentido de que a mercadoria autuada (“querosene iluminante”) seria combustível, deixou consignado o seguinte:

Quanto às alegações em que o contribuinte afirma que o fisco cobra ICMS-ST por entender que a mercadoria é combustível e quer aplicar alíquota de solvente (“o entendimento esposado pelo Fisco é vacilante, na medida em que para fins de cobrança do ICMS/ST defende que o produto comercializado é combustível (querosene iluminante), e para fins de cálculo do imposto defende que a referida mercadoria é solvente”). **Na verdade, conforme pode-se observar na base legal citada às fls. 351 do relatório fiscal em anexo ao Auto de Infração lançado, o ICMS-ST foi cobrado com base no item 11.2 (Preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros), vigente à época, que se relacionava ao Convênio ICMS 74/94, sob o título “TINTAS, VERNIZES E OUTRAS MERCADORIAS DA INDÚSTRIA QUÍMICA”. Portanto, não há contradição no entendimento do fisco.**

(Destacou-se).

Destaca-se, inicialmente, conforme entendimento prevalente no período autuado, que o regime de substituição tributária disciplinado no Anexo XV do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 aplica-se em relação a qualquer produto incluído em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do referido Anexo e desde que integre a respectiva descrição.

Ademais, o art. 12, § 3º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 dispõe que as denominações dos capítulos da Parte 2 do referido Anexo são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas a substituição tributária.

Compulsando os autos, constata-se que a empresa atuada “França Comércio de Querosene Eireli” possui autorização para envasilhar e comercializar querosene iluminante (fl. 427), o que é confirmado pela fotografia do produto atuado, juntada às fls. 428/429 dos autos.

Observa-se, ainda, que constou na resposta de Consulta de Contribuintes formulada pela Impugnante que “segundo informação da Delegacia Fiscal e conforme verificado nas notas fiscais destinadas à Consulente, esta adquire querosene iluminante, classificado no código 410102001 da ANP (Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis)”.

Nesse diapasão, sendo o produto classificado como “Querosene iluminante”, constata-se que este possui item específico na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para o qual há previsão de MVA nas operações internas no percentual de 30% (trinta por cento).

Confira-se:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

Subitem	Descrição	MVA (%)
27.1	Gasolina automotiva	Vide Capítulo XIV do Título II da Parte I
27.2	Oleo diesel	
27.3	Querosene de aviação	
27.4	Gás liquefeito de petróleo	
27.5	Alcool etílico hidratado combustível	
27.6	Alcool etílico anidro combustível	
27.7	Oleo combustível	
27.8	Gasolina de aviação	
27.9	Gás natural veicular	
27.10	Querosene iluminante	
27.11	Outros combustíveis	

Seção II

Da Base de Cálculo

Art. 76. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes é:

(...)

IV - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, ainda que o transporte seja executado pelo próprio adquirente, seguro, tributos e outros encargos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante dos seguintes percentuais de margem de valor agregado (MVA):

Efeitos de 1º/12/2005 a 25/11/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"IV - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, ainda que o transporte seja executado pelo próprio adquirente, seguro, tributos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante dos seguintes percentuais de margem de valor agregado (MVA):"

c) quando se tratar dos demais combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo não especificados nos incisos anteriores e nas alíneas "a" e "b" deste inciso:

1. nas operações internas, 30% (trinta por cento);

(...)

Efeitos de 1º/12/2005 a 25/11/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"c) quando se tratar dos demais combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo não especificados nos incisos anteriores e nas alíneas "a" e "b" deste inciso:

1. nas operações internas, 30% (trinta por cento);"

(...)

(Destacou-se).

Isto posto, resulta evidente que merece reparo a apuração da base de cálculo do ICMS/ST, de modo a que seja utilizada a MVA no percentual de 30% (trinta por cento), prevista para as referidas mercadorias no período autuado.

Com efeito, o enquadramento das mercadorias autuadas na substituição tributária, conforme entendimento acima externado, encontra-se claramente disposto nas respostas às seguintes Consulta de Contribuintes e Consulta Interna:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 150/11

(MG de 30/07/11)

PTA Nº: 16.000405884-04

CONSULENTE: Petrovila Química Ltda.

ORIGEM: Betim - MG

ICMS - QUEROSENE - SOLVENTE - SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA - APLICABILIDADE - A substituição

tributária estabelecida no Anexo XV do RICMS/2002 aplica-se a produto classificado em um dos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadoria/Sistema Harmonizado – NBM/SH citados nos subitens da Parte 2 do mesmo Anexo, desde que integre a respectiva descrição.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração de ICMS pelo regime de débito e crédito, informa produzir querosene, aguarrás, thinner 2005, solvente extra petroviola, solvente acabamento petroviola e solvente PU petroviola, cujas composições descreve.

Entende que estes produtos não são caracterizados como “solventes”, de que tratam as subposições 3814.00.10, 3814.00.20, 3814.00.30 e 3814.00.90 da nova Tabela do IPI.

CONSULTA:

Qual a correta classificação dos produtos que fabrica, acima listados, na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – e quais as alíquotas de ICMS que deve praticar nas saídas que promover com estes produtos para indústrias, comerciantes e consumidores finais?

RESPOSTA:

Para estabelecer a correta tributação em relação aos produtos citados, a Consulente deve, inicialmente, determinar a adequada classificação dos mesmos na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – NBM/SH, o que é de sua exclusiva responsabilidade.

Caso persistam dúvidas quanto às classificações e às descrições que têm por origem norma federal, deverá dirigir-se à Secretaria da Receita Federal do Brasil, de forma a efetuar os devidos esclarecimentos.

Cabe ressaltar que há previsão de substituição tributária em relação ao querosene de aviação e ao querosene iluminante, citados respectivamente nos subitens 27.3 e 27.10, Parte 2, Anexo XV do RICMS/2002, observado, no que couber, o disposto no Capítulo XIV da Parte 1 do mesmo Anexo.

Também há previsão de substituição tributária no que se refere aos produtos caracterizados como “preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros”, classificadas num dos códigos da NBM/SH citados no subitem 11.2 da Parte 2 do Anexo em questão.

Portanto, efetuada a adequada classificação dos produtos, para determinação da base de cálculo e da alíquota aplicáveis a Consulente deverá observar, no que couber, o disposto nos artigos 42 e 43 do RICMS/2002 e, se for o caso, no Anexo XV do mesmo Regulamento. Se necessário, poderá solicitar orientação junto à Administração Fazendária de sua circunscrição.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 29 de julho de 2011.

CONSULTA INTERNA Nº 059/14 – 30/12/14

Assunto: ICMS - Substituição Tributária - Aplicação - Querosene - NCM 2710.19.19

Origem: DF/Ubá

Consulente: Maria Filomena Lopes Sales de Paula

Exposição/Pergunta:

A presente consulta versa sobre a aplicação do regime de substituição tributária em relação ao produto querosene - NCM 2710.19.19 (outros querosenes que não o de aviação - NCM 2710.19.11), utilizado para “solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros”: se no subitem 11.2 (“Tintas, Vernizes e Outras Mercadorias da Indústria Química”) ou no subitem 27.11 (“Combustíveis”), ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Na “Seção V - Produtos Minerais”; “Capítulo 27 - Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos da sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais” da Tabela do IPI, o querosene integra o subgrupo 27.10 - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos, e a posição 2710.19 - Outros Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os que contenham biodiesel e exceto os resíduos de óleos, na classificação 2710.19.1 - Outros Querosenes, subdividida nos códigos NCM 2710.19.11 - Querosenes de Aviação e NCM 2710.19.19 - Outros Querosenes.

