

|                                                            |
|------------------------------------------------------------|
| <b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b> |
|------------------------------------------------------------|

Acórdão: 13.871/00/2<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.10100258-47  
Impugnante: Kluber Lubrificantes Especiais Ltda. e Cia.  
Advogado: Marcelo Mazon Malaquias  
PTA/AI: 01.000103847-99  
Inscrição Estadual: 058.883802.00-28  
Origem: DFT/Sul - Varginha  
Rito: Ordinário

---

**EMENTA**

**Substituição Tributária - Derivados de Petróleo e Lubrificantes - Falta de Retenção e Recolhimento do ICMS/ST. Constatado que a Autuada promoveu a remessa de combustíveis para consumidores e varejistas localizados neste Estado, sem efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS/ST, e ainda deixou de recolher o diferencial de alíquota, cuja responsabilidade era atribuída, à época dos fatos geradores, ao fabricante de lubrificantes não derivados de petróleo situado em outra unidade da Federação. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas operações interestaduais com contribuintes deste Estado.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação em fls. 72 a 87, por intermédio de procuradores regularmente constituídos, requerendo, ao final, a procedência da mesma.

O Fisco se manifesta às fls. 185 a 192, refutando as alegações de defesa, requerendo, ao final, a improcedência da Impugnação.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 195 a 203, opina pela improcedência da Impugnação.

---

**DECISÃO**

A Impugnante está coberta de razão ao afirmar que o ICMS não incide sobre os lubrificantes (derivados de petróleo) por ela produzidos quando estes forem vendidos para consumidores finais de outros Estados, por expressa disposição

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constitucional. Não menos razão tem o Fisco ao dizer que a tributação argüida não é aquela incidente sobre a operação interestadual.

A contenda no presente PTA diz respeito à exigência pelo Fisco de valores relativos à Substituição Tributária que deveria ter sido retida e posteriormente recolhida ao Estado de Minas Gerais pela então Impugnante nas operações interestaduais que promoveu.

As alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade da aplicação do regime de substituição tributária anteriormente à edição da Lei Complementar n.º 87/96 e da utilização de tabelas para se arbitrar a base de cálculo do ICMS não são objeto de maiores considerações, tendo em vista o disposto no art. 88, inciso I da CLTA/MG.

Entretanto, conveniente citarmos que o art. 34, parágrafo 8º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias permitiu que os Estados e o Distrito Federal, mediante convênios celebrados nos moldes da Lei Complementar 24/75, fixassem normas para regular provisoriamente a matéria (ICMS), o que foi feito com a edição do convênio 66/88, retificado pelos convênios 10/89 e 116/89, sendo que este último atribuiu a responsabilidade pela ST aos estabelecimentos fabricantes.

A Impugnante afirma e o Fisco confirma que as operações objeto da autuação são de vendas a consumidores finais, e em virtude disto, entende não ser cabível o instituto da substituição tributária por inexistirem contribuintes a serem substituídos. Entende também que nem mesmo o diferencial de alíquotas seria aplicável, uma vez que as operações em tela são imunes.

No entanto encontra-se equivocado o raciocínio da Impugnante, pois não se está exigindo no presente PTA imposto sobre as operações interestaduais, e sim, sobre as operações próprias dos adquirentes das mercadorias que, consumindo-as, tornaram o diferencial de alíquotas perfeitamente aplicável ao caso. O fato da Impugnante figurar no pólo passivo da relação obrigacional deve-se ao fato de que à mesma, em virtude de disposições legais, foi atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, devido pelos adquirentes, a título de substituição tributária.

As operações promovidas pela Impugnante, e relacionadas nesta PTA, foram com produtos derivados de petróleo, produtos estes para os quais existia e ainda existe a previsão de não incidência de ICMS nas operações interestaduais e com produtos não derivados de petróleo, para os quais havia e ainda há incidência normal do imposto nas referidas operações.

Com relação aos produtos não derivados de petróleo, o Fisco considerou que a Impugnante agiu corretamente ao destacar, à alíquota de 12%, o ICMS sobre as operações interestaduais que destinavam as mercadorias a contribuintes mineiros e ressalta que, com tal proceder, a Impugnante reconhece a inaplicabilidade da ora invocada imunidade às suas operações. Sendo assim, em atendimento aos artigos 673, 674 e 61, todos do RICMS/91, que atribuíam ao fabricante situado em outra unidade da Federação a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido em razão do diferencial de alíquotas e que determinavam que o imposto a recolher seria o resultante

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da aplicação do percentual correspondente à diferença entre a alíquota interna (18%) e a interestadual (12%), efetuou o lançamento à título de diferencial de alíquota na base de 6% do valor da operação.

