

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.562/10/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000156806-12
Recurso de Revisão: 40.060124517-08, 40.060124518-81
Recorrente: Castrol Brasil Ltda
CNPJ: 33.194978/0027-20
Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Castrol Brasil Ltda
CNPJ: 33.194978/0027-20
Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Alessandra Krawczuk Craveiro Ribeiro/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DERIVADOS DE PETRÓLEO - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatação de vendas de óleos lubrificantes derivados do petróleo e outros produtos não imunes por estabelecimento de outra Unidade da Federação a contribuinte mineiro, destinados à comercialização, sem a retenção e recolhimento do ICMS/ST. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei n.º 6.763/75. Infração caracterizada. Crédito tributário retificado pelo Fisco após análise dos argumentos apresentados pelo Sujeito Passivo em cumprimento ao Despacho Interlocutório exarado pelo CC/MG. Abatido da base de cálculo do ICMS/ST o valor do ICMS relativo à operação própria indevidamente destacado pela Recorrente. Mantida a exclusão da multa isolada, em relação às notas fiscais nas quais não houve consignação de base de cálculo/ST e consequente destaque do ICMS.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DERIVADOS DE PETRÓLEO - BASE DE CÁLCULO – NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO – DESTINATÁRIO CONSUMIDOR FINAL - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. Constatada a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Recorrente na condição de substituta tributária, em decorrência da não inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST, em operações com derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste Estado. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei n.º 6.763/75. Infração caracterizada. Crédito tributário retificado pelo Fisco após análise dos argumentos apresentados pelo Sujeito Passivo em cumprimento ao Despacho Interlocutório exarado pelo CC/MG. Abatido da base de cálculo do ICMS/ST o valor do ICMS relativo à operação

própria indevidamente destacado pela Recorrente. Mantida a exclusão da multa isolada, em relação às notas fiscais nas quais não houve consignação de base de cálculo/ST e consequente destaque do ICMS.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL – PRODUTO NÃO DERIVADO DO PETRÓLEO. Constatada a falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, pelas entradas oriundas de outra Unidade da Federação de lubrificantes e outros produtos não derivados do petróleo, destinados ao uso e consumo dos adquirentes mineiros. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei n.º 6.763/75. Infração caracterizada. Crédito tributário retificado pelo Fisco após análise dos argumentos apresentados pelo Sujeito Passivo em cumprimento ao Despacho Interlocutório exarado pelo CC/MG. Abatido da base de cálculo do ICMS/ST o valor do ICMS relativo à operação própria indevidamente destacado pela Recorrente, facultando-se ao Fisco a sua exigência em PTA distinto, caso se comprove que o valor destacado não esteja inserido no valor dos produtos comercializados. Mantida a exclusão da multa isolada, em relação às notas fiscais nas quais não houve consignação de base de cálculo/ST e consequente destaque do ICMS.

Recurso n.º 40.060124517-08 conhecido, por maioria de votos, e parcialmente provido, à unanimidade.

Recurso n.º 40.060124518-81 conhecido, à unanimidade, e não provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de 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 (*óleos lubrificantes, aditivos, anti-corrosivos, desengraxantes, fluidos, etc.*), no período de outubro de 2002 a maio de 2007, em razão das seguintes ocorrências:

- 1) operações de saídas subsequentes de lubrificantes derivados de petróleo e de outros produtos não imunes, destinados a revendedor mineiro;
- 2) operações de remessa de lubrificantes derivados de petróleo destinados a consumidores finais, nas quais o Sujeito Passivo não incluiu o montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS/ST, conforme previsto na legislação tributária;
- 3) operações de remessa de produtos não imunes, destinados a consumidores finais, relativo ao diferencial de alíquotas.

As exigências fiscais sobre as diferenças verificadas, referem-se ao ICMS/ST, a Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, § 2º, inciso I e, a partir de novembro de 2003, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, todos da Lei n.º 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.203/09/2ª (fls. 336/347 e voto vencido de fls. 348/349), por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, em relação às notas fiscais nas quais não houve consignação de base de cálculo/ST e conseqüente destaque do ICMS respectivo.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe, tempestivamente, através de procuradora regularmente constituída, o Recurso de Revisão de fls. 352/357, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão n.º 18.328/07/3ª (fls. 359/364) e requerendo o conhecimento e provimento de seu Recurso de Revisão.

Também inconformada, a Fazenda Pública Estadual apresenta, tempestivamente, através de procuradora legalmente habilitada, o Recurso de Revisão de fls. 366/371, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos n.ºs 18.212/07/3ª e 18.189/07/1ª (fls. 372/379 e 380/382), nos quais foi mantida, em situações análogas, a penalidade isolada decotada pela decisão recorrida. Ao final, requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revisão de modo a restabelecer na íntegra a multa isolada excluída.

O Sujeito Passivo apresenta, por procuradora regularmente constituída, suas contrarrazões ao Recurso da Fazenda Pública Estadual, às fls. 385/391, sustentando o não conhecimento do recurso em face das disposições contidas no inciso II do § 1º do art. 163 do RPTA/MG e, se no mérito chegar, pelo seu não provimento para que seja mantida a decisão da 2ª Câmara que excluiu a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, em relação às notas fiscais nas quais não houve consignação de base de cálculo/ST e conseqüente destaque do ICMS respectivo.

A Assessoria do CC/MG exara o interlocutório de fls. 393/396, que resulta nos esclarecimentos e na juntada dos documentos de fls. 400/428.

Através do Ofício SRE/SUFIS/DGP/NCONEXT-SP n.º 0180/2009 (fls. 430/431), o Fisco solicita esclarecimentos adicionais sobre o tema tratado no interlocutório, gerando nova manifestação da Recorrente às fls. 440/441 e em nova juntada de documentos às fls. 442/877.

Após analisar os esclarecimentos prestados pela Recorrente, o Fisco manifesta-se às fls. 878/883 e demonstra a retificação do crédito tributário às fls. 884/897, fato que gera novo pronunciamento da Recorrente às fls. 906/912 e a tréplica fiscal de fls. 915/920.

DECISÃO

Compete à Câmara analisar em sede recursal o presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de 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 (*óleos lubrificantes, aditivos, anti-corrosivos, desengraxantes, fluidos, etc.*), no período de outubro de 2002 a maio de 2007, em razão das seguintes ocorrências:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) operações de saídas subseqüentes de lubrificantes derivados de petróleo e de outros produtos não imunes, destinados a revendedor mineiro;

2) operações de remessa de lubrificantes derivados de petróleo destinados a consumidores finais, nas quais o Sujeito Passivo não incluiu o montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS/ST, conforme previsto na legislação tributária;

3) operações de remessa de produtos não imunes, destinados a consumidores finais, relativo ao diferencial de alíquotas.

As exigências fiscais sobre as diferenças verificadas, referem-se ao ICMS/ST, a Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, § 2º, inciso I e, a partir de novembro de 2003, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, todos da Lei n.º 6.763/75.

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento dos presentes recursos nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

“SEÇÃO IX DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

.....
§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

.....”

Do Recurso do Sujeito Passivo

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente (18.328/07/3ª), verifica-se assistir razão à Recorrente, uma vez caracterizada a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

divergência jurisprudencial, que pode ser melhor visualizada através do trecho a seguir reproduzido, extraído do acórdão paradigma:

“NA HIPÓTESE EM EXAME, A AUTUADA RECOLHEU O IMPOSTO A MENOR, TENDO EM VISTA QUE DEIXOU DE INCLUIR O IPI NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, EM OPERAÇÕES QUE DESTINARAM MERCADORIAS A NÃO CONTRIBUINTES. OS VALORES DAS PARCELAS RELATIVAS AO IPI NÃO INCLUÍDO NA BASE DE CÁLCULO ENCONTRAM-SE INDICADOS NAS MESMAS PLANILHAS MENCIONADAS NO ITEM PRECEDENTE.

.....
NO QUE TANGE À APURAÇÃO DAS DIFERENÇAS DEVIDAS, A FISCALIZAÇÃO ADVOGA A UTILIZAÇÃO DO CRITÉRIO DE CÁLCULO "POR DENTRO" DO ICMS, CONFORME DEMONSTRADO NAS PLANILHAS CONSTANTES DO ANEXO III.

PORÉM, ESSE ENTENDIMENTO NÃO DEVE PREVALECER, UMA VEZ QUE A FORMA DE CÁLCULO ADOTADA ESTARIA A CONTEMPLAR UMA AGREGAÇÃO DE VALORES DESARRAZOADA, HAJA VISTA QUE SE ESTARIA ALTERANDO O REAL VALOR DA OPERAÇÃO COBRADO DOS DESTINATÁRIOS.” (G.N.)

Vê-se, pois, que no caso em questão a Egrégia 3ª Câmara de Julgamento entendeu que a inclusão do montante do próprio ICMS em sua base de cálculo implicaria em alteração do real valor da operação, divergindo, portanto, da decisão recorrida, que sustenta o entendimento rechaçado no acórdão indicado como paradigma (cálculo do ICMS “por dentro”).

Do Recurso da Fazenda Pública Estadual

No que diz respeito à Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, verifica-se que a divergência jurisprudencial alegada pela Fazenda Pública Estadual encontra-se plenamente caracterizada, conforme trechos a seguir destacados, extraídos dos acórdãos indicados como paradigmas:

ACÓRDÃO 18.212/07/3ª

“EM RELAÇÃO AO TERCEIRO ITEM, REFERENTE A NOTAS FISCAIS SEM INFORMAÇÃO DE RETENÇÃO DO ICMS/ST OU COM INFORMAÇÃO DE RECOLHIMENTO A MENOR, A IMPUGNANTE NÃO FAZ QUALQUER MENÇÃO EM SUA PEÇA DEFENSÓRIA.

.....
RELATIVAMENTE À MULTA ISOLADA, ENTENDE-SE CORRETA SUA APLICAÇÃO, COM VIGÊNCIA A PARTIR DE NOV/03, TENDO EM VISTA A TIPICIDADE DO DISPOSITIVO LEGAL E O PROCEDIMENTO ADOTADO PELO SUJEITO PASSIVO DE NÃO CONSTAR NOS DOCUMENTOS FISCAIS A CORRETA BASE DE CÁLCULO E O CORRESPONDENTE DESTAQUE DO IMPOSTO.” (G.N.)
.....

ACÓRDÃO 18.189/07/1ª

“A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGA, NO DIA 15/07/2006, SEM RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO POR TRANSPORTADOR AUTÔNOMO, EM QUE A AUTUADA FIGURA COMO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, SENDO QUE O IMPOSTO NÃO FOI INFORMADO NAS NOTAS FISCAIS. EXIGE-SE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO, PREVISTA NO ARTIGO 56, §2º, INCISO I E MULTAS ISOLADAS PREVISTAS NO ARTIGO 54, INCISO VI E NO ARTIGO 55, INCISO VII, MAJORADA PELA REINCIDÊNCIA PREVISTA NO ARTIGO 53, §7º, TODOS DA LEI Nº 6763/75.

.....
A BASE DE CÁLCULO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, PARA FINS DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO FOI ARBITRADA PELO FISCO, NOS TERMOS DOS ARTIGOS 53, INCISO III E 54, INCISO I E DO ARTIGO 194, §4º, TODOS DO RICMS/02.

.....
PORTANTO, O TRABALHO FISCAL NÃO MERECE REPARO.”

É importante também verificar a arguição apresentada em contrarrazões de que, segundo o art. 163, § 1º, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, a decisão relativa ao cancelamento ou redução de penalidade isolada não poderia ser alvo de interposição de Recurso de Revisão.

Neste sentido, deve-se buscar a exata extensão do citado dispositivo que se encontra acima transcrito.

Veja-se que, embora não esteja citado textualmente, tal dispositivo trata somente do cancelamento ou redução da penalidade em virtude do chamado “permissivo legal” estabelecido no § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75. Este dispositivo estabelece que a multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que não seja tomada pelo voto de qualidade e seguidas as determinações de seus §§ 5º e 6º.

Para ficar ainda mais clara a questão, observe-se a regra contida no citado § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75:

“Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

.....
§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

.....”

Tal interpretação dada à restrição imposta pelo art. 163, § 1º, inciso II do RPTA/MG encontra amparo no fato de que a aplicação do permissivo legal não atinge o

mérito da imputação fiscal, mas apenas inibe ou reduz a exigência da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória, tendo a Câmara considerado que infração foi cometida, mas circunstâncias materiais e fáticas recomendariam a exclusão ou redução da exigência.

O efeito prático da decisão lastreada no § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75 é de que não haverá qualquer pagamento a ser feito pelo contribuinte ou o pagamento será reduzido, relativamente ao processo no qual a decisão foi prolatada, por ter sido acionado o permissivo legal. Entretanto, nestes casos, a decisão de mérito é desfavorável ao contribuinte, tendo a Câmara considerado como configurado o cometimento da infração à legislação tributária.

Assim, da interpretação integrada do art. 163 do RPTA verifica-se que é sempre permitida a discussão em sede de recurso de revisão de matérias de mérito tratadas pela Câmara de Julgamentos, mas não de questões que não envolvem o mérito.

No caso dos autos a exclusão da multa isolada questionada pela Fazenda Pública Estadual não se deu por força do “permissivo legal”, mas sim porque, analisando a própria penalidade, a Câmara concluiu que o tipo nela descrito não se adequava a imputação fiscal. Desta forma, é perfeitamente possível a discussão desta matéria de mérito em sede de Recurso de Revisão.

Respalda ainda este entendimento a determinação contida na alínea “c” do inciso I do art. 170 do RTA, a saber:

“Art. 170. São irrecorríveis, na esfera administrativa:

I - a decisão de Câmara de Julgamento:

.....

c) cancelamento ou redução de multa isolada conforme estabelecido em lei;

.....”

Diante de todo o exposto, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, devendo ser conhecidos os presentes Recursos de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

Do Mérito

Do Recurso do Sujeito Passivo

Importante destacar que, nos termos do art. 5º, § 1º, “4” da Lei n.º 6.763/75, o ICMS incide sobre “*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*”.

Respalado no referido dispositivo legal e no art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96, c/c art. 13, § 15 da Lei n.º 6.763/75, nas operações com derivados do petróleo não destinados à comercialização ou industrialização dos próprios produtos, o Fisco apurou o ICMS/ST mediante simples inclusão do imposto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em sua própria base de cálculo, ou seja, dividiu o valor dos produtos por 0,82 (oitenta e dois centésimos) e aplicou sobre este montante a alíquota de 18% (fls. 27/40).

Veja-se a disposição contida no mencionado art. 13:

"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;

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

.....
§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Efeitos de 13/03/1989 a 16/12/2002

"§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle."

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos, 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 do próprio produto, é o valor da operação de que decorrer a entrada, nele integrado o montante do próprio imposto, como defendido pelo Fisco.

Ocorre, entretanto, que a Recorrente alegou em sua peça recursal que parte das notas fiscais por ela emitidas continha destaque do ICMS, calculado mediante utilização da alíquota interestadual (12%) e que, desta forma, o Fisco teria adicionado "duas vezes o ICMS na base de cálculo, pois o mesmo já havia sido incluído no valor da operação própria" e que estaria "evidente que o ICMS foi incluído na própria base de cálculo, ao menos parcialmente (alíquota da operação interestadual), pois integrou o valor da operação".

Diante dessa argumentação, a Assessoria do Conselho de Contribuintes exarou o despacho interlocutório de fls. 393/396, com o seguinte teor:

"Considerando-se que as operações interestaduais com petróleo, **inclusive lubrificantes**, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, ocorrem com não incidência do ICMS (operação própria - art. 155, § 2º, X, "b", da CF/88);

Considerando-se que no presente PTA existem notas fiscais com destaque do ICMS, seja o relativo à operação própria, seja o referente à substituição tributária, conforme exemplificado na tabela em anexo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando-se que, mesmo no caso das mencionadas notas fiscais, o Fisco entendeu que os produtos eram derivados do petróleo e que em seus preços (*valor do produto*) não estava inserido o próprio ICMS, em função da imunidade constitucional acima citada;

Considerando-se que inexistem nos autos dados técnicos suficientes que possibilitem a correta classificação de alguns produtos como derivados ou não do petróleo;

Considerando-se as alegações do Sujeito Passivo, contidas em sua peça recursal, de que parte das notas fiscais contem o destaque do ICMS e que, desta forma, o Fisco teria adicionado “*duas vezes o ICMS na base de cálculo, pois o mesmo já havia sido incluído no valor da operação própria*” e que estaria “*evidente que o ICMS foi incluído na própria base de cálculo, ao menos parcialmente (alíquota da operação interestadual), pois integrou o valor da operação*”;

Considerando-se que os prazos previstos nos artigos 16 e 157, § 2º, do RPTA/MG, podem ser exiguos;

Decide a Assessoria do CC/MG, no exercício da competência estatuída nos artigos 146 e 147, ambos do RPTA, aprovado pelo Decreto nº. 44.747/2008, exarar *Despacho Interlocutório* para que o Sujeito Passivo cumpra o abaixo solicitado, no **prazo de 30 (trinta) dias**, consoante o que estabelece a Deliberação nº. 04/08 do Conselho Pleno do CC/MG:

1) Anexar aos autos “*Certificados de Classificação*”, “*Relatórios Técnicos*” ou outros documentos técnicos que possibilitem a correta classificação dos seguintes produtos:

1.1) M Alloy 9002 H, M Alloy 860/460-2, Optipit e PG 04016 (NCM NF: 27101999);

1.2) Iloquench 1, Usemax Bright Stock, Usemax R05155 e Usemax Spindle Oil (NCM NF: 27101931);

1.3) Chainsaw M.O. (8017G), GX LM 2 (Litio), GTX Special, Hypoy LS 90, Hyspin AWS 10, 32, 46, 68, 100 e 150, Hyspin HDH 7000, Hyspin HDX 22, 32, 68 e 7000, Ilocut 171, 334, 482 e 534, Iloform PM 226, Ilo SP 460, M Alloy 909 Light, Magna BD 68, Maxtron 90, Optigear BM 68, 100, 220, 320 e 460, PC TB Usemax, Tropical Turbo 30 e Turbomax 15W/40 (NCM NF: 27101932).

Observação:

A identificação dos produtos acima foi efetuada, **por amostragem**, através das notas fiscais acostadas às fls. 77/249, que contêm destaque do ICMS e que poderiam estar vinculadas à alegação de que o Fisco “*adicionou duas vezes o ICMS na base de cálculo, pois o mesmo já havia sido incluído no valor da operação própria*”. Havendo outros produtos em idêntica situação (*ver fls. 27/40 e 41/51*), favor indicá-los de forma expressa e apresentar os mesmos documentos acima solicitados.

2) De posse dos documentos acima, favor prestar os esclarecimentos a seguir solicitados, de forma individualizada (*por produto*):

2.1) A “NCM” indicada na NF está correta?

2.2) O produto analisado é derivado do petróleo?

2.3) As operações com esses produtos estão abrangidas pela não incidência do ICMS prevista no art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88? O destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais foi efetuado de forma correta ou foi feito indevidamente?

3) Conceder vista ao Fisco.

Observação dirigida ao Fisco:

Se em função das respostas do contribuinte forem verificados erros no crédito tributário, favor limitar-se a apontá-los e quantificá-los, sem a retificação formal do crédito, uma vez que o presente PTA encontra-se em fase recursal (“preliminar de conhecimento”).”

Atendendo à esta solicitação, a Recorrente às fls. 400/403, após informar que todos os lubrificantes se encontram classificados na posição 2710.1932 da NCM, salvo o produto “Longtime PD 0”, classificado na posição 2710.1099 da NCM, apresentou as seguintes respostas aos questionamentos “2.1” a “2.3” acima:

2.1. A NCM está correta, salvo para os produtos “Iloform PM 226 (NCM 3403) e PC TB Usemax, que se trata de embalagem metálica”;

2.2. Todos os produtos listados nessa resposta e aqueles relacionados no r. Despacho Interlocutório se tratam de derivados de petróleo, salvo os identificados no item 2.1;

2.3. Ainda que a Recorrente tenha efetuado o destaque do ICMS incorretamente, fato é que o referido destaque comprova que o tributo estadual foi, ao menos parcialmente, incluído na sua própria base de cálculo.

Após solicitar esclarecimentos adicionais à Recorrente (fls. 430/431) e analisar as respostas ofertadas e os documentos acostados aos autos, o Fisco promoveu a retificação do crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 884/897, sem alteração formal no DCMM.

Regularmente cientificada sobre a “retificação” efetuada, a Recorrente reitera seu argumento de que parte de suas notas fiscais continha o destaque do ICMS próprio, razão pela qual seria evidente que, ao menos em relação à alíquota interestadual, o referido tributo já havia sido incluído na base de cálculo do ICMS/ST e que o Fisco teria adicionado “*duas vezes o ICMS na base de cálculo, pois o mesmo já havia sido incluído no valor da operação própria*”.

O Fisco, por sua vez, alega que não cabe a ele “*provar não ter sido o ICMS incluído no mencionado valor da operação*”. Afirma, ainda, que o argumento da Recorrente de que o imposto estadual foi parcialmente incluído na sua própria base de cálculo não deve ser acolhida, pois, de acordo com o disposto no art. 68 do RICMS/MG, somente o imposto corretamente cobrado e destacado na nota fiscal relativa à operação geraria crédito ao destinatário da operação.

Conforme previsão contida na legislação de regência do ICMS, o montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

indicação para fins de controle, ou seja, sempre que houver o destaque do imposto em nota fiscal, presume-se que o seu valor já se encontra inserido no valor da respectiva mercadoria, salvo prova em contrário, obviamente.

Nesse sentido, inexistindo prova nos autos de que no valor dos produtos não está incluído o ICMS indevidamente destacado pela Recorrente, devem ser acatadas as razões recursais no sentido de se excluir da base de cálculo do ICMS/ST o valor do ICMS por ela indevidamente destacado.

Assim, para cada nota fiscal contendo destaque indevido do imposto, a base de cálculo do ICMS/ST deverá ser calculada da seguinte forma:

(I) Derivados de petróleo destinados a contribuintes revendedores mineiros:

$$\text{BC ICMS/ST} = [(\text{Valor do Produto} \times 0,88) + \text{IPI}] \times (1 + \text{MVA})$$

OU

$$\text{BC ICMS/ST} = [(\text{Valor do Produto} - \text{ICMS indev. destacado}) + \text{IPI}] \times (1 + \text{MVA})$$

(II) Derivados de Petróleo não destinados à comercialização ou industrialização:

$$\text{BC ICMS/ST} = [(\text{Valor do Produto} \times 0,88) + \text{IPI}] \div 0,82$$

OU

$$\text{BC ICMS/ST} = [(\text{Valor do Produto} - \text{ICMS indevidamente destacado}) + \text{IPI}] \div 0,82$$

Desta forma, deve o Recurso apresentado pelo Sujeito Passivo ser parcialmente provido nos termos da reformulação do crédito tributário efetuado pelo Fisco às fls. 884/897, e ainda, para reconhecer a parcela de inclusão do valor do ICMS na própria base de cálculo, relativamente ao percentual de destaque do imposto na operação interestadual, isto é, 12% (doze por cento).

Do Recurso da Fazenda Pública Estadual:

A pretensão da Fazenda Pública Estadual se restringe ao restabelecimento da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, cancelada pela Câmara *a quo* em relação às notas fiscais nas quais não houve consignação de base de cálculo/ST e conseqüente destaque do ICMS.

Conforme já relatado, a presente autuação versa sobre falta de retenção ou retenção a menor do ICMS/ST nas remessas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, efetuadas pela Impugnante, com destino a contribuintes mineiros para comercialização ou ao uso e consumo pelos respectivos estabelecimentos.

Em função da infração em questão, o Fisco aplicou a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

"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.

.....”

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Assim, não é este exatamente o desígnio constante dos presentes autos. Desta forma, deve ser mantida a decisão da Câmara “*a quo*”, que tratou a matéria e não foi objeto de Recurso por parte do Sujeito Passivo.

Neste sentido, a Câmara expôs que 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.

Contudo, não houve consignação de base de cálculo diversa pelo Sujeito Passivo 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.

É de se destacar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como está redigida, procura punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

A sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visa coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visa punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Percebe-se que tal objetivo não se modificou com a alteração trazida no seio da Lei n.º 14.699/03. A referida alteração teve como finalidade apenas dilargar um pouco 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 ser mantida a decisão recorrida que excluiu a multa isolada, em relação às notas fiscais nas quais não houve consignação de base de cálculo/ST e conseqüente destaque do ICMS respectivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, quanto ao Recurso Nº 40.060124517-08, em preliminar, por maioria de votos, em conhecer do Recurso de Revisão. Vencido o Conselheiro Roberto Nogueira Lima (Relator), que dele não conhecia. No mérito, à unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso nos termos da reformulação do crédito tributário efetuado pelo Fisco às fls. 884/897, e ainda, para reconhecer a parcela de inclusão do valor do ICMS na própria base de cálculo, relativamente ao percentual de destaque do imposto na operação interestadual, isto é, 12% (doze por cento). Quanto ao Recurso Nº 40.060124518-81, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que lhe dava provimento. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela Recorrida, sustentou oralmente a Dra. Alessandra Krawczuk Craveiro Ribeiro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura, Roberto Nogueira Lima, Edwaldo Pereira de Salles e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 11 de junho de 2010.

Mauro Heleno Galvão
Presidente

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.562/10/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000156806-12
Recurso de Revisão: 40.060124517-08, 40.060124518-81
Recorrente: Castrol Brasil Ltda
CNPJ: 33.194978/0027-20
Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Castrol Brasil Ltda
CNPJ: 33.194978/0027-20
Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Alessandra Krawczuk Craveiro Ribeiro/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS

Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação trata da imputação fiscal de 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 (*óleos lubrificantes, aditivos, anti-corrosivos, desengraxantes, fluidos, etc.*), em razão das seguintes ocorrências:

- 1) operações de saídas subsequentes de lubrificantes derivados de petróleo e de outros produtos não imunes, destinados a revendedor mineiro;
- 2) operações de remessa de lubrificantes derivados de petróleo destinados a consumidores finais, nas quais o Sujeito Passivo não incluiu o montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS/ST, conforme previsto na legislação tributária;
- 3) operações de remessa de produtos não imunes, destinados a consumidores finais, relativo ao diferencial de alíquotas.

As exigências fiscais sobre as diferenças verificadas, referem-se ao ICMS/ST, a Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, § 2º, inciso I e, a partir de novembro de 2003, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, todos da Lei n.º 6.763/75.

A 2ª Câmara decidiu conforme Acórdão n.º 18.203/09/2ª, por maioria de votos, excluir a Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relação às notas fiscais nas quais não houve consignação de base de cálculo/ST e consequente destaque do ICMS respectivo.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe Recurso de Revisão afirmando que a decisão recorrida, revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão paradigma de nº 18.328/07/3ª, tendo em vista a procedência das demais exigências na forma da decisão da Câmara *a quo*.

Também inconformada, a Fazenda Pública Estadual apresenta Recurso de Revisão afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nºs 18.212/07/3ª e 18.189/07/1ª, nos quais foi mantida, em situações análogas, a penalidade isolada decotada pela decisão recorrida. Ao final, requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revisão de modo a restabelecer na íntegra a multa isolada excluída.

A Câmara Especial do CC/MG, por maioria de votos, negou provimento ao recurso da Fazenda Pública, ficando vencido este Conselheiro que lhe dava provimento para restabelecer a multa isolada decotada.

O fundamento do voto vencedor é que esta penalidade, da forma como está redigida, procura punir o contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável. Concluindo que a sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visa coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão e que a norma não visa punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Vê-se, pois, a Autuada não consignou ou consignou a menor a base de cálculo do ICMS-ST na nota fiscal que acobertou a operação e, por consequência lógica, deixou de recolher o imposto devido na forma e prazo regulamentares.

Em face do acima exposto, além do ICMS-ST e da multa de revalidação, foi exigida a Multa Isolada pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, que prescreve:

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:

...

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; (GN)

O dispositivo legal acima mencionado, ao penalizar a consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa, prevê uma multa de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, ainda que parcialmente.

Diverso, do lat. *Diversu*, adj., diferente, distinto, discordante, divergente, segundo o Dicionário Aurélio.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ora, “diferença apurada” refere-se à diferença da base de cálculo, que, no caso dos autos, corresponde ao valor da base de cálculo adotada para o cálculo do imposto devido, uma vez que não foi consignada base de cálculo do ICMS-ST na nota fiscal emitida.

Importante frisar, que a Autuada é contribuinte substituta e como tal a obrigação principal, isto é, o ICMS-ST, nasce diretamente para ela.

A legislação tributária mineira prevê o destaque, no campo próprio, pelo sujeito passivo por substituição, da base de cálculo do ICMS-ST e do valor do imposto retido.

Há a destacar-se que a prescrição legal do art. 55, inciso VII, transcrita, não distingue o tipo de operação a que se deva aplicar a multa por consignar em nota fiscal base de cálculo diversa, empregando-se a expressão “base de cálculo diversa” em sentido lato.

Assim, qualquer operação que apresente base de cálculo diversa, divergente, discordante, distinta, amolda-se ao tipo legal acima descrito, seja a operação submetida ao regime de débito/crédito ou ao regime de substituição tributária.

Por fim, restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, não consignou ou consignou a menor a base de cálculo do ICMS-ST nas notas fiscais que emitiu.

Portanto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de exigir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso da Fazenda Pública para restabelecer a exigência da multa isolada supracitada.

Sala das Sessões, 11 de junho de 2010.

**Mauro Heleno Galvão
Conselheiro**