

Acórdão: 17.066/06/2^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010117723-87
Impugnante: Chevron Brasil Ltda
Proc. S. Passivo: Flávia Ferraz Waehnelde/Outros
PTA/AI: 01.000151747-25
Inscr. Estadual: 018.010993.24-45
Origem: DGP/ SUFIS

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BASE DE CÁLCULO – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. Constatada a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido pela Impugnante na condição de substituta tributária, nas remessas de lubrificantes derivados de petróleo destinados a contribuintes mineiros, em decorrência da não inclusão do montante do imposto na base de cálculo e/ou não inclusão do percentual de agregação, bem como enquadramento errôneo de contribuintes mineiros como consumidores, em vez de atacadistas ou varejistas. Exigências consubstanciadas no artigo 13 da Lei Complementar n.º 87/96 e artigo 375 do Anexo IX do RICMS/96. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro, conforme artigo 56, inciso II, § 2º, da Lei n.º 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatado que a Impugnante efetuou remessas de lubrificantes derivados de petróleo a contribuintes mineiros, não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, sem efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária, em desacordo com a legislação tributária estadual vigente e Convênios ICMS n.º 105/92 e 03/99, bem como, efetuou remessas de fluido de freio para estabelecimentos atacadistas e varejistas mineiros sem efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS/ST, em desacordo com o artigo 373 e 375 do Anexo IX do RICMS/96. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro, conforme artigo 56, inciso II, § 2º, da Lei n.º 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a imputação fiscal de saídas de lubrificantes e outros produtos, no período fiscalizado de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2000, previstos no Convênio ICMS n.º 03/99 promovidas pelo Contribuinte com destino ao Estado de Minas Gerais, com as seguintes irregularidades:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. Nas operações com lubrificantes derivados de petróleo destinadas a consumidores finais mineiros, a base de cálculo do ICMS/ST foi formada incorretamente, por não incluir no valor das respectivas operações o montante do próprio imposto, advindo deste procedimento um recolhimento a menor do imposto devido;

2. Enquadramento errôneo de contribuintes mineiros como consumidores em vez de atacadista ou varejista (contribuinte substituto) em desacordo com a sua CNAE-FISCAL, gerando a formação incorreta da base de cálculo do ICMS/ST e o recolhimento a menor do imposto devido;

3. Falta de retenção e o recolhimento do ICMS/ST devido pela entrada em território mineiro de lubrificantes derivados de petróleo, não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

4. Falta de retenção e o recolhimento do ICMS/ST devido pelas subseqüentes operações dos estabelecimentos atacadistas e varejistas mineiros (contribuintes substitutos).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 347/354, aos fundamentos que passamos a sintetizar:

- o trabalho fiscal está sustentado na Instrução Normativa SLT n.º 01/03 que é ilegal;

- se a lei e o decreto regulamentar fixam o conceito do elemento componente da base de cálculo – o valor da operação, como o “preço de aquisição pelo destinatário”, não poderia ato normativo complementar alterar a base de cálculo do ICMS, sob pena de violação ao artigo 100, inciso I do Código Tributário Nacional;

- o RICMS/MG repete os respectivos comandos do Convênio ICMS n.º 03/99 (Cláusula Quarta);

- a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo somente se opera quando das operações internas, sendo patente que, nas operações interestaduais destinadas a consumidores, exatamente a hipótese dos autos, a base de cálculo é o valor da operação entendido como o preço de aquisição pelo destinatário;

- a autuação está confusa, pois há exigência de um único crédito tributário para quatro capitulações distintas;

- houve equívoco do Fisco na exigência do item 3 do Auto de Infração, já que as operações inclusas na listagem anexa ao mesmo que não sofreram retenção do ICMS são exatamente àquelas destinadas à industrialização, as quais excetuam-se da regra da retenção;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quanto aos itens 2 e 4 do Auto de Infração, há necessidade de verificação técnica para comprovação da condição dos destinatários das mercadorias, o que não ocorreu nos autos.

Requer, ao final, a produção de prova pericial, formulando o quesito e, após, a procedência da Impugnação.

