

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.493/09/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000160629-12	
Impugnação:	40.010125125-67	
Impugnante:	Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga	
	IE: 048014988.20-28	
Proc. S. Passivo:	Aloísio Augusto Mazeu Martins/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - Belo Horizonte	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - LUBRIFICANTE - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatou-se, mediante verificação fiscal analítica e conferência de documentos fiscais, a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido pela Autuada na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de lubrificantes derivados de petróleo para utilização em processos produtivos de contribuintes mineiros, mas sem que o citado processo produtivo fosse referente à industrialização do próprio lubrificante. Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no artigo 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei. Procedimento fiscal respaldado, além dos dispositivos do RICMS, pela Instrução Normativa SLT nº 01/03. Entretanto, excluída a multa isolada por inaplicável à espécie. Infração, em parte, caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa o presente contencioso sobre falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, relativamente às remessas de lubrificantes derivados de petróleo em operações interestaduais, os quais não se destinaram à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

As irregularidades foram constatadas no período fiscalizado compreendido entre 01/01/05 a 31/10/08 quando a Autuada deixou de observar os arts. 32; 33; 43 - inciso XI e 96, *caput*, da Parte Geral; arts. 360 - inciso II, § 1º 363 - inciso VII, do Anexo IX; arts. 12 - parágrafo 2º; 19 - inciso II; 32 - incisos I e II; 46 - inciso V, subalínea "a.1"; 62 e item 26.10, do Anexo XV do RICMS/02, sujeitando-se por consequência, ao recolhimento do ICMS/ST devido, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º, inciso I e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 56/67, juntando documentos às fls. 68/134.

O Fisco se manifesta às fls. 135/151, refutando os argumentos de defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 168/179, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria Fiscal do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo exclusão da multa isolada.

Preliminar de Nulidade

Em sua peça impugnatória (item 45 - fls. 64-verso), o Sujeito Passivo menciona que se pretende tributar as remessas interestaduais de lubrificantes utilizados pelos destinatários como insumos, matérias-primas e/ou produtos intermediários em processos de industrialização, deixando de fora apenas o minúsculo campo das operações destinadas à “industrialização do próprio produto”, sendo certo que no lançamento fiscal não teria encontrado qualquer dispositivo legal interno que admitisse a interpretação do fiscal, o que implica na nulidade da autuação por falta de capitulação legal adequada; e, em última análise, violaria frontalmente o princípio da legalidade que rege a conduta administrativa, o que constitui mais um fundamento para o cancelamento do lançamento.

É de se afastar, entretanto, a arguição de nulidade levantada pela Autuada, de vez que tanto o Auto de Infração (fls. 04/05) como o Relatório Fiscal-Contábil que o acompanha (fls. 10/22) contêm todos os requisitos exigidos na legislação, inclusive as indicações precisas dos dispositivos legais que alicerçam o lançamento.

Certo é que a natureza da infração imputada está precisamente delimitada nos presentes autos, sendo que dela se defendeu a Autuada, com os argumentos expostos em sua impugnação, não havendo motivos para a declaração de nulidade do lançamento.

Mérito

Conforme já relatado, o presente contencioso versa sobre falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, relativamente às remessas de lubrificantes derivados de petróleo em operações interestaduais, os quais não se destinaram à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

O feito fiscal encontra-se devidamente instruído com a seguinte documentação: Auto de Início da Ação Fiscal (fls. 02); Auto de Infração (fls. 04/05); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 06/09); Relatório Fiscal/Contábil com a descrição das irregularidades constatadas, a indicação dos dispositivos infringidos e das penalidades aplicadas, assim também, o Demonstrativo do Crédito Tributário exigido, especificado por exercício e por tipo de receita (fls. 10/22); Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido - Anexo 2 – contendo a especificação dos produtos considerados e o detalhamento dos cálculos efetuados para apuração das diferenças do ICMS/ST (fls. 23/30); Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST Apurado-Anexo 3 (fls. 31/38); Quadro Demonstrativo do Cálculo da Multa Isolada – Anexo 4 (fls. 39/40); Cópias de notas fiscais, por amostragem, referentes às operações de venda dos produtos para Minas Gerais (fls. 41/53).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise da peça de defesa depreende-se que a argumentação desenvolvida pela Defendente é insuficiente para elidir o feito fiscal, pois se apoia em interpretação equivocada da sistemática a ser utilizada para obtenção da base de cálculo do ICMS/ST devido.

