

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.349/09/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000156034-05	
Impugnação:	40.010121973-35	
Impugnante:	Kluber Lubrication Lubrificantes Especiais Ltda. & Cia.	
	IE: 058883802.00-28	
Proc. S. Passivo:	Henrique de Oliveira Lopes da Silva/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - Belo Horizonte	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – LUBRIFICANTES E OUTROS PRODUTOS DERIVADOS OU NÃO DE PETRÓLEO – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatou-se, mediante exame de documentos fiscais fornecidos pela Autuada, consubstanciados em arquivos magnéticos de envio obrigatório ao Fisco mineiro, a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST por parte da Autuada, na condição de substituta tributária, em decorrência das seguintes irregularidades: 1) não inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS/ST, em operações com lubrificantes derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste Estado; 2) remessa dos produtos acima mencionados, destinados à comercialização através de revendedores mineiros; 3) remessa e consequente entrada de produtos não imunes junto a contribuintes consumidores finais mineiros, relativamente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação (100%) e Multa Isolada prevista no inciso VII, do artigo 55, da Lei nº 6763/75, a partir de novembro de 2003. Entretanto, deve ser excluída a multa isolada em relação às notas fiscais nas quais não houve a consignação da Base de Cálculo/ST e consequente destaque do ICMS respectivo. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária para o Estado de Minas Gerais, nas operações de remessas de lubrificantes derivados de petróleo ou outros produtos (óleo lubrificante, aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos, etc.), no período de janeiro/02 a abril/07, em razão das ocorrências abaixo enumeradas:

- 1) operações de remessa de lubrificantes derivados de petróleo destinados a consumidor final, nas quais o Sujeito Passivo não incluiu o montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS/ST, conforme previsto na legislação tributária;
- 2) operações de saídas subsequentes de outros produtos não imunes, destinados a revendedores mineiros;

3) operações de remessa de produtos não imunes, destinados a consumidor final, relativamente ao diferencial de alíquotas.

Exige-se, sobre as diferenças apuradas, o ICMS/ST, a Multa de Revalidação (100%) prevista no artigo 56, § 2º, inciso I e, a partir de novembro de 2003, a Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, todos da Lei 6763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 501 a 521, aduzindo em seu favor os seguintes argumentos.

Inicialmente, faz um resumo dos fatos relativos à autuação e reproduz o conteúdo das acusações fiscais, como descritas no relatório do Auto de Infração.

Defende que nas operações interestaduais com lubrificantes derivados de petróleo destinados para consumo final, o montante do imposto não deve ser incluído em sua própria base de cálculo. Entende que a própria Constituição prevê a existência de duas regras distintas e independentes para apuração da base de cálculo do ICMS: uma referente à sistemática ordinária e outra referente às operações sujeitas à substituição tributária. A propósito, cita e transcreve dispositivos da Constituição Federal/88 (artigo 146, inciso III, alínea “a” e artigo 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a”, “b” e “i”).

Comenta que a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, inciso VIII, § 1º, inciso I, por ela reproduzidos, estabeleceu regra geral relativa à base de cálculo do ICMS e que “em tese” nelas estariam incluídas as operações com lubrificantes destinadas a consumidores finais, sendo que o montante do imposto integraria o valor da operação. Sustenta que a mesma Lei Complementar, em seu artigo.º, inciso II, ao delimitar os valores que devem ser obrigatoriamente compreendidos na base de cálculo para apuração, retenção e recolhimento do ICMS/ST deixou de mencionar a obrigatoriedade da inclusão do valor relativo ao próprio imposto, definindo uma base de cálculo própria para os casos de substituição, diferente da regra geral.

Diz que o artigo 9º, § 1º, inciso I e § 2º da Lei Complementar nº 87/96, condiciona a aplicação do regime de substituição tributária à celebração de convênio específico entre os Estados (Convênio ICMS nº 03/99) e nas operações interestaduais com petróleo e derivados, destinados a consumidores finais, a responsabilidade pelo recolhimento foi atribuída ao remetente.

Transcreve cláusula primeira do Convênio ICMS nº 03/99 e argui que o imposto que deverá ser retido e recolhido pelo remetente nas operações interestaduais corresponderá exclusivamente ao ICMS devido em razão das operações posteriores praticadas ao longo da cadeia comercial.

Menciona que no caso em questão, figura apenas como responsável tributária pelo ICMS devido por terceiros nas etapas subsequentes, não havendo imposto próprio a recolher nestas operações. Isto porque, de acordo com o artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal/88, as operações interestaduais com petróleo, inclusive seus derivados, serão imunes; portanto, estas saídas interestaduais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não sofrem a incidência do ICMS e, como não há a incidência do Imposto na operação própria do substituto, não cabe falar em incidência do ICMS/ST sobre a operação própria do substituto.

