

Acórdão: 15.149/01/3^a
Impugnação: 40.010104104-65
Impugnante: Mac-Fil Comércio de Artigos Automotivos Ltda
Proc. Sujeito Passivo: Renata Maria Soares Dutra/Outros
PTA/AI: 01.000137718-23
CNPJ: 50166719/0001-75
Origem: DIF/Diretoria de Fiscalização
Rito: Ordinário

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – LUBRIFICANTES E OUTROS PRODUTOS AUTOMOTIVOS – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST – Constatada a falta de recolhimento e retenção do ICMS/ST em operações de remessa de lubrificantes, aditivos, fluídos, graxas, desengraxantes e anticorrosivos a destinatários mineiros, destinados à comercialização e/ou uso e consumo do destinatário. Infração caracterizada. Lançamento Procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de retenção do ICMS/ST relativo a operações de remessa de lubrificantes, aditivos, fluídos, graxas, desengraxantes e anticorrosivos a destinatários mineiros, conforme relação de notas fiscais constante da planilha anexa ao Auto de Infração. Exigência das parcelas de ICMS e MR.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 31/35, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 48/62.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 66/75, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Trata o presente Auto de Infração da exigência de ICMS e MR por ter a Autuada deixado de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária, nas remessas de lubrificantes, aditivos, fluídos, graxas, desengraxantes e anticorrosivos a destinatários mineiros, conforme relação de notas fiscais constante da planilha anexa ao Auto de Infração (fls. 10/30).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada comparece ao processo regularmente, representada por procuradora legalmente constituída, alegando que, em conformidade com a legislação que transcreve, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST é da Distribuidora.

No entanto, não lhe assiste razão, uma vez que os dispositivos legais por ela transcritos se referem às obrigações impostas aos TRR – Transportadores Revendedores Retalhistas, em relação às operações interestaduais que promovem. Conforme cláusula III do contrato social da empresa e alterações (anexado às fls. 37/44), o objetivo social da empresa Impugnante é a *exploração do ramo de comércio de artigos automotivos*, enquanto que o TRR se caracteriza pelo comércio atacadista de combustíveis, exercido de acordo com os ditames da legislação federal que regem a matéria.

Na condição de atacadista de lubrificantes, aditivos, desengraxantes, fluídos e anticorrosivos, a Autuada sujeita-se ao cumprimento da legislação mineira, no que se refere à obrigatoriedade de retenção e recolhimento do ICMS, incidente nas subseqüentes saídas em território mineiro destes produtos, tendo em vista as disposições do Convênio 105/92, vigente até 26.04.99, quando foi revogado pelo Convênio ICMS 03/99 (ambos destinados a autorizar os Estados e o Distrito Federal a atribuir aos remetentes de derivados de petróleo e dos demais combustíveis e lubrificantes, situados em outras unidades da Federação, a condição de responsável para efeito de pagamento de ICMS – sendo os Estados de São Paulo e de Minas Gerais signatários dos mesmos).

As disposições dos convênios acima mencionados foram incorporadas ao decreto regulamentar mineiro, inicialmente no Decreto 32.535/91 que foi revogado pelo Decreto 38.104/96, este último em vigência até esta data, cujos dispositivos se acham elencados na peça fiscal.

A ação fiscal estende-se pelo período de julho/96 até outubro/00, sendo que em julho/96 ainda vigia o Decreto 32.535/91, que tratava da responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às remessas para o território mineiro dos produtos de que trata o *AI*, em seus artigos 673-V, 674 e 675, tratando da base de cálculo no artigo 677.

O Decreto 38.104/96 veio substituir o anterior, surtindo efeitos a partir de 01.08.96. Embora tenha sido alvo de várias alterações no decorrer do tempo, a responsabilidade da Autuada no caso aqui tratado sempre esteve bem delineada em seus artigos, conforme demonstramos abaixo, inicialmente (e até 30.06.99) no Capítulo VIII:

Efeitos de 01/08/96 a 31/08/97 – Redação original deste Regulamento:

"Art. 192 – A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas, em operação interna, de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, é atribuída, por substituição tributária, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR);

Efeitos de 01/09/97 a 06/04/98 - Redação dada pelo art. 13 e vigência estabelecida pelo art. 23, VI, ambos do Dec. nº 39.184, de 23/10/97 - MG de 24 e ret. no de 22/11.