O subitem 11.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, referente às “preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros (exceto

posição 2710.11.30) com MVA de 35%, traz a indicação da posição NCM 27.10 (que contempla o “querosene”) e o subitem 27.11 da Parte 2 do Anexo XV do referido regulamento menciona “outros combustíveis” para abarcar, dentre outros, o querosene que não seja o de aviação e nem o iluminante (tratados, respectivamente, nos subitens 27.3 e 27.10).

Diante da situação anterior, e levando-se em consideração o pronunciamento contido na resposta à Consulta Interna nº 123/2011 e o disposto no Convênio ICMS 110/2007, questiona-se:

1) O produto “querosene” - NCM 2710.19.19, comumente vendido em supermercados e utilizado para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros, se enquadra no subitem 11.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, mesmo sendo considerado como um combustível derivado de petróleo, enquanto preservar as características que lhe são próprias (independentemente do destino que lhe seja dado)?

2) Caso seja negativa a resposta à questão anterior, o referido produto (querosene - NCM 2710.19.19), mesmo quando utilizado para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros, enquadra-se no subitem 27.11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“Combustíveis”)?

3) Em sendo o “querosene” - NCM 2710.19.19 qualificado como combustível derivado de petróleo, a alíquota interna aplicável ao mesmo seria de 18%, prevista no artigo 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02, já que tal produto não se encontra relacionado na alínea “a” desse mesmo dispositivo legal?

4) Ainda na hipótese prevista na questão anterior, no caso da substituição tributária devida em operação interna com “querosene” - NCM 2710.19.19, deverá ser utilizada a Margem de Valor Agregado (MVA) de 30%, nos termos do art. 76, inciso IV, alínea “c”, item 1, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02? E na operação interestadual para Minas Gerais, a MVA a ser utilizada pelo substituto tributário deverá ser de 58,54%, como prevê o art. 76, inciso IV, alínea “c”, item 2, da Parte 1 do Anexo XV do referido diploma legal?

Resposta:

1 - Sim, exceto “querosene de aviação” e “querosene iluminante”.

2 - Prejudicada.

3 e 4 – Na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, os subitens 27.3 e 27.10 listam os produtos “querosene de aviação” e “querosene iluminante” (2710.19.19), enquanto que o subitem 11.2 relaciona os produtos “preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros (exceto posição 2710.11.30 que se encontra listada no subitem 26.8).

No art. 42, inciso I, subalíneas “a.10” e “a.11”, do RICMS/02 está prevista a alíquota de 25% para combustíveis para aviação e para solvente, exceto o destinado à industrialização nos termos do § 21 do mesmo artigo.

O disposto na subalínea “a.11” mencionada envolve todos os tipos de solventes (considerando toda substância química que tenha a função de solvente), incluído o querosene iluminante e aguarrás. Nesse sentido, vide Consulta de Contribuinte nº 285/2014.

Conforme destacado na Consulta de Contribuinte nº 214/2014, que trata da aguarrás, mas aborda sobre solventes:

A Agência Nacional do Petróleo – ANP assim conceitua solvente:

Solvente - Produto líquido derivado de frações resultantes do processamento de petróleo, de gás natural, de frações de refinarias e de indústrias petroquímicas, capazes de serem utilizados como dissolventes de substâncias sólidas e/ou líquidas, puro ou em mistura, cuja faixa de destilação tenha seu ponto inicial superior a 25°C e ponto final inferior a 280°C, com exceção de qualquer tipo de gasolina, querosene ou diesel especificados pela ANP. (Portaria ANP nº 318, DE 27/12/2001).

(...)

“Em relação à substituição tributária, os solventes podem ter tratamentos diferentes. **Aplica-se à aguarrás mineral, conforme descrito no subitem 26.8 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, a MVA de 30% (trinta por cento).**

É de se esclarecer que o disposto no subitem 11.2 da mesma Parte 2, que estabelece a MVA de 35% (trinta e cinco por cento) para outros solventes classificados nos códigos NBM/SH 27.07, 27.10, 29.01, 29.02, 38.05, 38.07, 38.10 e 38.14, não se aplica à aguarrás.

Isso porque a expressa exceção constante da descrição do referido subitem, assim descrita, “Preparações concebidas para solver, diluir ou

remover tintas, vernizes e outros (exceto posição 2710.11.30)”, refere-se justamente à mercadoria em questão, segundo a classificação NBM/SH vigente até 31/12/2011.

Contudo, com o advento da Resolução CAMEX nº 94/2011, com vigência a partir de 01/01/2012, a mercadoria até então classificada no código 2710.11.30 passou a receber o código 2710.12.30.”

Finalmente, conforme manifestação na Consulta de Contribuinte nº 150/2011:

“(…) Cabe ressaltar que há previsão de substituição tributária em relação ao QUEROSENE de aviação e ao QUEROSENE iluminante, citados respectivamente nos subitens 27.3 e 27.10, Parte 2, Anexo XV do RICMS/2002, observado, no que couber, o disposto no Capítulo XIV da Parte 1 do mesmo Anexo.

Também há previsão de substituição tributária no que se refere aos produtos caracterizados como “preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros”, classificadas num dos códigos da NBM/SH citados no subitem 11.2 da Parte 2 do Anexo em questão.”

Diante do exposto, para estabelecer a correta tributação em relação ao produto citado, deve-se, inicialmente, determinar a adequada classificação do mesmo na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – NBM/SH, o que é de responsabilidade do contribuinte.

Para efeito de definição da alíquota aplicável, sendo o produto caracterizado como “solvente”, aplica-se a de 25%, e, **para efeito de enquadramento na substituição tributária, não sendo o produto classificado como querosene iluminante, querosene de aviação ou aguarrás, que possuem itens específicos, deve-se considerar a classificação do produto no item 11.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.**

DOT/DOLT/SUTRI/SEF

(Grifou-se).

Vale dizer que, à luz do disposto no art. 18, inciso IV (com a redação desde 01/12/05), c/c o § 2º do art. 73, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a substituição tributária não se aplicaria nas remessas de mercadorias para o estabelecimento autuado se a mercadoria fosse utilizada no processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, o que não é o caso do querosene e da aguarrás adquiridos pela Autuada, os quais são objeto de mero reacondicionamento para subsequente comercialização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, o ICMS/ST incide normalmente nas remessas das mercadorias para a Autuada, **não** se cogitando, *in casu*, da aplicação do citado art. 18, inciso IV (com a redação desde 01/12/05), c/c o § 2º do art. 73, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Subseção II Das Hipóteses de Inaplicabilidade da Substituição Tributária

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial **para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem**, desde que este estabelecimento não comercialize a mesma mercadoria;

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial **para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem**;"

(...)(Destacou-se).

Art. 73 (...)