Alega que o próprio Convênio ICMS nº 03/99 em sua cláusula quarta, ao determinar a base de cálculo do ICMS/ST nas operações interestaduais com petróleo e seus derivados, desde que não destinados à comercialização ou industrialização e que não tenham sido submetidos à substituição tributária nas operações anteriores, estabeleceu expressamente que o ICMS/ST devido deverá ser calculado exclusivamente sobre o valor da operação, assim entendido o preço de aquisição do destinatário.

No tocante à obrigatoriedade de retenção do ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquota nas operações realizadas com lubrificantes não derivados de petróleo destinados a contribuintes que supostamente tenham figurado como consumidores finais, sustenta que tal matéria se refere ao alcance do termo “industrialização”.

Expõe que de acordo com artigo 155, § 4º, inciso II, conjugado com as disposições do § 2º, incisos VII e VIII, do mesmo artigo, ambos da Constituição Federal, o imposto devido nas operações interestaduais com lubrificantes não derivados de petróleo será repartido entre os Estados de origem e destino somente se o destinatário utilizar o lubrificante como consumidor final. Entende que, no presente caso, não há que se falar no recolhimento do diferencial de alíquotas, sendo indevida qualquer diferença a título de substituição tributária, isto porque nas operações, objeto da ação fiscal, adotou como premissa lógica e correta, a partir das informações dos destinatários, que os lubrificantes seriam industrializados e não consumidos ou comercializados.

Alega que os adquirentes mineiros dos lubrificantes por ela remetidos são, principalmente, estabelecimentos industriais que utilizam os produtos não para consumo próprio em seu processo produtivo, mas para integrá-los direta ou indiretamente, ao produto final resultante deste processo. A título de exemplos ilustrativos que comprovariam seu procedimento, apresenta detalhes sobre as atividades desenvolvidas pelos seus clientes: Metagal Indústria e Comércio Ltda., Magna Closures do Brasil Produtos e Serviços Automotivos Ltda., Cargil Agrícola S/A, Gerdau Divinópolis.

Argumenta que o Fisco de Minas Gerais erra ao considerar que “industrialização” ocorre apenas quando o processo industrial recai sobre o próprio lubrificante, sendo todo e qualquer outro emprego de lubrificante entendido como consumo.

Postula que o conceito de “industrialização” deve ser interpretado sob seu aspecto mais amplo, ou seja, como sendo o próprio processo industrial como um todo, conforme definição do Código Tributário Nacional em seu artigo 46, parágrafo único, e também, o Regulamento do IPI, no artigo 4º, os quais transcreve.

Em relação à obrigatoriedade de retenção do ICMS/ST nas operações realizadas com lubrificantes não derivados de petróleo destinados a revendedores mineiros, entende a Impugnante que é errada a interpretação do Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reafirma que os lubrificantes adquiridos pelos destinatários mineiros não se prestam à comercialização subsequente, mas tão somente integram processos produtivos e, assim considerados, é evidente que não há que se falar em falta de recolhimento do ICMS/ST. Complementa, dizendo que os lubrificantes por ela produzidos e comercializados não são destinados ao mercado de reposição, não sendo possível encontrá-los em lojas especializadas; os mesmos, na sua imensa maioria, foram desenvolvidos para utilização exclusiva em processos industriais e integram os produtos finais industrializados, fazendo parte de sua estrutura e permitindo o seu funcionamento.

Sustenta não ter cabimento a exigência da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso VII, da Lei nº 6763/75, uma vez que a descrição da conduta contida naquele dispositivo não condiz com o comportamento por ela adotado, motivo pelo qual não pode servir de base para lhe impor a aplicação de qualquer penalidade.

Em abono aos argumentos esposados, cita e transcreve dispositivos legais, lições doutrinárias, ementas das Consultas de Contribuintes números 032/99 e 105/01, e também, trechos de julgados emanados do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

Por fim, requer que o lançamento seja julgado improcedente, cancelando-se as exigências formuladas.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem fundada Manifestação Fiscal de fls. 546 a 568, rebate, ponto a ponto, as alegações da defesa, nos termos resumidos a seguir:

⇒ Quanto às alegações apresentadas sob o tema – A Base de Cálculo do ICMS/ST nas operações interestaduais com lubrificantes derivados de petróleo destinados para consumo final.