No que tange à questão de direito, quanto à argumentação em torno das remessas não destinadas à comercialização nem à industrialização do próprio produto, importa assinalar que a imunidade prevista para as operações interestaduais com petróleo, inclusive **lubrificantes**, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, prevista na Constituição Federal de 1988 e na respectiva legislação infraconstitucional, de forma alguma desonera os produtos da tributação e, sim, estabelece que **a totalidade do imposto incidente pertence ao Estado destinatário onde os mesmos serão consumidos**, o que advém da imunidade constitucional.

As respectivas legislações infraconstitucionais regulamentam, via de regra, os procedimentos para a retenção e o recolhimento do imposto devido por produto e para cada tipo de operação, sob o regime de substituição tributária, tais como:

- operações interestaduais destinadas à subsequente comercialização do produto: base de cálculo apurada pela aplicação da respectiva Margem de Valor Agregado – MVA;
- operações interestaduais destinadas à industrialização do próprio produto: a exigência do imposto fica postergada para a saída interna do produto industrializado;
- operações interestaduais **não destinadas à comercialização ou à industrialização do próprio produto**, ou seja, **para uso ou consumo** do destinatário: **base de cálculo apurada com a inclusão do montante do próprio imposto no valor da respectiva operação.**

Aplicando a alíquota própria para cada produto sobre a base de cálculo, apura-se o valor do ICMS/ST devido. Quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, por exclusão, significa que são destinados ao uso e consumo, com a realização de uma única operação fabricante/distribuidor – consumidor final, caso específico da peça fiscal ora combatida.

Importante assinalar que o RICMS/02, em nada fere o que dispõe a Constituição Federal/88 e a Lei Complementar nº 87/96, e mesmo a Lei Estadual nº 6.763/75, quando se compara o tratamento dado por esses instrumentos legais ao assunto:

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

(Destacado)

Art. 3º imposto não incide sobre:

(...)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização; (Destacado).

(...)

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

(...)

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

(...)

§ 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.** (Destacado)

(...)

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;** (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000). (Destacado)

LEI Nº 6.763, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1975

Art. 3º - Os impostos de competência do Estado são os seguintes:

I - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);

Do Fato Gerador

Da Incidência

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 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 do próprio produto;** (Destacado).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VII - no recebimento, por destinatário situado em território mineiro, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto; (Destacado).

RICMS/2002

ANEXO IX

Da Responsabilidade

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):

(...)

III - ao estabelecimento industrial situado nesta ou em outra unidade da Federação, relativamente aos óleos lubrificantes e aos produtos especificados no artigo seguinte; (Destacado).

(...)

§ 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 derivado de petróleo a este Estado, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto. (Destacado).

Verifica-se, pois, que toda a legislação pertinente 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 do próprio produto.

Com base no dispositivo da Lei Complementar supracitada, o qual determina a não incidência do imposto nas operações interestaduais que destinem combustíveis à comercialização ou à industrialização, e considerando-se a previsão do dispositivo constitucional que estabelece que o imposto, relativo a tais operações, caberá ao Estado onde ocorrer seu consumo, razoável é a interpretação de que a base do sistema de tributação reside no próprio produto.

Não parece lógico que um tipo de mercadoria que demanda tratamento específico, com citação expressa, seja na Constituição da República, seja na legislação complementar, tratado como participante de um processo produtivo, com probabilidade de futura tributação que nem sempre é alcançada em sua plenitude, considerando-se incentivos demandados, ou a partir de convênios (isenções) ou mesmo a partir instrumentos via poder legislativo, possa gerar situações em que o equilíbrio e a isonomia tributária sejam desrespeitados.

Evidente que é inadequada a interpretação literal do dispositivo, feita pela Impugnante – que exclui a incidência do ICMS em operação interestadual quando destinado à industrialização - posto que não considera os demais dispositivos e princípios constitucionais como um sistema único.

Um conflito normativo entre disposições constitucionais ocorreria caso se aceitasse essa interpretação, pois, ao concluir pela total liberação em relação à tributação, estaria negado o princípio da capacidade contributiva, conduzindo-se a uma discriminação em relação à origem das mercadorias, desiguando a concorrência.