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo não se aplica:

I - às operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, destinadas a este Estado e promovidas por distribuidor de combustíveis, por TRR ou por importador, em relação ao valor do imposto que tenha sido retido anteriormente, desde que observado o disposto no art. 81 desta Parte;

II - às operações com combustíveis, derivados ou não de petróleo, inclusive em transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, destinadas a substituto tributário da mesma mercadoria, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto caberá ao estabelecimento destinatário.

Acresça-se, quanto a esta discussão, que houve recolhimento de parcela do ICMS/ST no momento da entrada das mercadorias no estabelecimento autuado, o que foi reconhecido pelo Fisco conforme reformulação do crédito tributário.

Destaca-se, por oportuno, que a Fiscalização, acatando alegações da Autuada no PTA nº 01.000715021-12, houve por bem cancelar as respectivas exigências fiscais por reconhecer o descabimento da exigência do ICMS/ST no momento das saídas das mercadorias do estabelecimento mineiro (conforme documentos de fls. 158/185).

Ademais, como se verifica dos presentes autos, como é relatado na Impugnação apresentada e tal como também consta da Consulta de Contribuintes formulada pela Impugnante (transcrita anteriormente), a mercadoria objeto da autuação, após sofrer processo de industrialização (no caso, acondicionamento ou reacondicionamento), **resulta em mercadoria classificada na mesma NBM/SH e no mesmo Código Especificador da Substituição Tributária (CEST)** da mercadoria originalmente submetida à industrialização, razão pela qual prevalece, no caso, a tributação anterior, não se cogitando, portanto, de nova retenção de ICMS/ST no momento da saída da mercadoria do estabelecimento autuado.

Com relação à discussão travada nos presentes autos sobre o enquadramento das mercadorias objeto da autuação na subalínea "a.11" do inciso I do art. 42 do RICMS/02, verifica-se **não** assistir razão à Defesa.

A referida norma legal, assim dispunha:

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

a) 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

(Efeitos de 27/03/2008 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, "a", ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008):

"a.11) solvente, exceto o destinado à industrialização nos termos do § 21;"

(...)

Efeitos de 27/03/2008 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, "a", ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:

§ 21. Na hipótese da alínea "a.11" do inciso I do caput deste artigo, será considerado destinado à industrialização o solvente remetido ao estabelecimento industrial previamente credenciado junto à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o estabelecimento e identificado em portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI).

§ 22. Para os efeitos do disposto no § 21, o contribuinte deverá ser usuário de Sistema de Processamento Eletrônico de Dados para a emissão de documentos fiscais e solicitar o credenciamento de cada um de seus estabelecimentos, mediante apresentação de requerimento, em duas vias, contendo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - identificação do estabelecimento (nome, endereço e números de inscrição estadual e no CNPJ);

II - ramo de atividade;

III - relação de todos os produtos fabricados e comercializados pelo estabelecimento;

IV - volume total de solvente utilizado mensalmente nos últimos 3 (três) anos;

V - relação dos fornecedores de solventes indicando nome, endereço e números de inscrição estadual e no CNPJ.

§ 23. O requerimento de que trata o § 22 deverá ser instruído com:

I - cópia reprográfica dos atos constitutivos da sociedade ou da declaração de empresário e alterações registradas na Junta Comercial ou no cartório competente, no caso de sociedade simples;

II - memorial descritivo do processo industrial, assinado pelo representante legal, que comprove a utilização do solvente na composição do produto final, bem como o detalhamento da quantidade e o seu índice de participação por produto."

(Destacou-se).

O entendimento sobre a aplicação da alíquota nas operações que envolvem os produtos que tenham a função de "solventes" já foi externado em várias consultas de contribuintes, respondidas pela Superintendência de Tributação – SUTRI, da SEF/MG, como, por exemplo, as de nºs 285/14 e 187/15, dentre outras, as quais dispõem:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 187/15

PTA Nº: 45.000009284-88

CONSULENTE: Indústria e Comércio de Solventes Tintas Vernizes Tempo Ltda.

ORIGEM: Rio de Janeiro - RJ

ICMS - ALÍQUOTA INTERNA - AGUARRÁS - A alíquota interna aplicável nas saídas de todos os tipos de Solventes, **inclusive aguarrás, é de 25% (vinte e cinco por cento)**, nos termos da subalínea "a.11" do inciso I do art. 42 do RICMS/2002, exceto quando destinados à industrialização, observado o disposto no § 21 do mesmo art. 42.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, estabelecida no Rio de Janeiro/RJ, apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e tem como atividade econômica principal informada no cadastro estadual o comércio atacadista de tintas, vernizes e similares (CNAE 4679-6/01).

Transcreve a descrição das posições 27.10 e 2710.1 constante da TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Alega que somente a TIPI possibilita a classificação exata dos produtos.

Entende que a TIPI não classifica o produto aguarrás como Solvente, e que, portanto, não se pode aplicar a alíquota prevista na subalínea "a.11" do inciso I do art. 42 do RICMS/2002.

Com dúvida sobre a correta interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

Qual a alíquota interna aplicável à aguarrás, NCM 2710.12.30, no estado de Minas Gerais?

RESPOSTA:

Preliminarmente, cumpre esclarecer que, embora tenha a Consultante se referido à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e a legislação mineira se baseie na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH), há equivalência entre as normas, pois, nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 7.660/2011, a NCM constitui a NBM/SH.

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) também se baseia na NCM, conforme art. 2º do mesmo Decreto.

Feito esse esclarecimento, passa-se à resposta do questionamento formulado.

A Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) assim conceitua Solvente:

Solvente - Produto líquido derivado de frações resultantes do processamento de petróleo, de gás natural, de frações de refinarias e de indústrias petroquímicas, capazes de serem utilizados como disSolventes de substâncias sólidas e/ou líquidas, puro ou em mistura, cuja faixa de destilação tenha seu ponto inicial superior a 25°C e ponto final inferior a 280°C, com exceção de qualquer tipo de gasolina, querosene ou diesel especificados pela ANP. (Portaria ANP nº 318, DE 27/12/2001).

Noutro enfoque, tem-se que ocorre uma solução "quando uma substância se dissolve em outra, partícula do soluto devem ser distribuídas através do Solvente" (BRADY E HUMISTON. Química Geral. Vol. 1. 2ª Ed. J.C. Editora).

Nesse sentido, por exemplo, a água é um Solvente quando misturada ao cloreto de sódio (sal de cozinha), mas não o é em relação ao óleo de soja, que poderá ser dissolvido pela nafta, ou por um detergente qualquer. Metais podem ser solvente ou soluto, dependendo das condições em que se dará a mistura.

Na mesma linha está o conceito de Solvente, extraído de dicionário disponível na internet, através do sítio <http://www.dicio.com.br>:

adj. Que pode solver ou solve. Que pagou ou pode pagar o que deve. S.m. Química Substância líquida que tem a propriedade de solver ou dissolver outras; o mesmo que dissolvente.

Os Solventes são utilizados em indústrias de tintas, extração de óleos e gorduras (fabricação de óleo de soja), adesivos e são divididos em categorias.

