

Acórdão: 17.494/06/3^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010117577-87
Impugnante: Sociedade Técnica e Industrial de Lubrificantes Solutec S.A.
Proc. S. Passivo: Olavo Ferreira da Costa/Outros
PTA/AI: 01.000151653-27
Inscr. Estadual: 048.057334.0660
Origem: DGP/BH

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BASE DE CÁLCULO – NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido pela Autuada na condição de substituta tributária, nas remessas de lubrificantes derivados de petróleo destinados à consumidores finais mineiros, em decorrência da não inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST. Infração caracterizada nos termos da Lei Complementar n.º 87/96. Legítimas as exigências fiscais. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que, no período de 01/01/2000 a 31/12/2000, nas operações com lubrificantes derivados de petróleo destinadas a consumidores finais mineiros, a base de cálculo do ICMS/ST foi formada incorretamente pela Autuada, que deixou de incluir no valor das respectivas operações o montante do próprio imposto, advindo deste procedimento um recolhimento a menor do imposto devido. A orientação quanto a correta interpretação de tal dispositivo foi publicada no Minas Gerais de 06/06/2003, através da Instrução Normativa SLT n.º 01, de 03/06/2003, em seu art. 2, incisos II e III, para produzir efeitos a contar da data de edição das determinações a que se refere.

Inconformada a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 99/107, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 170/193.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 143/155, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Ressalta-se, inicialmente, que os fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passarão a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

DO MÉRITO

A Autuação versa sobre a exigência de ICMS/ST e MR/ST devidos pelas remessas de lubrificantes derivados de petróleo efetuadas pela Autuada a consumidores finais mineiros sem a correta retenção e sem recolhimento, em decorrência da não inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST, em desacordo com a Lei Complementar n.º 87/96 e Convênio 03/99 e legislação tributária estadual, no período de 01/01/2000 a 31/12/2000.

De início, cumpre informar que as questões levantadas na peça defensiva que versem sobre inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo, deixarão de ser objeto de apreciação por óbice imposto pelo art. 88, inciso I, da CLTA/MG.

Importante salientar que o imposto exigido no Auto de Infração que ora se discute é aquele 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, que autorizada pela CF/88 (art. 146, inciso 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 mesma forma, 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 (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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:

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 subsequentes;

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 já havia se concretizado antes mesmo da vigência da referida lei, pelo Convênio Confaz 105/92 e alterações posteriores, revogado a partir de 26.04.99 pelo Convênio 03/99, hoje em vigor.

O Convênio 105/92 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o adquirente.

Importante ressaltar que em 11.11.93 havia sido publicado 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 (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*;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 partir de 26.04.99, entrou em vigor o Convênio 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:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 01/09/97 a 30/06/99 - 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.

§ 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.

Com as sucessivas alterações na legislação tributária mineira, a matéria passou a ser tratada, a partir de 01/07/99, no Capítulo XLIX, do RICMS/96:

Efeitos de 1º/07/99 a 31/12/2001 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. 40.456, de 02/07/99 - MG de 03/07.

"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 produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 01/01/2002 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 23, I, ambos do Decreto nº 42.929, de 26/09/2002, MG de 27.

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 derivado de petróleo a este Estado, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização.

Com o advento do RICMS/02, que expressamente revogou o RICMS/96, a partir de 15/12/02, a matéria passou a ser disciplinada no artigo 360, do Anexo IX, tendo sido mantida a responsabilidade anteriormente prevista:

Art. 360 - 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:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 exigência de ICMS/ST relativo às remessas de lubrificantes derivados de petróleo combustível promovidas pela Autuada para consumidores finais mineiros está, portanto, 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 LC 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.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

O art. 8º prescreve a base de cálculo para fins de substituição tributária; o art. 9º prevê acordo entre os Estados para adoção do regime de substituição tributária; o art. 12 informa o momento da ocorrência do fato gerador nas hipóteses que discrimina; o art. 13, inciso VIII, define a base de cálculo para o Art. 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 art. 13, § 1º, da LC 87/96 está de conformidade com o art. 155, II, § 2º, XII, "i", da CF/88, que prevê Lei Complementar para fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre.

A própria Constituição Federal, mais precisamente o texto da EC 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 STF, em várias decisões proferidas antes da EC 03/2001.

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. 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;

Embora a IN SLT n.º 01/03 tenha sido editada após o período em que ocorreram os fatos geradores em questão foi mencionada, pois deve-se ter em mente que ela não cria uma nova situação jurídica, apenas esclarece para os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária qual a correta interpretação dos dispositivos legais que regem a matéria.

Observe-se que a Impugnante em sua defesa cita apenas o artigo 8º da LC n.º 87/96, que se limita a prever que a base de cálculo do imposto é o valor da operação, desconsiderando o artigo 13, § 1º do mesmo diploma legal, que prevê de forma expressa e clara sua inclusão na base de cálculo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, como a já citada LC 87/96 (art. 13, § 1º, I).

O Fisco relacionou, na planilha de fls. 10/85, todas as notas fiscais objeto da autuação, demonstrando a exigência fiscal referente à diferença entre o ICMS/ST destacado e recolhido pela Autuada 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. Anexou-se aos autos, por amostragem, notas fiscais objeto da autuação (fls. 86/96).

Diante do exposto, não procedem as alegações da Impugnante de violação aos Princípios da Hierarquia das Leis, da Legalidade e da Irretroatividade.

Os demais argumentos apresentados não têm o condão de ilidir o crédito tributário.

Não assiste, desta forma, razão às Impugnantes, sendo legítimas as exigências de ICMS/ST e MR (100%).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), Fausto Edimundo Fernandes Pereira e Windson Luiz da Silva.

Sala das Sessões, 03/05/06.

Cláudia Campos Lopes Lara
Presidente/Relatora