À fl. 188 o Fisco afirma que, dos produtos comercializados pela Impugnante, apenas os que correspondem a posição 2710 da NCM são considerados, para efeito de tributação, óleos derivados de petróleo, em razão do percentual deste nas suas composições. Diante desta constatação o Fisco reputou que a Impugnante cometeu um erro ao destacar o imposto interestadual nas notas fiscais destes produtos já que os mesmos, conforme mandamento constitucional, estavam ao abrigo da não incidência nas operações interestaduais. Portanto, em relação a estes produtos, o Fisco efetuou o lançamento do ICMS à alíquota de 18% sobre o valor da operação, correspondente à diferença entre a alíquota interna (18%) e a interestadual ("zero").

Entendemos que o Fisco agiu em perfeita consonância com as disposições legais vigentes à época do fato gerador.

Tendo em vista que do início do período fiscalizado até a presente data já se vão dez anos e que foram várias as alterações na legislação, reproduzimos os preceitos legais que vigiam, com os respectivos períodos em que produziram efeitos, para melhor elucidar os pontos controversos. Ressaltamos que no período compreendido entre o início do fato gerador da presente lide até o final do mês de fevereiro de 1991, estava em vigor a Resolução n.º 1.865 de 15 de maio de 1989 que, tendo em vista o Decreto n.º 29.481 de 04 de maio de 1989, disciplinava procedimentos a serem observados pelos distribuidores de derivados de petróleo e demais combustíveis e lubrificantes, sediados fora do Estado, nas remessas das mercadorias para revendedor varejista de Minas Gerais. Assim determinava o artigo primeiro da citada Resolução:

**Art. 1º** - Os distribuidores de derivados de petróleo e dos demais combustíveis e lubrificantes, situados em outra unidade da Federação, nas remessas das mercadorias para revendedor varejista deste Estado são responsáveis, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas operações promovidas pelos destinatários.

**Parágrafo Único** - A responsabilidade prevista neste artigo também se aplica em relação ao diferencial de alíquota, apurado na forma dos §§ 1º e 2º do artigo 21 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 24.224, de 28 de dezembro de 1984, e adaptado pelo Decreto 29.273, de 14 de março de 1989, relativamente a produto sujeito a tributação, quando destinado a consumo do adquirente, sendo este contribuinte do ICMS.

A partir de março de 1991, com a edição do Decreto n.º 32.535 de 18 de fevereiro de 1991, publicado no MG de 19 e republicado em 27/02/91, tais determinações passaram a fazer parte do Regulamento do ICMS, nos artigos que transcrevemos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Efeitos de 01/03 a 14/11/91 - Redação original do RICMS:**

**"Art. 673** - A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas, em operação interna, de derivados do petróleo e demais combustíveis e lubrificantes, é atribuída, por substituição tributária:

I - à Petróleo Brasileiro S.A. (PETROBRÁS);

II - a qualquer outra empresa que produza ou receba os produtos de fora do Estado, para distribuição em Minas Gerais;

III - às distribuidoras, fabricantes ou qualquer outro revendedor, situados em outra unidade da Federação, nas remessas dos produtos para estabelecimentos varejistas localizados neste Estado.

§ 1º - A responsabilidade pelo recolhimento aplica-se, também, em relação às operações com aditivos agentes de limpeza, anticorrosivos, desengraxantes, desinfetantes, fluidos, graxas, removedores, óleos de têmpera e protetivos para transformadores, e outros produtos similares, ainda que não derivados do petróleo, para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos.

§ 2º - A responsabilidade prevista no inciso III, inclusive quando se tratar de operação com produtos arrolados no parágrafo anterior, aplica-se também em relação ao imposto devido em razão do diferencial de alíquotas, apurado na forma dos artigos 61 e 62, relativamente a produto sujeito à tributação."