Segundo a ANP, a aguarrás é um “produto obtido pelo processo de destilação atmosférica de petróleo, com intervalo de temperatura típica (150°C-210°C), classificado numa faixa de destilação intermediária entre a nafta pesada e o querosene. Utilizado como Solvente e na fabricação de ceras, graxas e tintas” (Glossário do Anuário Estatístico Brasileiro do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis -<http://www.anp.gov.br>).

Por outro lado, é importante destacar que, tanto a TIPI quanto a NBM/SH não contemplam o produto/mercadoria “Solvente”, isso porque essa denominação refere-se, conforme dito, à função que determinadas substâncias têm de permitir a dispersão de outra substância em seu meio. Inúmeras substâncias químicas têm essa função, devendo, portanto, ser utilizada a NBM/SH correspondente a tal substância.

Quanto à tributação, a legislação mineira estabelece a alíquota interna de 25% (vinte e cinco por cento) para as saídas internas de todos os tipos de Solventes (considerando toda substância química que tenha a função de Solvente), nos termos da subalínea “a.11” do inciso I do art. 42 do RICMS/2002.

Somente quando o Solvente for destinado a estabelecimento industrial que atenda aos requisitos dispostos na legislação é que será aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento), prevista na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/2002.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 10 de setembro de 2015.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 285/14

PTA Nº: 45.000006655-25

CONSULENTE: Petrovila Química Ltda.

ORIGEM: Betim – MG

ICMS – QUEROSENE E AGUARRÁS – SOLVENTES – ALÍQUOTA – A alíquota interna aplicável nas saídas de todos os tipos de solventes, inclusive aguarrás e querosene iluminante, é de 25% (vinte e cinco por cento), nos termos da subalínea “a.11” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, exceto quando destinados à industrialização, observado o disposto no § 21 do mesmo art. 42.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração de ICMS por débito e crédito, tem como atividade a fabricação de impermeabilizantes, solventes e produtos afins (CNAE 2073-8/00).

Informa que comercializa os produtos querosene iluminante, aguarrás, thinner, sistemas de solventes, resina acrílica, verniz, lubrificantes, aditivos, produtos de limpeza, artigos congêneres e similares ao ramo.

Afirma que os produtos querosene e aguarrás são diluentes, conforme estudo técnico elaborado pelo químico responsável da empresa.

Salienta que, com o objetivo de ratificar seu entendimento, contratou peritos especializados para emissão de laudo técnico, com o objetivo de definir a caracterização de produtos solventes e diluentes.

Observa que a alínea “a” do inciso I do art. 42 do RICMS/02 determina a aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) nas operações internas com SOLVENTE.

Entende, no entanto, que a alíquota a ser aplicada nas operações internas com querosene e aguarrás deverá ser de 18% (dezoito por cento), posto que os referidos produtos seriam diluentes.

Com dúvida quanto à interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

Está correto o entendimento que a alíquota a ser aplicada nas operações internas com os produtos querosene e aguarrás deverá ser de 18% (dezoito por

cento), uma vez que considera esses produtos como diluentes?

RESPOSTA:

Registre-se, de início, que esta Diretoria manifestou-se a respeito da matéria aqui tratada nas Consultas de Contribuintes nos 150/2011 e 214/2014.

Entende-se não ser correto afirmar que os produtos aguarrás e querosene sejam especificamente diluentes, uma vez que podem ser utilizados para outras finalidades.

Depreende-se que a aguarrás e o querosene estão incluídos no conceito de solventes, conforme definição extraída da Resolução ANP nº 24, de 06/09/2006, que estabeleceu os requisitos necessários à autorização para o exercício da atividade de distribuição de solventes e a sua regulamentação, in litteris:

Art. 2º. Para os fins desta Resolução, ficam estabelecidas as seguintes definições:

(...)

IV – solventes: produtos líquidos derivados de frações resultantes do refino de petróleo, do processamento de gás natural e de indústrias petroquímicas, capazes de serem utilizados como dissolventes de substâncias sólidas ou líquidas, puros ou em misturas, cuja faixa de destilação tenha seu ponto inicial superior a 25°C e ponto final inferior a 280°C, com exceção de qualquer tipo de gasolina, de querosene e de óleo diesel especificados em regulamentação da ANP.

A Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), em cumprimento ao dispositivo citado, estabeleceu na Resolução nº 37, de 01/12/2009, a especificação do querosene de aviação (QAV-1 ou JET A-1), destinando-o, exclusivamente, ao consumo em turbinas de aeronaves, comercializado por produtores, importadores, distribuidores e revendedores, em todo o território nacional. Assim, quanto à comercialização interna deste produto, os contribuintes deverão observar a alíquota prescrita no art. 42, inciso I, subalínea “a.10”, do RICMS/02.

Definição diversa foi indicada, por exemplo, quanto à característica do querosene iluminante e da aguarrás que, conforme informação contida no site da ANP (Glossário do Anuário Estatístico Brasileiro do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis -

<http://www.anp.gov.br>), poderão ser utilizados como solventes:

Aguarrás - Produto obtido pelo processo de destilação atmosférica de petróleo, com intervalo de temperatura típica (150°C-210°C), classificado numa faixa de destilação intermediária entre a nafta pesada e o querosene. Utilizado como solvente e na fabricação de ceras, graxas e tintas.

Querosene: fração seguinte à gasolina e anterior ao diesel na destilação do petróleo, em que predominam compostos parafínicos destilados na faixa de 150 a 300 °C. Suas utilizações incluem: combustível para aviões (vide Querosene de Aviação), aquecimento doméstico, iluminação (vide Querosene Iluminante), solventes e inseticidas.

Querosene de Aviação (QAV): derivado de petróleo utilizado como combustível em turbinas de aeronaves. Resolução ANP nº 37, de 1/12/2009.

Querosene Iluminante: utilizado, em geral, como solventes e combustível de lamparinas.

O estudo técnico elaborado pelo profissional químico responsável pela empresa, apresentado pela **Consulente**, indica várias características e aplicações dos produtos aguarrás e querosene, dentre as quais a sua utilização como diluente, contudo, não exclui a característica de solventes.

O laudo técnico elaborado por peritos contratados pela **Consulente**, segue semelhante linha de raciocínio do estudo técnico, porém, acrescenta informação que a utilização das nomenclaturas dos termos diluente e solventes nem sempre são respeitadas.

Descrevem, ainda, que a aguarrás e o querosene são exemplos de misturas de hidrocarbonetos utilizados como solventes. Apresentam, inclusive, gráfico que indica ser a aguarrás um solvente hidrocarboneto que domina 25% do mercado brasileiro de solventes, com esta característica. Também não exclui expressamente a característica de solventes aos referidos produtos.

Desse modo, a alíquota nas saídas internas de todos os tipos de solventes (considerando toda substância química que tenha a função de solvente), incluído o querosene iluminante e aguarrás, é de 25% (vinte e cinco por cento), nos termos da subalínea "a.11" do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Na hipótese do solvente ser destinado a estabelecimento industrial que atenda aos requisitos dispostos no § 21 do art. 42 mencionado, a alíquota aplicável será de 18% (dezoito por cento), conforme alínea “e” do inciso I do mesmo artigo.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 28 de novembro de 2014.

(Destaques acrescidos).

