

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão: 16.341/03/1^a Rito: Ordinário
Impugnações: 40.010109512-53 e 40.010109513-34
Impugnantes: Shell Brasil S/A(Autuada) e Morro do Níquel Ltda(Coobrigada)
Proc. S. Passivo: João Dácio de Souza Pereira Rolim/Outros (Autuada)
Gilson José Rasador (coobrigado)
PTA/AI: 01.000141406-81
Inscr. Estadual: 367.012844.2779 (Shell do Brasil S/A)
529.488212.0049 (Morro do Níquel Ltda)
Origem: DIF/SRE/Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ÓLEO COMBUSTÍVEL - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST – Constatou-se que a Autuada efetuou remessas de óleo combustível para a Coobrigada, para ser utilizado como insumo no processo produtivo de ferro níquel, sem efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária, em desacordo com a legislação tributária estadual vigente e Convênio Confaz 105/92. Mantidas parcialmente as exigências de ICMS e MR (100%), para que fique ressalvado à Coobrigada responder proporcionalmente pelo crédito tributário, ou seja, ICMS e MR (50%), conforme disposto no artigo 56, inciso II da Lei 6763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a exigência de ICMS/ST e MR/ST devidos pelas remessas de óleo combustível efetuadas pela Autuada para a Coobrigada sem retenção e recolhimento, em desacordo com o Convênio Confaz 105/92 e legislação tributária estadual, no período de 01/09/97 a 31/12/97.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 16/34.

A Coobrigada, por sua vez, também comparece tempestivamente aos autos apresentando a impugnação de fls. 76/85 por intermédio de procurador regularmente constituído.

O Fisco, em manifestação de fls. 114/127, refuta as alegações das Impugnantes (Shell do Brasil S/A e Morro do Níquel Ltda).

O Fisco anexa cópia do Parecer DOET/SLT 034/2002. fls. 128/135.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal determina a realização da Diligência de fls. 139 (vistas fls. 128/135), que resulta na manifestação da Coobrigada às fls. 150/154.

A Auditoria fiscal novamente intervém nos autos, solicitando em despacho de fls. 155 que o Fisco se manifeste sobre os argumentos apresentados às fls. 150/154.

O Fisco, por sua vez, comparece às fls. 157/158 e 165/170.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 172/186, opina pela procedência parcial do lançamento para que fique ressalvado à Coobrigada responder parcialmente pelo crédito tributário, ou seja, ICMS E MR (50%), conforme disposto no artigo 56, inciso II da Lei 6763/75.

DECISÃO

Inicialmente, cabe salientar que o parecer da Auditoria Fiscal está sendo adotado, com adequações nas preliminares, na motivação da presente decisão.

Das preliminares.

As duas Impugnantes pedem, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração; a Shell do Brasil S/A ao argumento de que falta a descrição clara e precisa das circunstâncias em que foi praticado o fato que deu motivo à autuação. A coobrigada por considerar que os dispositivos legais tidos como infringidos não tipificam adequadamente os fatos que lhe são imputados, o que prejudica seu exercício de defesa.

Tais argumentos, entretanto, não merecem guarida, uma vez que a análise do Auto de Infração demonstra que este atende às exigências previstas nos artigos 57 e 58 da CLTA/MG, bem como o que determina o artigo 142 do CTN.

No RELATÓRIO do Auto de Infração consta expressamente que “O AUTUADO REMETEU AO COOBIGADO ÓLEO COMBUSTÍVEL SEM O DESTAQUE E O CONSEQÜENTE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NO PERÍODO ABERTO DE 01/09/97 A 31/12/97, EM DESACORDO COM O CONVÊNIO CONFAZ 105/92 E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL “.

No campo destinado à capitulação legal das infringências e penalidades, por sua vez, o Fisco elencou, além dos dispositivos legais que tratam de forma geral das obrigações dos contribuintes (transcritos pela coobrigada), no artigo 192, parágrafo 1º, item 2 do Decreto 38.104/96, que à época dos fatos geradores objeto da autuação determinava a responsabilidade da Autuada pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas operações de que aqui se cuida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário do que alega a Impugnante, o relatório da peça fiscal contém descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação, citando expressamente que houve afronta ao Convênio CONFAZ 105/92 e legislação tributária estadual.