"Art. 192 - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas, em operação interna, de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR), observado o disposto no § 3º:"

Efeitos de 07/04/98 a 30/06/99 - Redação dada pelo art. 10 do Dec. 39.529, de 06/04/98, MG de 07 e ret. no de 18.

"Art. 192 - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas, em operação interna, de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR), observado o disposto no § 3º:"

Efeitos de 01/08/96 a 30/06/97 - Redação original deste Regulamento:

"V - ao atacadista ou varejista situados em outra unidade da Federação, nas remessas dos produtos para estabelecimentos varejistas localizados neste Estado;"

Efeitos de 1º/07 a 31/08/97 - Redação dada pelo art. 10 do Dec. nº 38.873, de 30/06/97 - MG de 1º/07:

"V - ao atacadista ou varejista situados em outra unidade da Federação, nas remessas dos produtos para estabelecimentos varejistas localizados neste Estado, observado o disposto no § 1º;"

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 01/08/96 a 31/08/97 - Redação original deste Regulamento:

"§ 5º - O disposto neste artigo aplica-se, também, em relação às operações com aditivos, agentes de limpeza, anticorrosivos, desengraxantes, desinfetantes, fluidos, graxas, removedores, exceto o classificado no código 3814.00.0000, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH), óleos de têmpera, protetivos e para transformadores, ainda que não derivados de petróleo, para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos, bem como aguarrás mineral, classificada no código 2710.00.9902, da NBM/SH."

Efeitos de 01/08/96 a 31/08/97 - Redação original deste Regulamento:

"Art. 193 - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS é atribuída, ainda, ao estabelecimento situado em outra unidade da Federação:

I - em relação ao imposto devido em razão da diferença de alíquotas, apurado na forma dos incisos XII e XIII do artigo 44 deste Regulamento, relativamente ao produto sujeito à tributação;"

Efeitos de 01/08/96 a 03/03/97 - Redação original deste Regulamento:

"II - nas remessas de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando os produtos não forem destinados à comercialização."

Efeitos de 04/03 a 31/08/97 - Redação dada pelo art. 15 do Dec. nº 38.683, de 03/03/97 - MG de 04 e ret. no de 17/04:

"II - na remessa de combustível e lubrificante derivados de petróleo, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização."

Efeitos de 01/09/97 a 30/06/99 - Redação dada pelo art. 13 e vigência estabelecida pelo art. 23, VI, ambos do Dec. nº 39.184, de 23/10/97, MG de 24 e ret. no de 22/11.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - ao atacadista ou varejista situados em outra unidade da Federação, nas remessas dos produtos para estabelecimentos varejistas localizados neste Estado.

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

1) em relação ao imposto devido em razão do diferencial de alíquotas, apurado na forma dos incisos XII e XIII do artigo 44 deste Regulamento, relativamente ao produto sujeito à tributação;

2) na remessa de combustível e lubrificante derivados de petróleo, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização.

§ 2º - O disposto neste artigo aplica-se, também, em relação às operações com aditivos, agentes de limpeza, anticorrosivos, desengraxantes, desinfetantes, fluidos, graxas, removedores, exceto os classificados no código 3814.00.0000 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH), óleos de têmpera, protetivos e para transformadores, ainda que não derivados de petróleo, para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos, bem como aguarrás mineral, classificada no código 2710.00.9902 da NBM/SH.

Efeitos de 01/08/96 a 31/08/97 - Redação original deste Regulamento:

"Art. 195 - A base de cálculo do imposto, para o efeito de retenção, é:"

.....

§ 8º - Na operação com produto não especificado nos incisos II e III, o responsável pela retenção tomará por base de cálculo o valor de que trata o inciso I, ou, na sua falta, o preço de venda praticado por distribuidores, acrescido da parcela resultante da aplicação sobre ele do percentual de 30% (trinta por cento)."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 07/11/96 a 31/08/97 - Acrescido pelo art. 18 do Dec. nº 38.410, de 06/11/96 - MG de 07 e ret. no de 11/01/97:

"§ 9º - Na hipótese de a mercadoria não se destinar à comercialização, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição do destinatário."

Efeitos de 01/09/97 a 30/06/99 - Redação dada pelo art. 13 e vigência estabelecida pelo art. 23, VI, ambos do Dec. nº 39.184, de 23/10/97, MG de 24 e ret. no de 22/11.