Portanto, quanto à tributação, a legislação mineira estabelecia a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para as saídas internas de todos os tipos de solventes (considerando toda substância química que tenha a função de solvente), nos termos da subalínea “a.11” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

A Fiscalização também acostou aos autos informações técnicas (Fichas de Informações de Segurança de Produtos Químicos - FISPQ, dentre outros) às quais atestam a função de solvente dos produtos autuados (fls. 32/57).

Constata-se que somente quando o “solvente” se destinava a estabelecimento industrial que atendesse aos requisitos dispostos na legislação à época, a alíquota aplicável seria de 18% (dezoito por cento), prevista na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, nos termos do que previa o § 21 do art. 42 do RICMS/02.

Ou seja, na hipótese da alínea "a.11" do inciso I do *caput* do citado artigo, seria considerado destinado à industrialização o solvente remetido ao estabelecimento industrial previamente credenciado na Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o estabelecimento e identificado em portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI), hipóteses não demonstradas no caso dos autos.

Corroboram o entendimento ora externado várias decisões deste Conselho de Contribuintes, dentre às quais se destacam os Acórdãos n^{os} 23.074/18/3^a, 23.029/18/3^a e 21.360/17/2^a.

Sendo assim, não encontra respaldo o argumento da Defesa em não utilizar da alíquota prevista no art. 42, subalínea “a.11”, do RICMS/02, estando, pois, corretas as exigências do ICMS/ST nos moldes efetuados pela Fiscalização, com as adequações acima determinadas.

Dessa forma, portanto, corretas as exigências fiscais remanescentes de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c o § 2^o, da Lei n^o 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

(...)

No tocante às alegações da Defesa de inconstitucionalidade de dispositivos legais, especialmente em relação à exigência das multas de revalidação e isolada, vale destacar que referidas penalidades foram exigidas nos termos do disposto na Lei nº 6.763/75, e a esfera administrativa não é competente para a análise de constitucionalidade ou não aplicação de norma legal vigente, dado o óbice contido no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 13/06/19. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos, em parte, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Relator) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que a reconheçam em relação ao período anterior a 03/01/2013. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 447/456 e, ainda, para que seja adotada a MVA no percentual de 30% (trinta por cento), nos termos do art. 76, inciso IV, alínea "c", item 1 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Vencidos, em parte, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Relator), que o julgava improcedente, o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu (Revisor), que não concordava com o referido ajuste da MVA, e a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que determinava, ainda, a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento). Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Rodrigo de Castro Lucas e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor), Marcelo Nogueira de Moraes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Sala das Sessões, 04 de julho de 2019.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.324/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000947547-54
Impugnação: 40.010145512-17, 40.010145430-61 (Coob.)
Impugnante: França Comércio de Querosene Eireli
IE: 186270116.00-33
Petrobras Distribuidora S.A. (Coob.)
IE: 067059023.00-25
Proc. S. Passivo: Paulo Henrique Garcia D'Angioli/Outro(s), Rodrigo de Castro Lucas/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS/ST, no período de 01/01/13 a 31/07/15, em relação às operações com mercadorias elencadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (subitem 11.2), conforme redação vigente no período autuado, sujeitas ao regime de substituição tributária.

Compulsando os autos, constata-se que a empresa autuada “França Comércio de Querosene Eireli” possui autorização para envasilhar e comercializar querosene iluminante, o que é confirmado pela fotografia do produto autuado, que também foi juntado aos autos.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre da aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional e da respectiva análise da decadência, conforme passa a elucidar.

Nesta esteira, é imprescindível elucidar alguns conceitos acerca do instituto da decadência, previsto no Código Tributário Nacional.

No que concerne à decadência, é ressabido que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 146, determina expressamente que cabe à Lei Complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive a decadência:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Neste interim, o Código Tributário Nacional, lei complementar competente para estabelecer às normas atinentes a decadência tributária, prevê expressamente que, para os tributos sujeito a lançamento por homologação, se a lei não fixar o prazo para que o Ente homologue o lançamento, esta ocorrerá em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

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.

Neste sentido, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento segundo o qual, quando o tributo for sujeito a homologação e o Contribuinte tenha praticado os atos pertinentes a constituição do crédito, com o encaminhamento das respectivas obrigações tributárias, deve-se aplicar o disposto no art. 150, § 4º do CTN. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. PRAZO. QUINQUENAL. TERMO A QUO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. AO CONTRÁRIO DO DEFENDIDO PELO ORA AGRAVANTE O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO AGRAVADO NÃO ENSEJOU A ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO DOS AUTOS, MAS TÃO SIMPLEMENTE A INTERPRETAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ACÓRDÃO RECORRIDO.

2. ESTA CORTE ENTENDE QUE, NOS TERMOS DOS ART. 145, III, E 149, VIII, E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CTN, A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO É PERFEITAMENTE POSSÍVEL DESDE QUE REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO FOI EFETIVADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/2/2003, OCORRENDO TERMO DE REVISÃO DO REFERIDO AUTO EM 20/12/2004, CUJOS FATOS GERADORES SE DERAM NOS ANOS DE 01/1999 A 12/1999.

4. O PRAZO DECADENCIAL PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO É O MESMO PARA O LANÇAMENTO REVISADO; NO PRESENTE CASO, POR SE TRATAR DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E HAVENDO PAGAMENTO A MENOR, APLICA-SE A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

5. FOI EXTRAPOLADO O PRAZO DECADENCIAL DOS DÉBITOS REFERENTES DE 01/1999 A 11/1999, JÁ QUE O TERMO DE REVISÃO DEU-SE EM 20/12/2004. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (AGRG NO ARESP 397178 / ESAGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2013/0315568-6. DATA DO JULGAMENTO 11/02/2014. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 20/02/2014).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO. RECURSO MANIFESTAMENTE DESCABIDO. MULTA.

1. NA HIPÓTESE DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO O CONTRIBUINTE CONSTITUI O CRÉDITO, MAS EFETUA PAGAMENTO PARCIAL, SEM CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA É O MOMENTO DO FATO GERADOR. APLICA-SE EXCLUSIVAMENTE O ART. 150, § 4º, DO CTN, SEM A POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO MESMO DIPLOMA (RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/9/2009, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC).

2. IN CASU, OS FATOS GERADORES DIZEM RESPEITO AOS MESES DE JULHO A NOVEMBRO DE 1998, E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELO FISCO OCORREU APENAS EM DEZEMBRO DE 2003, APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL (FL. 480). ACRESCENTE-SE QUE O TRIBUNAL A QUO CONSTATOU A EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO A MENOR, O QUE ATRAI A REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN (FL. 479).

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. MULTA FIXADA EM 10% DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA. (AGRG NO ARESP 200933 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0145358-3. DATA DO JULGAMENTO 20/09/2012. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 10/10/2012).

Por todo o exposto, denota-se que o direito do Fisco de realizar o lançamento de tributos sujeitos à homologação, desde que o contribuinte tenha cumprido as obrigações tributárias atinentes ao tributo, é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

No caso em tela, a autuação versa sobre a constatação de que a Autuada não teria recolhido o ICMS/ST com a alíquota e MVA corretas, de janeiro de 2013 a julho de 2015, sendo que a Autuada cumpriu todas as obrigações acessórias encaminhando os respectivos documentos ao Fisco, fora recolhido parcialmente o ICMS conforme reformulação realizada, situação na qual o Estado de Minas Gerais teria cinco anos a partir da efetiva ocorrência do fato gerador, para efetivar o lançamento do tributo que entenda ser devido.