O Convênio mencionado foi celebrado tendo em vista o disposto no parágrafo único do artigo 25 do Anexo Único do Convênio ICMS 66/88, DE 14 DE DEZEMBRO DE 1.988, e nos artigos 102 e 199 do CTN, na forma da Lei Complementar nº 24/75, sendo que sua cláusula primeira determina:

Convênio 105/92

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o adquirente.

Além do mais, da análise das impugnações interpostas depreende-se que tanto a Autuada quanto a Coobrigada exerceram plenamente seu direito à ampla defesa, abordando todos os aspectos da autuação, demonstrando que não houve qualquer incompreensão sobre qual a infração foi imputada pelo Fisco, ou seja, a remessa de óleo combustível da Autuada para a Coobrigada sem a devida retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária.

Desta forma, não foram acatadas as alegações de nulidade do Auto de Infração.

A preliminar de decadência argüida pelas duas impugnantes será tratada no mérito.

A preliminar de ilegitimidade passiva argüida pela coobrigada, também, será tratada no mérito.

Do mérito

O Auto de Infração exige ICMS/ST e MR/ST devidos pelas remessas de óleo combustível efetuadas pela Autuada para a Coobrigada sem a respectiva retenção e sem recolhimento, em desacordo com o Convênio Confaz 105/92 e legislação tributária estadual, no período de 01/09/97 a 31/12/97.

O Fisco relacionou na planilha de fls. 10/12 todas as notas fiscais objeto da autuação, indicando o número, data, produto, quantidade, valor, base de cálculo e valor do ICMS/ST exigido. O resultado consolidado de cada mês encontra-se demonstrado Fisco relacionou na planilha de fls. 09. Às fls. 13/14 o Fisco exemplificou a memória

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de cálculo do ICMS/ST apurado.

À época dos fatos geradores aqui tratados, a matéria encontrava-se disciplinada na legislação tributária mineira no § 1º, item 2 do artigo 192 do Anexo IX do RICMS/96:

Efeitos de 01/09/97 a 06/04/98 - Redação dada pelo artigo 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:

(...)

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

(...)

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

A incidência do imposto nas operações de que aqui se cuida está expressamente prevista na Lei Complementar 87/96, que autorizada pela CF/88 (art. 146-III) dispõe:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º - O imposto incide também:

(...)

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

Na esteira da Lei Complementar, a Lei Estadual 6763/75 dispõe da mesma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

forma em seu artigo 5º, § 1º, item 4:

Lei 6763/75:

Art. 5º (...)

§ 1º - O imposto incide sobre:

(...)

4) a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

A incidência do imposto, portanto, está claramente delineada na legislação de regência da matéria.

Já o recolhimento através do instituto da substituição tributária, a ser efetuado pelo remetente, tem suporte também em mandamento contido na Lei Complementar 87/96:

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

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

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

II - (...)

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

O acordo entre os Estados interessados previsto na Lei Complementar concretiza-se pelo Convênio CONFAZ 105/92 e alterações posteriores que em sua cláusula primeira determina:

Convênio 105/92:

Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o adquirente.

Vale observar que, mesmo antes do advento da Lei Complementar 87/96, foi celebrado o Convênio ICMS 112/93 que firmou entendimento sobre a aplicação de disposições contidas no Convênio ICMS 105/92, em relação a operações nele descritas, conforme a seguir transcrito:

O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 25ª Reunião Extraordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, nos dias 25 de outubro e 9 de novembro de 1993, tendo em vista o disposto no parágrafo único do art. 25 do Anexo Único do Convênio ICM 66/ 88, de 14 de dezembro de 1988, no Convênio ICMS 105/92, de 25 de setembro de 1992, nos termos dos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional e considerando que:

I - as operações interestaduais com derivados de petróleo e demais combustíveis e lubrificantes, nos termos da Constituição Federal, submetem-se a regime peculiar que tem ensejado divergências quanto ao seu alcance;