- a Lei Complementar nº 87/96 prevê expressamente 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 (§ 2º do artigo 9.º). No mesmo sentido caminhou a legislação estadual, conforme estabelece o item 4, do § 1.º do artigo 5º, da Lei 6763/75;

- ao contrário do que alega a Contribuinte, a ocorrência da imunidade na operação interestadual não influencia o cálculo do valor do imposto a recolher, porquanto este é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a operação, sendo esta última o valor da operação de que decorrer a entrada dos produtos, incluído o montante do próprio imposto;

- o imposto incluso na base de cálculo é aquele que advém da aplicação da alíquota interna, não tendo assim, nenhuma correlação com o imposto incidente na operação interestadual; portanto, é notório que não incide ICMS nas operações interestaduais de remessa de lubrificantes a clientes mineiros, e que o Convênio ICMS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

105/92, revogado a partir de 26/04/1999 pelo Convênio ICMS 03/99, definiu o vendedor como contribuinte substituto tributário, ratificando que não há incidência no Estado de origem, consoante afirmou a Autuada;

- é inadequada a interpretação literal defendida 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; se assim fosse, a interpretação adotada pela Impugnante transformaria a imunidade constitucional numa mera desoneração fiscal tendente a favorecer o consumidor;

- em obediência aos artigos 8º, 9º e 13, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, verifica-se que a base de cálculo para a tributação na entrada em Minas Gerais, de lubrificantes e combustíveis oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização é o valor da operação de que decorrer a entrada nela integrado o montante do próprio imposto; com o advento da EC 033/2001, chegou ao fim a discussão acerca do assunto em tela, posto que se determinou que o montante do ICMS integre a sua base de cálculo;

- o artigo 49, do RICMS/MG e o artigo 13, da Lei 6763/75 já determinavam expressamente que: *“o montante do imposto integra a base cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”*;

- nos Acórdãos números 18.100/07/1ª, 17.535/06/1ª, 17.977/06/1ª dentre outros, o Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais entende que procede o lançamento do crédito tributário que inclui o montante do imposto na base de cálculo do ICMS /ST;

- a Consulta de Contribuintes nº 105/2001, citada pela Impugnante, não tem a aplicabilidade no caso presente porquanto não aborda a questão da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo;

- na resposta à Consulta de Contribuinte nº 32/99, ficou consignado que a base de cálculo da operação interestadual com lubrificantes destinados ao consumo do adquirente seja obtida conforme previsto no § 8º, do artigo 193, do RICMS/96, restando claro que o comando legal para o recolhimento do tributo nos moldes requeridos pela Fazenda de Minas Gerais já existia, sendo auto aplicável;

- a Instrução Normativa SLT nº 01/03 não modificou o entendimento consignado na Consulta 032/99, tampouco impôs nova forma de apuração de base se cálculo do ICMS/ST, já que a norma complementar ao ser publicada não cria uma nova situação jurídica, apenas esclarece sobre a interpretação considerada correta dos dispositivos legais que regem a matéria;

- por todo o exposto sob este item, resta demonstrado que não há impropriedade da autuação acerca do tema ora discutido e, portanto, não pode a exigência ser cancelada.

⇒ Quanto à obrigatoriedade de retenção do ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquota nas operações realizadas com lubrificantes não-derivados de petróleo destinados a contribuintes que supostamente tenham figurado como consumidores finais.

- neste ponto, a questão que se afigura é a exegese adequada da expressão “industrialização” e o problema reside em esclarecer se os produtos são destinados à própria industrialização que é destinação que afasta qualquer possibilidade de exigência do imposto; de acordo com a legislação tributária, incide o ICMS na entrada em território mineiro, decorrente de operação interestadual, pois não se trata da industrialização do próprio produto;

- para dirimir dúvidas porventura existentes e consolidar o entendimento firmado sobre a matéria, foi alterada pela Lei nº 14.699/03, a redação do item 4, do § 1º, do artigo 5º, da Lei 6763/75, para especificar o tipo de "industrialização" a que se destina a mercadoria, incluindo-se a expressão “do próprio produto”;

- depreende-se da declaração da própria Impugnante, quando afirma que a empresa Metagal Indústria e Comércio Ltda., CNPJ nº 59.106.377/0008-49 tem como atividade principal a fabricação de equipamentos e acessórios mecânicos para veículos automotores, que tal destinatária não industrializa lubrificante e sim os consome;

- uma vez que o lubrificante é consumido no processo produtivo, resta claro que não se deu a industrialização do próprio produto, ou seja, do lubrificante, motivo pelo qual fica afastada a excludente de aplicabilidade do ICMS/ST; sendo devido o tributo, não pode a remetente, nos termos da legislação tributária mineira e do Convênio ICMS 03/99, deixar de ser responsabilizada pela sua retenção e recolhimento, além das penalidades eventualmente cabíveis;

- O Parecer DOET/SLT nº 034/2002, que revogou a Consulta Fiscal Direta nº 763/97, bem esclarece a matéria;

- em sentido contrário aos argumentos da Impugnante, não há motivo que autorize o cancelamento das exigências contidas na autuação relativas à matéria discutida neste item e tampouco pode o tributo ter seu cálculo realizado sem a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.

⇒ Quanto à obrigatoriedade de retenção do ICMS/ST nas operações realizadas com lubrificantes não-derivados de petróleo, destinadas a revendedores mineiros.