O Fisco, em manifestação de fls. 379/404, refuta as alegações da defesa, afirmando, em síntese:

- quanto à irregularidade do item 1, o cerne da questão discutida é a formação da base de cálculo do ICMS/ST definida pelo legislador nas normas que regem as operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo;

- como regra geral do ICMS o montante do próprio imposto integra a base de cálculo;

- quanto à irregularidade do item 3, cita o artigo 155 da Constituição Federal, enfatizando a imunidade nas operações que destinem a outros Estados combustíveis e a delegação à lei complementar da definição das normas concernentes ao sistema de tributação por substituição tributária;

- o objetivo da imunidade nas operações interestaduais, numa interpretação sistemática e segundo a previsão do próprio texto constitucional, é resguardar, ao Estado em que o produto será consumido, o imposto respectivo;

- a Lei Complementar n.º 87/96 prevê a incidência do ICMS sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrente de operações interestaduais de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente, atribuindo, ao remetente, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário, e a Lei n.º 6.763/75 caminhou no mesmo sentido;

- seguindo hierarquicamente tais prescrições, o RICMS/96 regulamentou, no Anexo IX, o assunto em questão, nos artigos 372, § 1º, item 2 e 375, inciso VII;

- toda a legislação estabelece a incidência do imposto nas operações que destinem derivados de petróleo a este Estado, quando o produto não for destinado à comercialização ou à industrialização, tomando por base o valor da operação;

- é inadequada a interpretação literal dada pela Impugnante, retirando do custo do adquirente a parcela do ICMS referente à sua operação própria, uma vez que não considera os demais dispositivos e princípios constitucionais como um sistema único, principalmente aquele que determina que o imposto, relativo às operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, caberá ao Estado onde ocorrer seu consumo;

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a interpretação adotada pela Impugnante transformaria a imunidade constitucional numa mera desoneração fiscal tendente a favorecer o consumidor;
- a Instrução Normativa SLT n.º 01/03 não criou nova hipótese de incidência, ao contrário, foi editada para interpretar dispositivos legais relativos à tributação das operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, objetivando apenas orientar os servidores, os contribuintes quanto à correta interpretação dos dispositivos legais;
- a solução do presente litígio não depende da citada Instrução Normativa, mas apenas da análise sistêmica dos dispositivos legais que regem a matéria;
- o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais vem se pronunciando favoravelmente ao Fisco mineiro sobre as questões envolvendo o recolhimento a menor e/ou falta de recolhimento do ICMS/ST referente às aquisições interestaduais de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados;
- no que tange ao enquadramento dos contribuintes mineiros como consumidor em vez de atacadista ou varejista, a Impugnante não apresentou justificativa para o critério por ela adotado, limitando-se a formular quesito para que seja informado se os destinatários são revendedores, consumidores ou indústrias;
- entretanto, tais informações estão disponíveis através de consulta pública ao Cadastro de Contribuintes do SINTEGRA, apresentando planilha a respeito;
- quanto ao item 4, a Impugnante se restringe a solicitar perícia para esclarecer se as mercadorias recebidas pelos contribuintes mineiros seriam destinadas à revenda ou ao consumo.

Requer a procedência do lançamento.

A Auditoria Fiscal determina a realização da Diligência de fls. 411/412 para que o Fisco emita novo “Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido”, uma vez que os CNPJ dos destinatários relacionados na coluna “Identificação destinatário” estão com apenas 13 números, e solicita emissão de relatórios separados por irregularidade.

O Fisco emite novos relatórios às fls. 414/809, separados por irregularidade, cientificando o Contribuinte/Procurador (fls. 810/811).

A Impugnante retorna aos autos, reiterando os termos de sua Impugnação.

O pedido de prova pericial formulado pela Impugnante é indeferido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 817.

A Impugnante não interpõe Recurso de Agravo.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 819 a 836, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Versa o lançamento sob exame acerca das seguintes imputações fiscais:

1) falta de inclusão do próprio imposto na base de cálculo do ICMS/ST atinente a saídas de lubrificantes para consumidores finais mineiros;

2) recolhimento a menor do ICMS/ST advindo da incorreta informação da base de cálculo tendo em vista o errôneo enquadramento de alguns contribuintes mineiros como consumidores em vez de atacadista ou varejista;

3) falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela entrada em território mineiro de lubrificantes não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

4) falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas remessas de fluído para freio para estabelecimentos atacadistas e varejistas mineiros.