II - a capacidade econômica captada pelos impostos indiretos, como o ICMS, é manifestada pelo consumidor final da mercadoria, independentemente de tratar-se de operação interna ou interestadual;

III - em relação a esses produtos e à vista do regime constitucional que lhes é deferido, o ICMS, por ser imposto indireto que termina por onerar o consumo, deve ser arrecadado no Estado destinatário, sendo, portanto, injustificável, em face da garantia da igualdade como pressuposto de aplicação da devida justiça fiscal, que o mesmo consumidor final, em situação idêntica, sofra maior ou menor ônus tributário, dependendo de a aquisição da mercadoria ocorrer em operação interna ou interestadual;

IV - entender-se correta a aplicação de regimes distintos para operações internas e interestaduais a consumidor implica, no caso concreto, discriminação vedada pelo art. 152 da Constituição Federal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - o acima descrito pode, ainda, levar a concorrência desleal entre empresas, ferindo o disposto no § 4º do art. 173 da Constituição Federal;

VI - o caput da cláusula primeira do Convênio ICMS 105/92, de 25.09.92, não estabelece qualquer restrição a operações, para efeito de retenção do imposto;

VII - no § 2º da cláusula segunda, ainda do citado Convênio, estabelece a base de cálculo nas operações em que as mercadorias não se destinem à comercialização, entre elas, as destinadas a consumo.

Resolvem celebrar o seguinte:

CONVÊNIO

Cláusula primeira. Firmam entendimento segundo o qual a obrigação de retenção do imposto prevista na cláusula primeira do Convênio ICMS 105/92, de 25 de setembro de 1992, é aplicável a todas as operações efetuadas com as mercadorias nela mencionadas, pelos remetentes lá definidos, inclusive quando se tratar de operações que destinem as mercadorias a consumidor localizado em outra unidade da Federação.

A legislação, portanto, é clara e objetiva quando dispõe sobre a incidência do ICMS na entrada em território mineiro, de combustíveis derivados de petróleo, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. A mesma clareza se repete nas regras que determinam o recolhimento do imposto por substituição tributária, sendo a responsabilidade atribuída ao remetente.

A questão suscitada nos autos, restringe-se à interpretação dada aos dispositivos legais pela Autuada e pela Coobrigada, que entendem uma vez que o produto foi utilizado como insumo no processo industrial da adquirente (coobrigada), deve-se considerar que foi destinado à industrialização, de forma que as operações objeto da autuação estariam fora da incidência do imposto e, portanto, a Autuada (remetente) estaria desobrigada de efetuar qualquer retenção e recolhimento de ICMS a título de substituição tributária.

Esta interpretação, entretanto, não se coaduna com o objetivo a ser atingido através da imunidade constitucionalmente concedida às operações interestaduais com petróleo e seus derivados, qual seja, o de que a incidência do tributo sobre os mesmos seja deslocada para os Estados consumidores, conforme inclusive já reconheceu o próprio STF no RE 198.088-SP.

Neste sentido discorre sobre o assunto a DOET/SLT no parecer 034/2002 anexado aos autos, do qual as impugnantes tiveram ciência, que reflete o entendimento esposado não só pela Fazenda mineira, mas também pelos demais Estados da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Federação.

Para dirimir qualquer dúvida quanto à interpretação correta dos dispositivos legais que regem a matéria, foi publicada no MG de 06/06/03 a Instrução Normativa SLT N.º 01 de 03 de junho de 2003, que reza:

Art. 1º - Incide o ICMS sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Parágrafo único - Para efeito do disposto no caput, entende-se por industrialização a operação em que os mencionados produtos sejam empregados como matéria-prima e da qual resulte petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados ou energia elétrica.

Embora a IN SLT 01/03 não estivesse em vigência no período em que ocorreram os fatos geradores aqui tratados, foi aqui mencionada, pois deve-se ter em mente que ela não cria uma nova situação jurídica, mas esclarece para os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária qual a correta interpretação dos dispositivos legais que regem a matéria.

Aliás, insta observar que o entendimento expresso na IN em tela reflete exatamente o entendimento presente na fundamentação do Convênio 112/93, celebrado pelo CONFAZ mesmo antes do advento da Lei Complementar 87/96, conforme texto anteriormente já transcrito.

São corretas, portanto, as exigências de ICMS e respectivos acréscimos legais consubstanciadas nos autos.

A decadência. Ambas - Autuada e Coobrigada - alegam ainda que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores autuados, nos termos do artigo 150 § 4º do CTN – Código Tributário Nacional.

Entretanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco. Nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, ocorre homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte. Em relação ao imposto devido que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I do mesmo diploma legal.

Ou seja, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário é regulado pelo art. 173, I do CTN, que para tanto, regra geral, estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4.º, do mesmo diploma legal acima citado, quanto ao montante não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V, do CTN.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade: "A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código."

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao exercício de 1997, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 01/01/2003.

Tendo sido as Impugnantes regularmente intimadas do **AI** em dezembro/2002, claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 1997, **deu-se dentro do prazo decadencial**, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo pelo lançamento.

A ilegitimidade passiva da coobrigada. A Coobrigada argumenta, ainda, que não pode figurar no pólo passivo da obrigação tributária, pois o artigo 376 mencionado no **AI** não se presta a fundamentar sua eleição como responsável pela obrigação tributária.

A menção a tal dispositivo no **AI** pelo Fisco por certo não teve esta intenção, uma vez que se trata de artigo presente na norma que vincula o prazo do pagamento do imposto devido por substituição tributária, no caso dos combustíveis, àqueles previstos no artigo 85 da Parte Geral do Decreto Regulamentar.

Na realidade, o Fisco citou no **AI**, com este intuito, o § 7º do artigo 192 do Anexo IX do RICMS/96, embora este dispositivo não se encontrasse em vigência por ocasião dos fatos geradores aqui tratados, uma vez que somente entrou em vigor aos 24/07/98 (foi acrescido pelo art. 4º do Dec. n.º 39.767 de 23/07/98).

Todavia, na legislação tributária vigente à época dos fatos havia dispositivo que expressamente definia a Coobrigada como contribuinte do imposto em relação às operações objeto da autuação (artigo 15 da Lei 6763/75), pois efetuou aquisições em operações interestaduais de óleo combustível derivado de petróleo para utilização como insumo no seu processo produtivo.

Reza o dispositivo mencionado:

Lei 6763/75:

Art. 15 - Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XIV - o adquirente, em operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Assim, na condição de contribuinte, é lícito que a Coobrigada seja chamada a responder pelo pagamento do imposto, devendo ser mantida no pólo passivo da presente obrigação tributária.

Não havia à época, contudo, previsão legal para que lhe fosse atribuída responsabilidade solidária pela satisfação da penalidade em dobro prevista no § 2º do artigo 56 da Lei 6763/75, que somente pode ser imputada, no caso, ao remetente Shell do Brasil S/A, uma vez que sua aplicação é restrita ao crédito tributário por “*não-retenção ou falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária*”.

Embora a própria Coobrigada, ao final de sua peça de defesa, chame somente para si a responsabilidade tributária (**o que é no mínimo contraditório, face sua alegação inicial de ilegitimidade passiva**), o artigo 374 do Anexo IX do RICMS/96 ao qual ela se reporta não se encontrava em vigência à época dos fatos geradores autuados, uma vez que somente surtiu efeitos a partir de 01/07/99. Deve ficar ressalvado, portanto, à Coobrigada responder parcialmente pelo crédito tributário, ou seja, ICMS e MR (50%) conforme previsto no artigo 56 inciso II da citada norma legal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, por maioria de votos, julgou-se parcialmente procedente o lançamento para que fique ressalvado à Coobrigada responder parcialmente pelo crédito tributário, ou seja, ICMS e MR (50%) conforme disposto no artigo 56, inciso II da Lei 6763/75, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava parcialmente procedente para excluir o Coobrigado do pólo passivo da obrigação tributária, mantendo as exigências na pessoa da Autuada com fulcro no artigo 88 da CLTA/MG. Pela Fazenda Pública Estadual sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 29.10.03.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Mauro Heleno Galvão
Relator