"Art. 193 - A base de cálculo do imposto, para o efeito de retenção, é:

Efeitos de 01/09/97 a 30/06/99 - Redação dada pelo art. 13 e vigência estabelecida pelo art. 23, VI, ambos do Dec. nº 39.184, de 23/10/97, MG de 24 e ret. no de 22/11.

"IV - na operação com produto não especificado nos incisos II e III, na falta do valor a que se refere o inciso I, o preço de venda praticado por distribuidor, acrescido da parcela resultante da aplicação sobre ele do percentual de 30% (trinta por cento).

.....

§ 8º - Na hipótese de a mercadoria não se destinar à comercialização, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição do destinatário."

Com o advento do Decreto 40.456 de 02.07.99, o Capítulo VIII foi revogado, tendo sido acrescido ao Anexo IX do decreto regulamentar o Capítulo XLIX, que passou a disciplinar as Operações Relativas a Combustíveis, Lubrificantes e Outros Produtos, vigente até a data atual conforme transcrito abaixo:

Art. 372 - Nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinadas a contribuintes localizados neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas desses produtos, em operação interna, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR):

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Efeitos de 1º/07/99 a 13/09/99 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. 40.456, de 02/07/99 - MG de 03/07.

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

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

1) em relação ao imposto devido em razão do diferencial de alíquotas, apurado na forma dos incisos XII e XIII do artigo 44 deste Regulamento, relativamente ao produto sujeito à tributação;

2) na remessa de combustível e lubrificante derivados de petróleo a este Estado, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização.

Art. 373 - O regime de substituição tributária previsto no artigo anterior aplica-se, também, em relação às operações com aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos, graxas e óleos de têmpera, protetivos e para transformadores, ainda que não derivados de petróleo, todos para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos, e com aguarrás mineral, classificada no código 2710.00.92 da NBM/SH

Art. 375 - A base de cálculo do imposto, para o efeito de retenção, é:

.....

II - na falta do valor a que se refere o inciso anterior, observado o disposto no inciso seguinte, o montante formado pelo preço estabelecido pela autoridade competente para as vendas efetuadas pelo substituto tributário, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação, incluídos os valores correspondentes a impostos, frete, carreto, ainda que o transporte seja executado pelo próprio adquirente, seguros e demais despesas atribuídas ao destinatário, mesmo que cobradas por terceiros, adicionado, em ambos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

os casos, da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do seguinte percentual:

g - 30% (trinta por cento), em relação aos demais produtos não referidos nas alíneas anteriores;

.....

IV - na hipótese da mercadoria, em operação interestadual, não se destinar à industrialização ou à comercialização, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário.

O que se vê, portanto, é que durante todo o período a que se refere a autuação, havia previsão legal para a responsabilidade atribuída à Impugnante, sendo portanto legítimas as exigências fiscais.

Importa aqui observar que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST somente não se aplica (desde março de 1997), independentemente de ser ou não o remetente TRR, em relação às operações de saída que destinem combustível derivado de petróleo a outra unidade da federação, cujo imposto já tenha sido retido anteriormente pela distribuidora, desde que sejam observadas as condições impostas pelo regulamento (condições estas semelhantes àquelas impostas aos TRR, descritas pela Impugnante em sua peça de defesa). Este não é o caso dos autos, que trata de lubrificantes e outros produtos automotivos, derivados ou não de petróleo, comercializados pela Autuada.

A planilha de fls. 10/30 relaciona uma a uma as notas fiscais objeto da autuação, tendo o Fisco informado no relatório do Auto de Infração que foram excluídas as notas fiscais cujo crédito tributário já foi exigido através do AI 02.000139640.51 e na DAF 04.000212514.04, bem como aquelas cujas mercadorias foram devolvidas pelos destinatários.

A Autuada não questiona a apuração do crédito tributário, efetivada através da planilha em referência. Da análise da mesma, deduz-se que o Fisco aplicou o percentual de 30% sobre o valor praticado nas operações, para obter a base de cálculo do ICMS/ST, nos casos das remessas para comercialização, conforme a previsão legal já transcrita. Nos casos em que a mercadoria se destinou a consumo do adquirente, a base de cálculo utilizada foi o valor da operação, também conforme previsto na legislação.