**Efeitos de 15/11/91 a 31/10/92 - Redação dada pelo art. 1º do Dec.. nº 33.091, de 20/11/91 - MG de 21:**

**"Art. 674** - A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas, em operação interna, de derivados de petróleo e demais combustíveis e lubrificantes, exceto os relacionados no artigo anterior, é atribuída, por substituição tributária:

I - ao fabricante estabelecido neste Estado;

II - ao distribuidor ou revendedor que receba os produtos de fora do Estado, para distribuição em Minas Gerais;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - ao fabricante, distribuidor ou revendedor, situados em outra unidade da Federação, nas remessas dos produtos para estabelecimentos varejistas localizados neste Estado.

§ 1º - A responsabilidade pelo recolhimento aplica-se, também, em relação às operações com aditivos, agentes de limpeza, anticorrosivos, desengraxantes, desinfetantes, fluidos, graxas, removedores, óleos de têmpera e protetivos para transformadores e outros produtos similares, ainda que não derivados do petróleo, para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos.

§ 2º - A responsabilidade prevista no inciso III, inclusive quando se tratar de operação com produtos arrolados no parágrafo anterior, aplica-se também em relação ao imposto devido em razão do diferencial de alíquotas, apurado na forma dos artigos 61 e 62, relativamente a produto sujeito à tributação."

**Efeitos de 01/11/92 a 19/09/93 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 15 do Dec. nº 34.105, de 29/10/92 - MG de 30:**

**"Art. 673** - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas, em operações internas, de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, é a atribuída, por substituição tributária:

I - ao distribuidor ou estabelecimento atacadista, situados neste Estado;

II - ao fabricante, distribuidor, estabelecimento atacadista ou Transportador Revendedor Retalhista (TRR), situados em outra unidade da Federação, nas remessas dos produtos para estabelecimentos varejistas localizados neste Estado;

III - ao fabricante, situado neste Estado, nas remessas para estabelecimentos varejistas.

§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se inclusive quando o destinatário for TRR.

§ 2º - A substituição prevista no inciso I não se aplica entre contribuintes substitutos, distribuidor ou atacadista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto caberá ao estabelecimento que promover a saída da mercadoria para estabelecimento varejista.

§ 3º - A responsabilidade prevista no inciso II aplica-se também em relação ao imposto devido em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

razão do diferencial de alíquotas, apurado na forma dos artigos 61 e 62, relativamente a produto sujeito a tributação.

§ 4º - O disposto neste artigo aplica-se, também, em relação às operações com aditivos, agentes de limpeza, anticorrosivos, desengraxantes, desinfetantes, fluidos, graxas, removedores e óleos de têmpera e protetivos para transformadores, ainda que não derivados de petróleo, para uso em aparelhos e equipamentos, máquinas, motores e veículos."

**Efeitos de 20/09/93 a 30/09/95 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo seu parágrafo único do Dec. nº 34.921, de 14/09/93 - MG de 15:**

**"Art. 673** - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas, em operação interna, de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não do petróleo, é atribuída, por substituição tributária:

I - ao fabricante, situado neste Estado, nas remessas para estabelecimentos atacadistas ou varejistas;

II - ao distribuidor, situado neste Estado;

III - ao atacadista situado neste Estado, relativamente às mercadorias recebidas de outra unidade da Federação, remetidas por contribuinte desobrigado da retenção do imposto

IV - ao fabricante ou distribuidor, situados em outra unidade da Federação, nas remessas dos produtos para estabelecimentos atacadistas ou varejistas localizados neste Estado;"

O art. 61 do Ricms/91 vigorou com as seguintes redações no período de interesse:

**Efeitos de 01/03 a 04/07/91 - Redação original do RICMS:**

**"Art. 61** - Na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a base de cálculo do ICMS e o valor da operação sobre o qual foi cobrado o imposto na origem, e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual."

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Efeitos a partir de 05/07/91 - Redação dada pelo Art. 1º do Dec. 32.773, de 04/07/91 - MG de 05:**

**Art. 61** - Na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação sobre o qual foi cobrado o imposto na origem, e o imposto a recolher será o valor resultante da aplicação do percentual correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

A pleiteada redução da multa de revalidação, de 200% para 100%, já foi concedida ao sujeito passivo.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, mantendo-se as exigências fiscais, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Francisco Maurício Barbosa Simões, Cleusa dos Reis Costa (Revisora) e Cleomar Zacarias Santana.

**Sala das Sessões, 13/09/2000.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente/Relator**

Mgm/h