- a diferença de valores encontrada é motivada pela condição de revendedores dos destinatários, o que requer o acréscimo de percentual de agregação de 30% (trinta por cento);

- no que tange à afirmação da Impugnante de que não assiste razão ao Fisco quanto à destinação de lubrificantes a estabelecimentos revendedores mineiros, esclarece que o procedimento adotado decorreu da análise da escrita fiscal, como previsto no RICMS/02, mais precisamente, no inciso I, do artigo 194, da Parte Geral;

- além das disposições que atribuem ao Contribuinte responsabilidade pela escrituração dos livros e pelas informações prestadas nos documentos fiscais, devem ser cumpridas, também, as obrigações previstas no artigo 96, do RICMS/02; portanto, para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emissão da nota fiscal e, consoante artigos 99 e 101, do RICMS/02, o remetente deverá exigir o cartão de Inscrição Estadual que comprovará a inscrição do destinatário no cadastro de Contribuintes da SEF/MG;

- a SEF/MG, que utilizava a CNAE-Fiscal desde novembro de 2003, implementou a CNAE 2.0 no Cadastro de Contribuintes de Minas Gerais que passou a vigorar a partir de 01/04/07; o remetente deve informar no corpo da nota fiscal o Código Fiscal de Operação e Prestação – CFOP, conforme determina o artigo 187, da Parte Geral e os artigos 1º e 2º, do Anexo V, todos do RICMS/02; no “Relatório Fiscal Detalhado” anexado ao Auto de Infração há uma explicação resumida sobre a maneira de obtenção do “Perfil” do destinatário com base no CFOP;

- dos destinatários citados pela Impugnante, verifica-se que nenhum deles exerce a industrialização no próprio produto remetido, confirmando que a ação fiscal está de acordo com o disposto na legislação mineira; junta telas de Consultas do SICAF “Consulta de Dados Cadastrais do Contribuinte”, referentes aos destinatários considerados como contribuintes substituídos e seus respectivos CNAE-Fiscal;

- no caso, está-se a exigir o ICMS-ST devido pela operação subsequente, corretamente calculado, posto que se comprovou a remessa de produtos pela Autuada a destinatários que têm como atividade preponderante a revenda de tais produtos, tudo com fulcro na metodologia prevista na legislação tributária e na escrita fiscal verificada.

⇒ *Quanto ao não cabimento de Multa Isolada prevista no artigo. 55, inciso VII, da Lei 6763/75.*

- o valor da base de cálculo do ICMS-ST prevista na legislação tributária para a nota fiscal autuada encontra-se demonstrado no relatório do Auto de Infração, sendo que o mesmo não se encontra expresso no campo “Base de Cálculo do ICMS Substituição” da mencionada nota fiscal, fato que legitima a cobrança da penalidade exigida; referido entendimento encontra-se alicerçado no Parecer DOET/SLT nº 031/2004, em parte reproduzido.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 571/587, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

A ação fiscal trata da falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS-ST, no período de janeiro/02 a abril/07, no que diz respeito às operações interestaduais de remessa de lubrificantes derivados de petróleo e outros produtos (óleo lubrificante, aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluídos, etc.) destinados à revenda e a consumidores finais localizados em Minas Gerais, sendo constatadas, mediante exame de documentos fiscais fornecidos pela Autuada, consubstanciados em arquivos magnéticos de envio obrigatório ao Fisco mineiro, as seguintes irregularidades: a) não houve a inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS-ST nas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

remessas para consumidores finais; **b)** não foi adotada a Margem de Valor Agregado – MVA para o cálculo e recolhimento do imposto nas remessas para contribuintes revendedores e **c)** não houve o recolhimento do ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquotas sobre a entrada em Minas Gerais de produtos não imunes destinados a consumidores finais.

Pelas infrações cometidas foram cobrados o ICMS/ST, a Multa de Revalidação (100%), nos termos do artigo 56, § 2º, inciso I, e a partir de novembro/03, a Multa Isolada conforme artigo 55, inciso VII, todos da Lei 6763/75.

O Auto de Infração encontra-se devidamente instruído com as planilhas elaboradas pelo Fisco e demais documentos que embasam a autuação, assim identificados: **Anexo A** – “Apuração Mensal do Imposto Devido”, exercícios 2002 a 2007 (fls. 36/38); **Anexo B** – “DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO”, exercícios 2002 a 2007 (fls. 39/44); **Anexo C** – “CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO NA NF POR PRODUTO” contendo o detalhamento dos cálculos efetuados para apuração do imposto devido, por cada produto discriminado na nota fiscal (fls. 45/98); **Anexo D** – “APURAÇÃO DO IMPOSTO A RECOLHER POR NOTA FISCAL” contendo o detalhamento dos cálculos efetuados para apuração do imposto a recolher, por cada nota fiscal (fls. 99/146); **Anexo E** – Memórias de Cálculo demonstrando, de forma pormenorizada, a metodologia utilizada para identificar os valores do ICMS/ST a recolher, relativamente a cada uma das situações constatadas na autuação (fls. 147/158); **Anexo F** – Indicação completa do embasamento legal que sustenta a autuação e transcrição de alguns dispositivos legais pertinentes ao feito fiscal (fls. 159/172); cópias de notas fiscais autuadas, por amostragem (fls. 173/498).