Inicialmente, face aos argumentos apresentados pela Defesa quanto a inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo, destacamos que todas as questões são aqui analisadas à luz do que dispõe o artigo 88 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, *in verbis*:

“Art. 88 – Não se incluem na competência do órgão julgador:

I – a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo;

II – a aplicação de equidade;

III – a apreciação de questões relacionadas com o valor de operações, bem como o correspondente débito de ICMS, fixados pelo fisco, na hipótese de regime de estimativa”

Assim, os argumentos de inconstitucionalidade deixarão de ser objeto de apreciação no escopo desta decisão, devido a clara disposição do artigo 88, inciso I, da CLTA/MG, acima transcrita.

A partir destas ponderações iniciais, passamos a analisar as irregularidades tratadas no Auto de Infração individualmente de forma que a decisão se apresente mais clara para todas as questões. Assim temos:

1. Base de Cálculo do ICMS/ST formada incorretamente, por não incluir no valor das operações o montante do próprio imposto

Pelo item 1 do Auto de Infração, peça formalizadora do crédito tributário em apreciação, exige-se ICMS/ST e respectiva Multa de Revalidação devidos pelas remessas de lubrificantes derivados de petróleo efetuadas pela ora Impugnante a consumidores finais mineiros sem a correta retenção e recolhimento, em decorrência da não inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST.

A legislação tributária mineira é clara 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 exigência do ICMS devido a título de Substituição Tributária relativo às remessas de lubrificantes derivados de petróleo combustível promovidas pela Defendente para consumidores finais mineiros está legalmente amparada.

O cerne da questão consiste na correta formação da base de cálculo, isto é, se o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo, como sustentado pelo Fisco, ou não, como pretendido pela Impugnante.

À luz dos artigos 8º, 9º e 13, § 1º da Lei Complementar n.º 87/96, o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo.

Senão vejamos:

“Art. 8º - A base de cálculo para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído.

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

.....

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

.....

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

.....

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

.....

Parágrafo 1º - Integra a base de cálculo do imposto:

I - O montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

....." (grifamos)

Da análise do artigo 8º acima transcrito percebe-se que o mesmo determina a base de cálculo para fins de substituição tributária, em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, como o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído.

Já o artigo 9º prevê expressamente a necessidade de acordo entre os Estados para adoção do regime de substituição tributária.

Complementando as disposições sobre a substituição tributária, temos que o artigo 12 informa o momento da ocorrência do fato gerador nas hipóteses que discrimina, dentre elas, a entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

O artigo 13, inciso VIII, também transcrito acima, define a base de cálculo para o artigo 12, inciso XII e, finalmente, o § 1º, traz como regra para o ICMS – que o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo.

Por sua vez, o artigo 13, § 1º, da Lei Complementar n.º 87/96, encontra-se em estrita consonância com o artigo 155, inciso II, § 2º, inciso XII, "i", da Constituição Federal de 1988, que prevê Lei Complementar para fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre.

Nesta linha, temos que a própria Constituição Federal, mais precisamente o texto da Emenda Constitucional n.º 03/2001, dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre, consolidando entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal, em várias decisões proferidas antes da citada Emenda Constitucional.

O Estado de Minas Gerais, no intuito de dirimir dúvidas quanto à interpretação dos dispositivos legais que regem a matéria, publicou, no Diário Oficial do Estado - "Minas Gerais" de 06 de junho de 2003 a Instrução Normativa SLT n.º 01, de 03 de junho de 2003, que estabelece:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Art. 2º- Relativamente à hipótese de incidência de que trata o artigo anterior:

.....

II - a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a entrada dos produtos, nesta incluída o montante do próprio imposto;

III - o valor do imposto a recolher é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a operação, vedada a dedução de qualquer valor a título de crédito;

.....”

Repetimos, pela importância, que deixaremos de nos manifestar quanto a arguição de inconstitucionalidade da retro transcrita Instrução Normativa, em face das disposições do artigo 88 da CLTA/MG, como já explanado.

Desta forma, embora a Instrução Normativa SLT n.º 01/03 tenha sido editada após o período em que ocorreram os fatos geradores em questão foi mencionada, pois se deve ter em mente que ela não cria uma nova situação jurídica, apenas esclarece para os contribuintes sobre a interpretação considerada correta pelo Estado de Minas Gerais dos dispositivos legais que regem a matéria.