Fazemos aqui uma ressalva, apenas a título de esclarecimento: no período de 01/07/96 até 06/11/96, provavelmente por um lapso do legislador, não estava em vigor qualquer dispositivo legal que determinasse ser a base de cálculo o valor da operação, no caso das mercadorias não se destinarem à comercialização, portanto o mais correto seria a aplicação do percentual de 30% a todas as operações, no período referido (o artigo 677 do Decreto 32.535/91, cujo inciso III fazia esta previsão, foi alterado pelo Decreto 38.135 de 15/07/96, com efeitos retroativos, que não previu esta hipótese; a partir de 07/11/96, foi acrescido o § 9º ao artigo 195 do Anexo IX do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/96, pelo artigo 18 do Decreto 38.410 de 06/11/96, que voltou a contemplar esta possibilidade). No entanto, este fato não compromete o lançamento, na medida em que o crédito tributário apurado acabou por favorecer o contribuinte, sendo inferior ao que seria obtido caso o Fisco tivesse aplicado o percentual de agregação previsto na legislação a todas as operações do período mencionado.

Prosseguindo, a planilha deixa claro, também, que no caso dos produtos sujeitos à tributação na operação interestadual, foi concedido o crédito do ICMS incidente na operação própria do remetente, sendo este valor abatido do ICMS/ST apurado, em conformidade com as disposições do artigo 32 do RICMS/96.

O Fisco aplicou corretamente a penalidade prevista no artigo 56, inciso II, § 2º (50% do valor do imposto, exigida em dobro), uma vez que a infração caracterizada nos autos é a falta de retenção de ICMS devido por substituição tributária.

A Impugnante tenta fundamentar sua defesa na arguição de não incidência do imposto sobre as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, bem como combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, determinada pelo inciso X do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988.

No entanto, a imunidade prevista na alínea “b”, do inciso X, do parágrafo 2º, do artigo 155, da C.F, ao contrário do afirmado pela Impugnante, não contempla uma desoneração tributária, mas desloca a exigência do ICMS para o Estado de destino, onde ocorre o consumo da mercadoria. Se assim não fosse, haveria tratamento fiscal desigual para os mesmos contribuintes, em função de suas localizações, se num mesmo Estado, contribuinte e consumidor, se em Estados diferentes, pois neste caso não haveria carga tributária na mercadoria consumida.

A Impugnante, portanto, equivoca-se ao interpretar este dispositivo constitucional. A citada norma como qualquer outra que se insere no sistema constitucional, não deve ser interpretada literalmente.

Hamilton Dias de Souza, em Parecer publicado na Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, n.º 10, pág. 48, ensina:

“Numa interpretação simplista, dir-se-ia que, prevendo o dispositivo uma não-incidência, sempre que ocorrer uma operação interestadual com um dos produtos enumerados, nenhum ICMS haverá de ser cobrado, seja do remetente, seja do destinatário, qualquer que seja sua natureza.”

“Esta interpretação, que se apoiaria na literalidade do dispositivo, não é a mais adequada, pois desconsidera vários outros dispositivos e princípios constitucionais que devem ser ponderados na sua aplicação. Tal interpretação instaura, inclusive, um conflito normativo entre disposições constitucionais, pois, ao concluir pela total liberação em relação à tributação, nega o princípio da capacidade contributiva; conduz a uma discriminação em relação ao destino das mercadorias e desiguala a concorrência.”

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Concluindo, não se exige da Autuada o ICMS pela operação interestadual que promoveu, mas sim pelas operações subsequentes a serem realizadas em território mineiro pelos adquirentes (produtos destinados à comercialização), ou pelo recebimento dos produtos derivados de petróleo por destinatários mineiros (produtos destinados a uso/consumo do destinatário), sendo estes os contribuintes que a Autuada deve substituir, retendo e pagando o tributo devido por eles, na forma prevista nos convênios celebrados.

As questões levantadas pela Impugnante relacionadas com o princípio da territorialidade, que estaria sendo agredido com a exigência fiscal, igualmente não procedem, uma vez que os Convênios já citados, dos quais ambos os Estados são signatários, foram celebrados tendo em vista o disposto no parágrafo único do artigo 25 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88 de 14 de dezembro de 1988, e nos artigos 102 e 199 do CTN (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), na forma da Lei Complementar n.º 24 de 7 de janeiro de 1975.

Qualquer alegação de inconstitucionalidade deve ser levada à discussão em outro foro que não o administrativo, tendo em vista o artigo 88 da CLTA/MG.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª 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 dos signatários, as Conselheiras Aparecida Gontijo Sampaio (Revisora) e Cleusa dos Reis Costa

Sala das Sessões, 27/11/01.

Antônio César Ribeiro
Presidente

Luiz Fernando Castro Trópia
Relator

VDP/RC