Desta feita, tendo em vista a data em que a Autuada fora intimada do lançamento, 03/01/18, resta comprovado que parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decaiu, especificamente referente às operações que ocorreram no período anterior a 03/01/13, uma vez que ultrapassou os 5 anos estabelecidos na legislação de regência.

Ultrapassado a questão atinente à decadência, no que tange ao mérito, a divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre da análise da aplicabilidade do disposto no art. 18, inciso IV, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 na situação em que o destinatário do produto sujeito à substituição tributária exerce atividade industrial e atividade comercial no mesmo estabelecimento.

Veja-se a disposição do dispositivo em comento, conforme redação vigente no período autuado, a seguir transcrito:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

(...)

In casu, verifica-se que o art. 18, inciso IV, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, com a redação vigente à época dos fatos, impõe, para a sua aplicabilidade, que não será aplicado à sistemática da substituição tributária quando forem realizadas operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria prima.

A exigência da correta e completa descrição dos fatos, bem como da perfeita tipificação legal, faz-se necessária em face dos "princípios da segurança jurídica/legalidade" (art. 5º, inciso II da CF), sob pena de restar maculado o ato praticado.

Tal situação (inovação) constituiria inadmissível insegurança jurídica, uma vez que se retiraria do cidadão a incidência da norma legal sobre os fatos (ou, reversamente, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência normativa), limitando-se o âmbito de sua defesa possível à matéria puramente fática. Justamente por isto, a inovação na motivação constituiria, igualmente, violação ao "princípio da segurança jurídica".

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nada obstante, a autuação afasta o critério de interpretação determinado pelo art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN).

O art. 111 do CTN disciplina hipóteses de “exceção”, devendo sua interpretação ser literal, consagrando um postulado que emana efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, “o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei”.

No presente caso, é incontroverso que a Autuada adquire o querosene iluminante, realiza o envasamento em embalagens menores, com o que, resta patente que enquadra no conceito de industrialização, na modalidade de acondicionamento ou reacondicionamento, previsto na alínea “d” do inciso II do art. 222 do RICMS/02.

Destarte, na legislação vigente, não se aplica o instituto da substituição tributária nas operações que destinem a estabelecimentos industriais, conforme dispõe o inciso IV, do art. 18 da parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 retromencionado.

Por todo o exposto, julgo parcialmente decaído o direito da fazenda de constituir o crédito tributário, com fulcro no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, especificamente referente às operações que ocorreram no período anterior a 03/01/13, restando o respectivo crédito parcialmente extinto, conforme dispõe o art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional. Ultrapassada a questão atinente a decadência, no que tange ao mérito, julgo improcedente o lançamento, tendo em vista que não é aplicável a sistemática da substituição tributária no caso em comento.

Sala das Sessões, 04 de julho de 2019.

Marcelo Nogueira de Moraes
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.324/19/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000947547-54	
Impugnação:	40.010145512-17, 40.010145430-61 (Coob.)	
Impugnante:	França Comércio de Querosene Eireli	
	IE: 186270116.00-33	
	Petrobras Distribuidora S A (Coob.)	
	IE: 067059023.00-25	
Proc. S. Passivo:	Rodrigo de Castro Lucas/Outro(s), Paulo Henrique Garcia D'Angioli/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, 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.

Na decisão proferida, acordou a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, no mérito, por voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 447/456 e, ainda, para que seja adotada a MVA no percentual de 30% (trinta por cento), nos termos do art. 76, inciso IV, alínea “c”, item 1 da Parte 1 e subitem 26.11 da Parte 2, ambos do Anexo XV do RICMS/02.

A autuação sob análise versa sobre a falta de recolhimento de ICMS/ST, no período de 01/01/13 a 31/07/15, em relação às operações com mercadorias elencadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (subitem 11.2), conforme redação vigente no período autuado, sujeitas ao regime de substituição tributária.

A mercadoria objeto do presente lançamento encontra-se listada às fls. 16 dos autos como “**querosene - NCM 2710.19.19**”.

A impugnação apresentada contra o lançamento traz referência à mercadoria autuada como “querosene iluminante”.

Em sua impugnação, a Defesa alega que a Fiscalização teria entendido, equivocadamente, que a alíquota do ICMS seria no percentual de 25% (vinte e cinco por cento) e não de 18% (dezoito por cento), pois a mercadoria autuada, querosene iluminante, seria um solvente.

Assevera que o querosene iluminante “poderá” ser utilizado como solvente, contudo, essa possível destinação não pode transmutar sua natureza, já que permanece sendo combustível.

A Fiscalização assim se manifesta:

Quanto às alegações em que o contribuinte afirma que o fisco cobra ICMS-ST por entender que a mercadoria é combustível e quer aplicar alíquota de solvente (“o entendimento esposado pelo Fisco é vacilante, na medida em que para fins de cobrança do ICMS/ST defende que o produto comercializado é combustível (querosene iluminante), e para fins de cálculo do imposto defende que a referida mercadoria é solvente”). Na verdade, conforme pode-se observar na base legal citada às fls. 10 do relatório fiscal em anexo ao Auto de Infração lançado, o ICMS-ST foi cobrado com base no item 11.2 (Preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros), vigente à época, que se relacionava ao Convênio ICMS 74/94, sob o título “TINTAS, VERNIZES E OUTRAS MERCADORIAS DA INDÚSTRIA QUÍMICA”. Portanto, não há contradição no entendimento do fisco.

Nas suas alegações, a autuada insiste que as mercadorias por ela comercializadas são combustíveis, portanto seriam tributados pela alíquota de 18% e não 25% como foi aplicado na ação fiscal, citando inclusive que a sua atividade consiste em comprar querosene e embalar para revenda em latas, tambor e galão e citando também a Consulta Contribuinte n.º. 036/2016, formulada pela própria autuada e alegando ainda que as consultas dos contribuintes juntadas pelo Fisco são anteriores à resposta da sua consulta. Cabe ressaltar que, ao contrário do alegado pela Impugnante, as consultas juntadas pelo Fisco apenas confirmam o entendimento adotado na autuação e podem ser aplicadas a todos os contribuintes mineiros, pois se tratam de normas a serem respeitadas e, portanto, a Consulta Contribuinte n.º. 285/2014 determina que a **“alíquota nas saídas internas de todos os tipos de solventes (considerando toda substância química que tenha a função de solvente), incluído o querosene iluminante e aguarrás, é de 25% (vinte e cinco por cento), nos termos da subalínea “a.11” do inciso I do art. 42 do RICMS/02”** e, como os produtos da autuada possuem a função de solvente, a tributação correta para os mesmos é pela alíquota de 25%, excetuando a hipótese do solvente ser destinado a estabelecimento industrial que atenda aos requisitos dispostos no § 21 do art. 42 mencionado, hipótese esta que determina que a alíquota aplicável será de 18% (dezoito por cento), conforme alínea “e” do inciso I do mesmo artigo. A interpretação do Fisco quanto à aplicação da alíquota de 25% é reforçada pela resposta dada na Consulta Contribuinte n.º. 187/2015 onde destaca que tanto a TIPI quanto a NBM/SH não contemplam o