O trabalho fiscal é instruído, ainda, com o “Relatório Fiscal Detalhado” de fls. 33/35, contendo entre outras informações, a descrição das irregularidades praticadas e os procedimentos adotados para se apurar as mesmas, como também, o Demonstrativo do Crédito Tributário, especificado por exercício e por espécie de receita.

Nos Anexos que acompanham a autuação estão explicitados os procedimentos adotados para se apurar os valores das exigências fiscais referentes às infrações constatadas, assim:

a) nos Quadros que compõem o Anexo C (fls. 45/98), acham-se detalhados, mês a mês, os cálculos efetuados para se definir o imposto devido referente a cada produto constante das notas fiscais;

b) nos Quadros que constituem o Anexo “D” (fls. 99/146), está demonstrada, por nota fiscal, a forma de obtenção do ICMS/ST a recolher, onde:

- Base de Cálculo do ICMS/ST destacada na nota fiscal (coluna “Y”);
- ICMS/ST retido (coluna “B”) = parcelas do imposto destacadas e retidas pela Contribuinte;
- Base de Cálculo do ICMS/ST apurada (coluna “X”) = conforme calculada no Anexo “C”;
- ICMS/ST apurado (coluna “A”) = valores calculados no Anexo “C”;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ICMS/ST a recolher (coluna “C”) = ICMS/ST apurado (coluna A) menos o imposto porventura destacado e retido nas notas fiscais (coluna B);

- Base de Cálculo da Multa Isolada – a partir de novembro/2003 (coluna “Z”) = Base de Cálculo do ICMS/ST apurada (coluna “X”) menos a Base de Cálculo do ICMS/ST destacada na nota fiscal (coluna “Y”);

- Valor da Multa Isolada = Base de Cálculo encontrada na coluna “Z” multiplicada pelo percentual de 40% (quarenta por cento), previsto no inciso VII, do artigo 55, da Lei 6763/75;

c) o resultado consolidado de cada mês encontra-se demonstrado no Quadro intitulado “Apuração Mensal do Imposto Devido” – Anexo “A”, de fls. 36/38 e no Demonstrativo do Crédito Tributário – Anexo “B”, constante de fls. 39 a 44 dos autos.

Tenha-se presente que a autuação se encontra suficientemente alicerçada nas normas legais que regem a matéria objeto do presente contencioso, como a seguir comentado.

Item 1) Retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST em operações de remessas de lubrificantes derivados de petróleo, destinados a consumidores finais mineiros, nas quais o Sujeito Passivo não incluiu o montante do próprio imposto na Base de Cálculo.

Constatou-se que a Autuada não procedeu à correta retenção e recolhimento do tributo devido, tendo em vista que nas remessas de lubrificantes para consumidores finais localizados em Minas Gerais, não incluiu o montante do próprio imposto na base de cálculo, conforme previsto na legislação tributária.

O Anexo “C” ao Auto de Infração (fls. 45/98) contém as informações precisas a respeito dos documentos fiscais emitidos, da Base de Cálculo do ICMS/ST apurada com a inclusão do imposto (valor da nota fiscal dividido por 0,82) e do ICMS/ST a recolher (valor da Base de Cálculo apurada multiplicado pela alíquota interna). As memórias de cálculo alusivas a essa imposição, juntamente com cópias das correspondentes notas fiscais, acham-se anexadas às fls. 147/148 e 155/156 dos autos.

Na peça de defesa apresentada, argumenta a Impugnante que nas operações interestaduais com lubrificantes derivados de petróleo destinados para consumo final, o montante do imposto não deve ser incluído em sua própria base de cálculo; que a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 8º, inciso II, ao delimitar os valores que devem ser obrigatoriamente compreendidos na base de cálculo para apuração, retenção e recolhimento do ICMS/ST deixou de mencionar a obrigatoriedade da inclusão do valor relativo ao próprio imposto, definindo uma base de cálculo própria para os casos de substituição, diferente da regra geral; que o imposto a ser retido e recolhido pelo remetente nas operações interestaduais com petróleo e seus derivados corresponderá exclusivamente ao ICMS devido em razão das operações praticadas ao longo da cadeia comercial; que o Convênio nº 03/99, ao determinar a base de cálculo do ICMS/ST nas operações para consumo final, estabeleceu expressamente que o ICMS/ST devido deverá ser calculado exclusivamente sobre o valor da operação, assim entendido o preço de aquisição do destinatário. Cita, em seu favor, Consultas de Contribuinte números 032/99 e 105/01, assim também, doutrina e jurisprudência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, improcede a totalidade dos argumentos expendidos pela Demandante, pois o inciso I, do § 1º, do artigo 13, da Lei Complementar nº 87/96, abaixo transcrito estabelece a regra segundo a qual deve compor a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto. Logo, se o montante do imposto não foi incluído nas parcelas que formam a base de cálculo, deve-se proceder à respectiva inclusão, em obediência aos dispositivos legais ora mencionados, seja na hipótese de substituição tributária ou não.