Vale colocar, a título de ilustração, uma situação hipotética em que duas indústrias, idênticas e vizinhas, necessitem de lubrificantes para aplicar em qualquer ponto de sua atividade industrial: aquela que comprasse lubrificante de industrial/distribuidor situado no mesmo Estado teria um custo maior do que aquela que recebesse o produto de remetente situado em outra unidade da Federação. Isto porque o industrial/distribuidor sediado em outra unidade da Federação remeteria os lubrificantes sem retenção do ICMS/ST, enquanto que o seu concorrente situado em Minas Gerais iria enviar seus lubrificantes devidamente gravados pelo ICMS/ST.

Considerando que as decisões empresariais são tomadas usando como parâmetro o custo de aquisição das mercadorias, torna-se real a possibilidade de empresas adquirentes de lubrificantes derivados de petróleo comprarem apenas de fornecedor situado em outro Estado, de forma que jamais haveria a incidência do tributo, maculando todo o sistema tributário, ferindo a isonomia e consagrando um desequilíbrio de mercado que jamais a nossa Constituição Federal pretendeu patrocinar.

Ao longo de toda a legislação retro reproduzida, são mencionadas as expressões “*quando destinadas à comercialização ou à industrialização*”, “*quando não forem destinadas à comercialização ou à industrialização*”, expressões essas antagônicas exatamente para diferenciar “*quando destinadas à comercialização do próprio produto*” e “*quando destinadas à industrialização do próprio produto*” de “*quando não forem destinadas à comercialização ou à industrialização do próprio produto e, sim, ao seu uso ou consumo*”.

Firmado o significado restrito do que seja “industrialização do próprio produto”, a utilização dos lubrificantes derivados do petróleo no processo industrial para obtenção de produtos diversos nada mais significa que foram utilizados como insumos, portanto, para uso ou consumo do estabelecimento. O destinatário, então, está na categoria de consumidor final, e assim deve ser tratado quanto à tributação, de acordo com o disposto na legislação própria.

Nas operações em que o produto é destinado ao uso e consumo, com a realização de uma única operação fabricante/distribuidor do fabricante – consumidor

final, a base de cálculo é o valor da operação, ou seja, o preço do produto, nele incluído o próprio ICMS, mais frete, seguro, e outras despesas debitadas ao adquirente. É o *quantum* que o adquirente despense pela aquisição.

Neste ponto, perde sentido a providência adotada pela Contribuinte trazendo aos autos cópias de correspondências emitidas pelas empresas Produflex Indústria de Borrachas Ltda, ABC Artefatos de Borracha Coelho Ltda, Innover Ind. Com. de Borrachas Ltda e Randall Indústria e Comércio de Calçados Ltda, com informação sobre a destinação de produtos adquiridos, acompanhadas dos documentos constitutivos e dados cadastrais das referidas empresas (fls. 85/134).

Na verdade, o que restou comprovado, e de forma incontestável, é que os produtos adquiridos foram empregados em processo de fabricação de componentes e artefatos de borracha, como também de calçados.

Nessa linha, a Instrução Normativa SLT nº 01/03, assim prevê:

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

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

Assim, independe a classificação dos produtos objeto da autuação como sendo intermediários ou material de uso e consumo, pois comprovado que não foram destinados à própria industrialização, fica patente a incidência do imposto devido pela entrada em território mineiro.

A Impugnante discorda do valor das multas, imputando-as confiscatórias, abusivas e, portanto, inconstitucionais.

Improcede, todavia, a argumentação expendida, de vez que as penalidades aplicadas encontram-se devidamente previstas em lei: a Multa de Revalidação, em percentual de 100% (cem por cento) porque a infração se refere a mercadoria sujeita à substituição tributária (art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75) e a Multa Isolada de 40% (quarenta por cento), capitulada no inciso VII do art. 55 da referida lei, onde se encontra expressamente prevista a hipótese de “... **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...**”. (g.n.).

Contudo, constata-se que merece ressalva o lançamento apenas quanto à exigência da citada Multa Isolada:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

A aplicação de tal penalidade pressupõe que tenha havido emissão de documento fiscal regular, no qual se consignou “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”, o que não ocorreu no presente caso, pois não houve consignação de qualquer base de cálculo referente à substituição tributária, tendo em vista o entendimento da Impugnante de não ser substituta. Logo, evidencia-se incorreta sua aplicação face à inadequação do tipo descrito na citada norma à conduta da Impugnante.

Logo, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS e multa de revalidação, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado provas capazes de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame, ressalvada a exclusão da multa isolada.

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 art. 55, inciso VII da Lei 6763/75. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio Jorge Freitas Lopes e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 09 de outubro de 2009.

André Barros de Moura
Presidente / Revisor

Edwaldo Pereira de Salles
Relator