produto/mercadoria “solvente”, isso porque essa denominação refere-se à função que determinadas substâncias têm de permitir a dispersão de outra substância em seu meio, sendo inúmeras as substâncias químicas que têm essa função, devendo, portanto, ser utilizada a NBM/SH correspondente a tal substância e, quanto à tributação, a legislação mineira estabelece a alíquota interna de 25% (vinte e cinco por cento) para as saídas internas de todos os tipos de solventes (considerando toda substância química que tenha a função de solvente), nos termos da subalínea “a.11” do inciso I do art. 42 do RICMS/2002 e a consulta apresentada pelo contribuinte não altera o entendimento apresentado nas consultas anteriores, sendo inclusive reforçadas pelo Acórdão n.º 21.360-17-2ª Câmara que conclui que quanto à tributação, a legislação mineira estabelece a alíquota interna de 25% (vinte e cinco por cento) para as saídas internas de todos os tipos de solventes (considerando toda substância química que tenha a função de solvente, incluindo o querosene iluminante).

Por sua vez, a Assessoria do Conselho, em resposta à argumentação da Impugnante, que procura afastar a aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), assim opina:

Pois bem, com relação à discussão travada nos presentes autos sobre o enquadramento do “querosene iluminante” na subalínea a.11, do inciso I, do art. 42, do RICMS/02, verifica-se **não** assistir razão à Defesa.

A seguir, transcreve este dispositivo citado, para demonstrar ter havido, à época dos fatos geradores, a previsão de aplicação da alíquota de 25% para “solvente, exceto o destinado à industrialização nos termos do § 21”.

E aduz:

O entendimento sobre a aplicação da alíquota nas operações que envolvem **os produtos que tenham a função de “solventes”**, querosene iluminante e aguarrás, dentre outras, já foi externado em várias consultas de contribuintes, respondidas pela Superintendência de Tributação – SUTRI, da SEF/MG, como, por exemplo, as de n.ºs 285/14 e n.º 187/15.

Acentue-se ser este é um caso em que a mercadoria está sendo classificada e tributada, não por sua função primeira, como combustível, mas em decorrência da função que irá cumprir, mediante a utilização dada pelos consumidores que adquirem este produto.

E quem define esta função? Curiosamente, no presente caso, quem o faz é a Autuada, por meio das dimensões do recipiente em que envaza o produto, mas também por meio das informações de divulgação das mercadorias em seu sítio na internet.

Quem procura este produto, o procura porque recebe da Autuada a informação que este serve como solvente.

Veja-se o que diz sobre o querosene iluminante:

Sítio da Autuada:

“QUEROSENE

É utilizado como iluminante, um excelente diluente de tintas, empregado para acerto de viscosidade e para conferir a tinta um poder de retocabilidade, que é permitido por causa da sua evaporação lenta.

O produto pode ser utilizado também como solvente de parafinas e ceras de carnaúba na fabricação de ceras para pisos. Uma outra aplicação importante, também amplamente empregada, é como veículo de formicidas e cupinicidas. Utilizado na Indústria metal mecânica, como desengordurante, ex: Usinas, ferrovias, carvoarias, gráficas, mineradoras, indústria de cerâmicas, empresas de automóveis e transporte, etc ...”

Sendo assim, o querosene iluminante é vendido pela Autuada como solvente, em recipientes cujas dimensões tornam a função “combustível”, no mínimo, inadequada.

Conclui-se que, por meio das características com que este produto é oferecido aos consumidores pela Autuada, define-se sua função precípua como solvente. Esta função é a que corresponde à classificação do item 11.2 que abrange preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros (exceto posição 2710.11.30), vigente à época.

O esforço empreendido pela Autuada na Impugnação em caracterizar o querosene que comercializa como combustível atenta contra toda a propaganda que realiza e contra o próprio mercado em que atua, visando a auferir seus lucros.

A partir dos entendimentos da Fiscalização e da Assessoria do Conselho, fundamentados na legislação mineira e em consultas de contribuintes respondidas pela Superintendência de Tributação, e corroborados pelas informações fornecidas pela própria Impugnante em suas peças de divulgação, chega-se à conclusão de que o querosene iluminante deve ser tributado como solvente.

E respeitando este entendimento, a Fiscalização aplicou, conforme informado às fls. 16 dos autos a MVA – Margem de Valor Agregado no percentual de “35%” e também MVAs ajustadas nos percentuais de “58,4% e 72,8%”, não obstante, para a apuração do ICMS/ST, utilizou apenas a MVA no percentual de 35%, conforme se verifica na apuração fiscal constante das fls. 456 dos autos (coluna AJ do Anexo IV – MVA).

Verifica-se, ainda, que a MVA aplicada decorre do fato de que a Fiscalização enquadrou as mercadorias autuadas no subitem 11.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, conforme redação vigente no período autuado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

11.2	27.07	<i>Preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros (exceto posição 2710.11.30)</i>	35
	27.10		
	29.01		
	29.02		
	38.05		
	38.07		
	38.10		
	38.14		

Ora, a MVA adotada pela Fiscalização tem com fundamento o fato de que o querosene e a aguarrás são vendidos como solventes, assim como a alíquota adotada de 25% (vinte e cinco por cento) tem a mesma justificativa.

No presente caso, urge adotar-se uma interpretação harmônica: entendemos todos, excetuando-se apenas da Autuada, que o produto classificado como solvente deve receber a alíquota de 25%. Então, como considerar a função solvente para definir-se a alíquota; e desconsiderar esta mesma função para aplicar-se a MVA? Há uma MVA para solvente, assim como há uma alíquota própria para solvente. Como afastar a MVA para solvente neste caso?

Não parece lógico este procedimento. E o Direito, enquanto ciência hermenêutica, visa à lógica.

Pelas razões acima expostas, o voto deste signatário foi no sentido de não concordar com a adoção da MVA em 30% (trinta por cento), mantendo as MVAs nos percentuais aplicados pela Fiscalização na peça fiscal.

Sala das Sessões, 04 de julho de 2019.

**Alexandre Périssé de Abreu
Conselheiro**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.324/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000947547-54
Impugnação: 40.010145512-17, 40.010145430-61 (Coob.)
Impugnante: França Comércio de Querosene Eireli
IE: 186270116.00-33
Petrobras Distribuidora S.A. (Coob.)
IE: 067059023.00-25
Proc. S. Passivo: Paulo Henrique Garcia D'Angioli/Outro(s), Rodrigo de Castro Lucas/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

Conforme consta do relatório, estamos diante de lançamento por meio do qual se exige a diferença do ICMS-ST incidente nas operações de remessa de querosene iluminante à autuada França Comércio de Querosene Eireli.

Em relação à decadência, no entendimento da maioria do Colegiado, por estarmos diante de lançamento de ofício, ao caso se aplica a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, não restando caracterizada a decadência.