Lei Complementar 87/96

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

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

A legislação tributária mineira tratou da matéria ora examinada nos seguintes dispositivos:

1 – incidência do ICMS/ST – artigo 5º, § 1º, itens 1 e 4, da Lei 6763/75; artigo 1º, inciso IV, Parte Geral dos RICMS/96 e RICMS/02 e artigo 1º, inciso III, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02;

2 – responsabilidade do Substituto Tributário – artigo 9º, § 1º, inciso I, da Lei Complementar 87/96; artigo 22, § 8º, item 5 da Lei 6763/75; artigo 20, § 1º, item 4; 372, incisos III e IV, do Anexo IX, do RICMS/96; artigo 360, incisos III e IV, § 1º, inciso II, do Anexo IX, do RICMS/02; artigo 12, § 2º e artigo 13, do Anexo XV, do RICMS/02;

3 – Base de Cálculo – artigo 13, inciso IX, §§ 15º e 19º, item 2, alínea “c”, da Lei 6763/75; artigo 44, inciso XI – Parte Geral, artigo 375, inciso VII, do Anexo IX, do RICMS/96 (vigência até 14/12/02); artigo 43, incisos XI e XII, artigo 44, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, artigo 49 – Parte Geral, artigo 363, inciso VII, do Anexo IX, do RICMS/02 (período de 15/12/02 a 07/04/04); artigo 363, inciso VII, alínea “a”, do Anexo IX, do RICMS/02 (período de 08/04/04 a 30/11/05); artigos 19, inciso II e 20, incisos I e II, Anexo XV, do RICMS/02 (a partir de 01/12/05).

Além disso, considerando a necessidade de orientar servidores, contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico tributária quanto à correta interpretação dos dispositivos legais relativos à não incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos de derivados e energia elétrica, foi editada a Instrução Normativa SLT nº 01/03.

Cabe assinalar que a referida IN nada criou de novo, apenas objetivou aclarar o sentido dos dispositivos legais nela descritos. Conveniente a transcrição dos dispositivos aplicáveis à matéria ora tratada:

Art. 1º - Incide o ICMS sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

(...)

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;**

(...)

Art. 3º - Fica reformulada qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.

No tocante às Consultas de Contribuinte nºs 032/99 e 105/01, trazidas por ementas à fls. 508, verifica-se que as mesmas não se aplicam exatamente à situação em apreço. De fato, na primeira delas a resposta proferida pela DOET/SLT/SEF, em 29/03/99, determina que a base de cálculo da operação interestadual com lubrificantes destinados ao consumo do adquirente seja obtida conforme previsto no § 8º, do artigo 19, do RICMS/96, deixando claro que o comando legal para o recolhimento do tributo nos moldes requeridos pela Fazenda de Minas Gerais já existia, sendo auto aplicável. Já a segunda Consulta mencionada não aborda a questão da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, como se extrai do trecho da resposta transcrito pela Fiscalização à fls. 556.

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.

Legítimo, portanto, o procedimento fiscal ao recompor a base de cálculo do ICMS/ST para inclusão do próprio imposto.

Oportuno destacar que nos acórdãos números 17.162/05/1ª, 17.535/06/1ª, 17.977/06/1ª, 18.100/07/1ª e 18.203/09/2ª, o Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais entendeu que o lançamento do crédito tributário que inclui o montante do imposto na base de cálculo do ICMS /ST é procedente.

Item 2) Falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas saídas de lubrificantes e outros produtos derivados ou não de petróleo destinados a revendedores neste Estado.

A imputação de tal irregularidade originou-se da constatação de que não houve a correta retenção e recolhimento do ICMS/ST nas remessas dos produtos para revendedores mineiros (contribuintes substituídos), haja vista que não foi agregada à base de cálculo do imposto por substituição a Margem de Valor Agregado – MVA.

Explica o Fisco (fls. 34) que o “Perfil” dos destinatários, especificando-os como consumidores finais ou substituídos, foi definido tomando por base o Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP e, quando este foi inconclusivo, adotou-se o CNAE-Fiscal – Classificação Nacional de Atividade Econômica Fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nas planilhas que compõem os Anexos “C” (fls. 45/98) e “D” (fls. 99/146) estão relacionadas as notas fiscais atinentes à irregularidade em comento. Os destinatários mineiros considerados substituídos, para os quais foram remetidos os produtos, encontram-se identificados no Quadro abaixo, sendo que as informações detalhadas relativas aos mesmos acham-se contidas nas telas do SICAF “Consultas de Dados Cadastrais do Contribuinte”, estas inseridas pelos Autuantes em sua Manifestação Fiscal (fls. 563/565):

NOTA FISCAL	DATA	ANEXOS “C”/“D” (fls.)	DESTINATÁRIO/ SUBSTITUÍDO	C.N.P.J.	DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE
130699 201419 228174	06/08/02 13/07/05 17/08/06	51/105 80/129 91/140	J&R Pan American International Com. de Máq. Imp.	038765650001/25	Comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso industrial, partes e peças.
155566 159945	27/08/03 30/10/03	60/112 62/114	Casa Arthur Haas Com. Ind. Ltda	172880440004/04	Comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores.
162166	01/12/03	63/115	Sudeste Automóveis Ltda	004291600001/50	Comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores.

Tomando como exemplo as notas fiscais números 130699 (fls. 151/152) e 201419 (fls. 157/158), a Fiscalização apresenta de forma pormenorizada a “Memória de Cálculo” da parcela do ICMS/ST a recolher, considerando a Margem de Valor Agregado de 30% (trinta por cento) prevista na legislação tributária. Em relação à nota fiscal nº 130699, não se incluiu nos demonstrativos do cálculo a Multa Isolada capitulada no inciso VII da Lei 6763/75, uma vez que tal penalidade somente veio a incidir sobre fatos ocorridos a partir de 01 de novembro de 2003, com a entrada em vigor da Lei 14.699/03.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST atribuída à Autuada encontra-se estabelecida no artigo 372, inciso IV, do Anexo IX, do RICMS/96 (período de 01/01/02 a 14/12/02), artigo 360, inciso IV, e § 1º, do Anexo IX, do RICMS/02 (período de 15/12/02 a 30/11/05) e artigo 12, do Anexo XV, do RICMS/02 (para fatos ocorridos a partir de 01/12/05).

A base de cálculo adotada pelo Fisco para apuração do ICMS/ST exigido está prevista no artigo 375, inciso V, alínea “d”, Anexo IX, do RICMS/96; no artigo 363, inciso V, alínea “d”, Parte 1, do Anexo IX, do RICMS/02 e no artigo 19, inciso I, subalínea “b.3”, do Anexo XV, do RICMS/02:

RICMS/96 – ANEXO IX

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

(...)

V – na falta do preço a que se refere o inciso I deste artigo, o montante formado pelo preço estabelecido pela autoridade competente para o substituto tributário, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação, acrescido dos valores correspondentes a tributos, 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:

d – **30%** (trinta por cento), em relação aos demais produtos não referidos nas alíneas anteriores ou nos incisos II a IV deste artigo;

RICMS/02 – ANEXO IX

Art. 363 – A base de cálculo do imposto, para o efeito da retenção, é:

(...)

V – na falta do preço a que se refere o inciso I deste caput, o montante formado pelo preço estabelecido pela autoridade competente para o substituto tributário, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação, acrescido dos valores correspondentes a tributos, 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:

(...)

d – **30%** (trinta por cento), em relação aos demais produtos não referidos nas alíneas anteriores ou nos incisos II a IV deste caput;

ANEXO XV

Art. 19 – A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

b.3 - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo.

Matéria idêntica já foi apreciada por este CC/MG, com aprovação das exigências correspondentes, conforme o precitado Acórdão nº 18.203/09/2ª.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, uma vez não comprovado que os destinatários exercem a industrialização do próprio produto remetido pela Autuada.

Item 3) Falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre operações de remessa de produtos não imunes destinados a consumidores finais mineiros, relativamente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Neste item, a infração diz respeito às exigências fiscais referentes ao ICMS/ST pelo diferencial de alíquotas nas operações com produtos não imunes, ou seja, na remessa de lubrificantes não derivados de petróleo destinados a uso ou consumo por parte de contribuintes mineiros.

As parcelas dos valores devidos encontram-se apuradas na planilha “APURAÇÃO DO IMPOSTO A RECOLHER POR NOTA FISCAL” – Anexo “D”, de fls. 99/146, da seguinte forma:

- Base de Cálculo do ICMS/ST Apurado (coluna X) = valor da operação, acrescido do IPI;

- ICMS/ST Apurado (coluna A) = produto da alíquota de 18% sobre a “Base de Cálculo do ICMS/ST Apurado” com dedução do produto da alíquota de 12% sobre a mesma “Base de Cálculo do ICMS/ST Apurado”.

Foram também elaboradas pelo Fisco “Memórias de Cálculo” que detalham o modo de apuração dos valores exigidos, estando as mesmas juntadas à fs. 149 (referente à Nota Fiscal nº 116293 – relacionada às fls. 45 e 99; cópia anexada às fls. 150) e às fls. 153 (relativa à Nota Fiscal nº 162963 – relacionada às fls. 63 e 115; cópia anexada às fls. 154).

A exigência do ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquotas está claramente disposta no Convênio ICMS nº 03/99, Cláusula primeira, § 1º, inciso I, alínea “a” c/c inciso II; no artigo 372, § 1º, inciso I, Anexo IX, do RICMS/96; no artigo 360, § 1º, inciso I, do Anexo IX, do RICMS/02 e no artigo 20, inciso II, do Anexo XV, também do RICMS/02, no que se refere às operações com derivados ou não de petróleo:

CONVÊNIO ICMS 03/99

CAPÍTULO I

DA RESPONSABILIDADE

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 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, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

I - às operações realizadas com:

a) 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;

(...)

II - em relação ao diferencial de alíquotas, a produto sujeito a tributação, quando destinado ao consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;

RICMS/96 - ANEXO IX

(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:

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;"

RICMS/02 - ANEXO IX

(Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005 - Redação original):

"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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

I - em relação ao imposto devido em razão do diferencial de alíquotas, apurado na forma dos incisos XII e XIII do caput do artigo 43 deste Regulamento, relativamente ao produto sujeito à tributação;

(Efeitos a partir de 1º/12/2005 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005.)

RICMS/O2 - ANEXO XV

(Efeitos a partir de 1º/12/2005 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005.).

Art. 20 - O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, o valor calculado mediante aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a respectiva base de cálculo.

Saliente-se que o mencionado Convênio ICMS nº 03/99 engloba combustíveis, lubrificantes, derivados ou não de petróleo, além de outros produtos. Portanto, decorre daí a exigência de imposto referente ao diferencial de alíquotas sobre lubrificantes não derivados de petróleo, quando têm como destino uso e consumo dos destinatários mineiros.

A Autuada alega que no caso ora debatido não há que se falar no recolhimento do ICMS/ST diferencial de alíquotas, porquanto nas operações, objeto da ação Fiscal, teria adotado como premissa lógica e correta, a partir de informações dos destinatários que os lubrificantes seriam industrializados e não consumidos ou comercializados.

Todavia, improcede tal argumentação, vez que não se deu a industrialização do próprio produto. Na verdade, ao informar, a título de exemplo, que a empresa Metagal Indústria e Comércio Ltda – CNPJ 59.106.377/0008-49 tem como atividade principal a fabricação de equipamentos e acessórios mecânicos para veículos automotores (fls. 512), a Impugnante deixa claro que aquela empresa destinatária não industrializa lubrificante e sim os consome. Uma vez que o lubrificante é consumido no processo de industrialização, fica afastada a excludente de aplicabilidade do ICMS/ST, sendo do remetente a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido, nos exatos termos da legislação tributária mineira e do Convênio ICMS 03/99.

Assim, independe a classificação dos produtos objeto da autuação como sendo intermediários ou material de uso e consumo, pois comprovado que não foram

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinados à própria industrialização, fica patente a incidência do imposto devido pela entrada em território mineiro.

Entretanto, no que se refere à aplicação da multa isolada, razão parcial assiste à Autuada.

Dispõe o art. 55, inciso VII, da Lei 6763/75 que:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;"

É certo que a referida penalidade tem aplicação quando o contribuinte consignar em documento fiscal que acobertar operação ou prestação, base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída.

É de se notar que não houve consignação de base de cálculo diversa pelo contribuinte Autuado em todas as notas fiscais. Houve, em muitos casos, a não-retenção do ICMS/ST, por entender que a hipótese não estava alcançada pela mencionada sistemática.

De outro turno, verifica-se que, historicamente, a penalidade prevista no dispositivo em análise possui como alvo o combate ao chamado "subfaturamento".

Percebe-se que tal objetivo não se modificou com a alteração trazida no seio da Lei 14.699/03. A referida alteração teve como finalidade apenas aumentar o alcance da mencionada norma penal, além, é claro, de nela incluir a prestação de serviço que migrou do inciso XX para o inciso em análise.

Como é sabido, tratando-se de norma que comine penalidade, é mister que o tipo penal se amolde perfeitamente ao fato infracional que se pretende punir, sem o qual fica impossibilitada a aplicação da pena.

Não parece que a multa isolada tenha aplicação generalizada para alcançar situações que não constituem o cerne da acusação fiscal, como é o caso dos presentes autos. Prudente, então, o acolhimento à regra da tipicidade cerrada do ilícito de natureza tributária, para efeito de imposição de penalidade.

Assim, deve-se excluir a multa isolada, em relação às notas fiscais nas quais não houve consignação de base de cálculo/ST e conseqüente destaque do ICMS respectivo.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e, em parte, a Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso VII, da Lei 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada prevista no inciso VII, art. 55, da Lei 6763/75, em relação às notas fiscais nas quais não houve a consignação da Base de Cálculo/ST e conseqüente destaque do ICMS respectivo. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Barroso Lima Brito de Campos. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor), Raimundo Francisco da Silva e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 02 de junho de 2009.

André Barros de Moura
Presidente / Relator