A Impugnante cita a Consulta de Contribuinte n.º 105/2002 a qual entendemos importante transcrever, ainda que em parte. Assim temos:

“Conforme o disposto no inciso IV, artigo 375 do Anexo IX do RICMS/96, nas operações interestaduais com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização, cujo destinatário esteja localizado em Minas Gerais, a base de cálculo para a retenção e recolhimento do ICMS devido pelas distribuidoras de combustíveis e lubrificante, a título de substituição tributária, é o valor da operação, assim entendido o preço de aquisição pelo destinatário, independentemente de o produto gozar ou não da imunidade prevista no artigo 155, § 2º, X, "b", da Constituição Federal,...”.

Da leitura do trecho da resposta acima apresentado verifica-se que o mesmo não fez alusão à inclusão, na base de cálculo do ICMS/ST, do ICMS atinente às operações efetivamente sujeitas ao imposto. Evidentemente, a base de cálculo do imposto é o valor da operação nesta incluída o montante do próprio imposto, conforme estabelecido na legislação tributária supracitada.

Portanto, a previsão de que o valor do tributo integra a base de cálculo do próprio tributo está perfeitamente determinada na legislação própria e aplicável ao caso presente.

O Fisco relacionou, na planilha de fls. 414/794, as notas fiscais objeto do desse item, demonstrando a exigência fiscal referente à diferença entre o ICMS/ST destacado e recolhido pela ora Impugnante e o ICMS/ST devido, tendo em vista a base de cálculo determinada pela legislação, ou seja, incluiu-se o montante do próprio imposto no valor da operação, aplicou-se a alíquota interna prevista, deduzindo-se o valor do ICMS/ST destacado nas respectivas notas fiscais; além de relacionar o CNPJ dos destinatários.

Portanto, corretas as exigências fiscais de ICMS/ST e Multa de Revalidação.

2. Enquadramento errôneo de contribuintes mineiros como consumidor em vez de atacadista ou varejista (contribuinte substituto)

Pelo item 2 do Auto de Infração, peça formalizadora do crédito tributário em apreciação, exige-se ICMS e respectiva Multa de Revalidação face a imputação de falta de aplicação do percentual de agregação previsto nas remessas não destinadas ao consumo final, ou seja, destinadas a adquirentes revendedores.

O RICMS/96, ao dispor sobre a base de cálculo do ICMS/ST, prevê também os percentuais de agregação.

Anexo IX

Efeitos de 1º/07/99 a 31/12/2001

Art. 375 - A base de cálculo do imposto, para 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 os casos, da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do seguinte percentual:

.....

f - quando se tratar de lubrificantes e demais combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo não especificados nas alíneas anteriores:

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

f.3 - 58,54% (cinquenta e oito inteiros e cinquenta e quatro centésimos por cento), nas operações interestaduais com os demais produtos;

.....

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.

.....”

Da análise do dispositivo regulamentar acima elencado verifica-se que a formação da base de cálculo do imposto para efeito de retenção depende da destinação do produto, isto é, para produtos destinados à comercialização a base de cálculo é a estabelecida no inciso II, do artigo 375, do Anexo IX, do RICMS/96 e para produtos destinados ao consumo a base de cálculo é a estabelecida no inciso IV do mesmo dispositivo.

Ao enquadrar os destinatários como consumidores em vez de atacadistas ou varejistas, a Impugnante deixou de aplicar na formação da base de cálculo o percentual de agregação previsto no artigo 375, inciso II, subalínea “f.3”, do Anexo IX, do RICMS/96.

O Fisco relacionou, na planilha de fls. 795/807, as notas fiscais objeto desse item, demonstrando a exigência fiscal referente à diferença entre o ICMS/ST destacado e recolhido pela Defendente e o ICMS/ST devido, tendo em vista a base de cálculo determinada pela legislação, ou seja, incluiu-se o percentual de agregação (58,54%); além de relacionar o CNPJ dos destinatários.

A par dos argumentos apresentados pela Impugnante, pelas provas dos autos, é possível concluir, quanto aos destinatários, que os mesmos possuem atividades que se enquadram na característica de revendedores dos produtos objeto da autuação.

Assim, verifica-se pelas consultas ao Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA que tais destinatários possuem atividades que se adequam perfeitamente à venda de lubrificantes, como “posto revendedor de combustível”, “comércio varejista de peças”, “comércio atacadista de combustível”, “hipermercado” e “comércio varejista de automóveis” (fls. 402/403).

Ressalte-se, ainda, que o inciso XIII do artigo 96 do RICMS/96 obriga o contribuinte remetente exigir do contribuinte destinatário o cartão/comprovante de inscrição estadual, no qual consta o CAE/CNAE.

Portanto, também no que tange a este item, não assiste razão à Impugnante, sendo legítimas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação.

3. Falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela entrada em território mineiro de lubrificantes derivados de petróleo não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto

Pelo item 3 do Auto de Infração exige-se ICMS/ST e a respectiva Multa de Revalidação, incidente na entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de combustíveis derivados de petróleo, quando não destinados à comercialização ou industrialização do próprio produto.

A incidência do imposto nas referidas operações está expressamente prevista na Lei Complementar n.º 87/96, *in verbis*:

“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 mesma linha, a Lei Estadual n.º 6.763/75 dispõe em seu artigo 5º, § 1º, item 4, com a seguinte redação vigente à época dos fatos geradores aqui tratados:

“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.

Já o recolhimento através do instituto da substituição tributária tem suporte também em mandamento contido na Lei Complementar n.º 87/96:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"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 previsto na Lei Complementar está consubstanciado no Convênio ICMS n.º 03/99, hoje em vigor.

Antes do Convênio n.º 03/99, o Convênio ICMS n.º 105/92 já determinava em sua Cláusula Primeira:

"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."

Importante ressaltar que em 11 de novembro de 1993 havia sido publicado o Convênio ICMS n.º 112/93 que firmou entendimento sobre a aplicação de disposições contidas no Convênio ICMS n.º 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tributário Nacional (Lei nº 5.192, de 25 de outubro de 1966), 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*;

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inclusive quando se tratar de operações que destinem as mercadorias a consumidor localizado em outra unidade da Federação."

A partir de 26 de abril de 1999, entrou em vigor o já citado Convênio ICMS n.º 03/99, estabelecendo que:

"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 sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurando o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

§ 1º - O disposto nesta cláusula também se aplica:

.....
III - na entrada de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à industrialização ou comercialização pelo destinatário."

A matéria foi disciplinada na legislação tributária mineira no § 1º, item 2, do artigo 192, do Anexo IX, do RICMS/96. Com as sucessivas alterações na legislação tributária mineira, a matéria passou a ser tratada, a partir de 1º de julho de 1999, no Capítulo XLIX, do RICMS/96:

"Efeitos de 1º/07/99 a 31/12/2001

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):"

§ 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 a este Estado, quando os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização.”

A legislação, portanto, é clara 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 exigência de ICMS/ST relativo às remessas de lubrificantes derivados de petróleo combustível promovidas pela ora Impugnante para consumidores finais mineiros está, portanto, legalmente amparada.

A questão suscitada nos autos, portanto, restringe-se à interpretação dada aos dispositivos legais. A Impugnante entende que, uma vez que o produto foi utilizado como insumo no processo industrial da adquirente, deve-se considerar que foi destinado à industrialização, de forma que as operações objeto da autuação estariam fora da incidência do imposto. Já o Fisco entende que, de acordo com a legislação tributária, incide o ICMS na entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (Lei Complementar n.º 87/96, artigo 2º, § 1º, III c/c Lei n.º 6.763/75, artigo 5º, § 1º, item 4).

Neste diapasão, e tendo mais uma vez em vista disposições do artigo 88 da CLTA/MG, retro transcrito, verifica-se que não se trata no presente Processo da industrialização do próprio produto, não se referindo, portanto, a sua utilização como insumo em processos industriais dos quais resultem outras mercadorias distintas.

Assim, discorre sobre o assunto o Parecer DOET/SLT n.º 034/2002, que reflete o entendimento esposado não só pela Fazenda mineira, mas também pelos demais Estados da Federação. Acrescente-se que o citado Parecer não inovou ao deslindar o tema, pois levou em consideração questão já pacificada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, julgando o RE nº 198.088-SP.

Mais uma vez lembramos que o Estado de Minas Gerais, no intuito de dirimir dúvidas quanto à interpretação dos dispositivos legais que regem a matéria, publicou, no Diário Oficial do Estado - “Minas Gerais” de 06 de junho de 2003 a Instrução Normativa SLT n.º 01, de 03 de junho de 2003, que estabelece:

“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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados ou energia elétrica.”

Embora a Instrução Normativa SLT n.º 01/03 e o Parecer DOET/SLT n.º 034/2002, emitido em 09 de setembro de 2002, tenham sido editados após o período em que ocorreram os fatos geradores em questão foram mencionados, pois estes não criam uma nova situação jurídica, apenas visam esclarecer a interpretação dos dispositivos legais relativos à não-incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

Assim, independe no caso a classificação dos produtos objeto da autuação como sendo produtos intermediários ou material de uso e consumo, uma vez que, comprovado que não foram destinados à própria industrialização, e, não tendo a Impugnante alcançado comprovar que mencionados produtos foram empregados como matéria-prima da qual resultasse petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, fica patente a incidência do imposto devido pela entrada em território mineiro, nos termos das normas regulamentares mineiras às quais o Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito em seus julgamentos.

O Fisco relacionou, na planilha de fls. 808, as notas fiscais objeto desse item, indicando o número, data, produto, quantidade, valor unitário do produto e valor total, sob o valor total apurou-se a base de cálculo do ICMS/ST, incluindo o montante do próprio imposto no valor da operação, sob a base de cálculo apurada aplicou-se a alíquota interna prevista (18%); além de relacionar o CNPJ dos destinatários.

Cumpramos observar que os destinatários das notas fiscais relacionadas na referida planilha são indústrias, a exceção do destinatário da Nota Fiscal n.º 384780 que é a empresa *Transbittar Ltda.* (CAE 47.1.2.00.5 – Transporte rodoviário de carga em geral) e a descrição do produto é “fluído p/freio esp. dot. 4”, nela exigiu-se apenas o diferencial de alíquota.

Em se tratando de empresa prestadora de serviço de transporte, a legislação concedeu-lhe possibilidade de creditamento de alguns produtos como “insumos” utilizados pela mesma na execução de sua atividade. Permite-se, assim, o aproveitamento como crédito, para compensação com o imposto a pagar, do valor do ICMS correspondente a combustível, lubrificante, pneus e câmaras-de-ar de reposição e material de limpeza, contanto que sejam estritamente necessários à prestação do serviço, e utilizados em veículos próprios (artigo 66, § 1º, item 4, do RICMS/96).

Assim, na remessa de fluído para freio para transportador mineiro será devido o diferencial de alíquota, uma vez que este é material de uso e consumo das prestadoras de serviço de transporte.

Portanto, também neste item, as exigências fiscais de ICMS/ST e Multa de Revalidação estão em consonância com as normas mineiras de regência da matéria, devendo ser mantidas.

4. Falta de retenção e o recolhimento do ICMS/ST devido pelas subseqüentes operações dos estabelecimentos atacadistas e varejistas mineiros (contribuintes substitutos)

O item 4 do Auto de Infração trata da falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas remessas de “fluido para freio” para estabelecimentos atacadistas e varejistas mineiros.

O RICMS/96, ao dispor sobre o recolhimento do imposto por substituição tributária, prevê:

“Anexo IX

Efeitos de 1º/07/99 a 31/12/2001

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.”

Dispõe também sobre os percentuais de agregação:

“Efeitos de 1º/07/99 a 31/12/2001

Art. 375 - A base de cálculo do imposto, para 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 os casos, da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do seguinte percentual:

.....

Efeitos de 1º/07/99 a 31/03/2002

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco relacionou, na planilha de fls. 808, as notas fiscais objeto desse item, indicando o número, data, produto, quantidade, valor unitário do produto e valor total, sob o valor total apurou-se a base de cálculo do ICMS/ST, incluindo o percentual de agregação, demonstrando a exigência fiscal referente à diferença entre o ICMS/ST apurado e o ICMS da operação própria; além de relacionar o CNPJ dos destinatários.

Enfatiza-se que a diferença de valores encontrada se trata do fato de os destinatários referirem-se a revendedores, o que requer, no caso vertente, o acréscimo de percentual de agregação de 30% (trinta por cento).

Quanto aos destinatários, verifica-se pelas consultas ao SINTEGRA que os mesmos possuem atividades que se adequam perfeitamente a revendedores, como “posto revendedor de combustível”, “comércio atacadista de combustível” e “comércio varejista de automóveis”.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação constantes do Auto de Infração, estando a penalidade aplicada prevista no artigo 56, inciso II, § 2º, da Lei n.º 6.763/75, por se tratar de falta de recolhimento de ICMS devido em decorrência de substituição tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Aimberê Almeida Mansur e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Amélia Josefina A Nogueira da Fonseca. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Eymard Costa (Revisor), Edvaldo Ferreira e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 30/08/06.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente/Relatora

LMMP/EJ