Ocorre que, não se discute que o ICMS é, em sua essência, um lançamento por homologação nos exatos termos do art. 150 do CTN que assim dispõe:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

Após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de que para aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, § 4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento. Ou seja, ainda que haja a atividade da fiscalização de iniciar por meio de Auto de Infração a constituição de crédito tributário suplementar, tal ação não tem o condão de alterar a natureza jurídica original do lançamento para fins de aplicação da norma decadencial específica.

Assim, em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a homologação do art. 150, § 4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. Nas palavras do Ministro Luiz Fux:

"ASSIM É QUE O PRAZO DECADENCIAL QÜINQUÊNAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO".

O julgado recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O PRAZO DECADENCIAL QÜINQUÊNAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE

EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É QUE A DECADÊNCIA OU CADUCIDADE, NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, IMPORTA NO PERECIMENTO DO DIREITO POTESTATIVO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, E, CONSOANTE DOCTRINA ABALIZADA, ENCONTRA-SE REGULADA POR CINCO REGRAS JURÍDICAS GERAIS E ABSTRATAS, ENTRE AS QUAIS FIGURA A REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, OU NOS CASOS DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO EFETUA O PAGAMENTO ANTECIPADO (EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 163/210).

3. O DIES A QUO DO PRAZO QÜINQUÊNAL DA ALUDIDA REGRA DECADENCIAL REGE-SE PELO DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CTN, SENDO CERTO QUE O "PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO" CORRESPONDE, INILUDIVELMENTE, AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, AINDA QUE SE TRATE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, REVELANDO-SE INADMISSÍVEL A APLICAÇÃO CUMULATIVA/CONCORRENTE DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CODEX TRIBUTÁRIO, ANTE A CONFIGURAÇÃO DE DESARRAZOADO PRAZO DECADENCIAL DECENAL (ALBERTO XAVIER, "DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª ED., ED. FORENSE, RIO DE JANEIRO, 2005, PÁGS. 91/104; LUCIANO AMARO, "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 10ª ED., ED. SARAIVA, 2004, PÁGS. 396/400; E EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 183/199).

(...)

7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008. (DESTAQUES DO ORIGINAL)

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito

Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Calmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar como termo inicial da decadência a data da ocorrência do fato gerador se faz necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior. Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, § 4º do CTN?

Entretanto, diferente de outras situações, no caso concreto essa dúvida se quer existe, pois conforme consta do lançamento, estamos diante da exigência de diferença de ICMS-ST recolhido a menor pela utilização errônea do percentual de MVA e alíquota atribuídos às operações. Tanto houve pagamento que o crédito tributário foi reformulado exatamente para compensar os valores pagos nas entradas.

Assim, com base nos fundamentos acima e considerando a informação constante do Relatório Fiscal no sentido de estarmos diante de recolhimento a menor do ICMS-ST, deve ser reconhecida a decadência parcial do lançamento em relação ao período anterior a 03/01/13.

A segunda divergência com voto vencedor se refere à alíquota aplicável à substituição tributária: ao caso deve-se aplicar a alíquota prevista no art. 42, alínea ‘e’ da Parte Geral do Regulamento do ICMS, alíquota de 18% (dezoito por cento) por se tratar de combustível.

Para a maioria do Colegiado, ratificando a orientação dada na resposta de Consulta SEF nº 036/16 formulada pela própria empresa, embora a França Comércio de Querosene seja estabelecimento industrial, para fins de aplicação da substituição tributária, seu processo é considerado como mero acondicionamento, pois a mercadoria adquirida como ‘matéria prima – querosene iluminante’ tem a mesma classificação fiscal da mercadoria comercializada como solvente – querosene.

Embora haja uma discussão acerca dos efeitos decorrentes da alteração da redação do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (promovida pelo Decreto nº 47.314/17, o qual acrescentou a expressão “desde que este estabelecimento não comercialize a mesma mercadoria”) fato é que, no caso concreto, a Contribuinte estava vinculada à resposta da consulta por ela formulada.

Por meio da **Consulta nº 036/16**, a Secretaria de Estado de Fazenda expressamente esclarece que haverá a incidência do ICMS-ST nas operações ora analisadas, e o faz com base nos dispositivos específicos aplicados às operações com combustíveis. Assim se manifesta a consulta:

O procedimento descrito pela Consultante de envasar o querosene adquirido em embalagens menores enquadra-se no conceito de industrialização, na modalidade de acondicionamento ou reacondicionamento, previsto na alínea “d” do inciso II do art. 222 do RICMS/2002.

Contudo, no caso das mercadorias de que trata o aludido Capítulo XIV, não se aplicam as regras do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV, uma vez que o § 2º do seu art. 73 dispõe, especificamente, sobre a inaplicabilidade da substituição tributária para tais mercadorias:

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo não se aplica:

I - às operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, destinadas a este Estado e promovidas por distribuidor de combustíveis, por TRR ou por importador, em relação ao valor do imposto que tenha sido retido anteriormente, desde que observado o disposto no art. 81 desta Parte;

II - às operações com combustíveis, derivados ou não de petróleo, inclusive em transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, destinadas a substituto tributário da mesma mercadoria, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e

recolhimento do imposto caberá ao estabelecimento destinatário.

Assim, o processo de industrialização realizado pela Consulente não exclui o querosene iluminante da sujeição ao regime de substituição tributária, prevalecendo a responsabilidade tributária estabelecida nos arts. 73 a 75 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

Assim, com base na resposta dada à Consulta e considerando a inaplicabilidade do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, as operações de remessa de querosene para o estabelecimento da empresa França Comércio de Querosene Eireli estariam sujeitas à substituição tributária segundo os arts. 73 a 75 desse mesmo anexo.

Neste cenário, e considerando a especificidade do substituto tributário cuja atuação no mercado está restrita à distribuição e comércio de derivados do petróleo/combustíveis, referido Sujeito Passivo somente poderia efetuar a tributação com base na alíquota prevista para essa mercadoria – combustível.

Quando da ocorrência do fato gerador do tributo, a situação fática era a de venda de combustível e como tal deve ser tributada. Exigir conduta diversa do remetente seria medida desproporcional, pois condicionaria o recolhimento do tributo ao prévio conhecimento do responsável de qual a finalidade/destinação atribuída pelo substituído à mercadoria comercializada.

Curiosamente, o caso concreto demonstra a impropriedade de realização de uma interpretação literal do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02. Em que pese haver a Consulta nº 036/16 (norteadora da conduta da empresa), vale a reflexão no sentido de que embora com a mesma classificação fiscal, haverá situações de uma mercadoria adquirida ser – pela sua destinação – diversa daquela vendida pelo substituído tributário. No caso, embora tenham a mesma NCM, é comprado querosene combustível e vendido querosene solvente, produtos cuja MVAs e alíquotas são diversas e o são única e exclusivamente em razão da destinação que lhes foi atribuída. Ou seja, embora com mesma NCM para a legislação os produtos são distintos.

Diante do exposto, entendo pela aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento), considerando a vinculação da Contribuinte à Consulta nº 036/16 que reconheceu ser devido o ICMS-ST com base nos arts. 73 a 75 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Sala das Sessões, 04 de julho de 2019.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira