

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.303/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000170125-87
Impugnação: 40.010130550-89
Impugnante: Fuchs do Brasil S/A
IE: 252195609.00-83
Proc. S. Passivo: Rafael Correia Fuso/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, SIMILARES - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela Impugnante na condição de substituta tributária, em operações com produtos derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste Estado. Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e 55, inciso VII. Infração caracterizada. Entretanto, deve ser excluída a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, por inaplicável à espécie.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, SIMILARES - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Impugnante na condição de substituta tributária, em operações com produtos derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste Estado. Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e 55, inciso VII. Infração caracterizada. Entretanto, deve ser excluída a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, por inaplicável à espécie.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. Imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária relativo ao diferencial de alíquota incidente nas remessas a destinatários mineiros de produtos não derivados de petróleo. Exigências de ICMS relativo ao diferencial de alíquota e respectiva Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º da Lei n.º 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências fiscais remanescentes.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST e retenção e recolhimento a menor o ICMS/ST devido sobre operações destinadas ao Estado de Minas Gerais com produtos utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos e aguarrás, sujeitos a substituição tributária nos termos dos Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07, recepcionados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG, no período de 1º de janeiro de 2008 a 31 de janeiro de 2010, nas seguintes situações:

1) sobre a entrada em Minas Gerais de produtos derivados de petróleo destinados a consumidor final sem inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST, conforme previsto na Lei Complementar n.º 87/96, nos Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07 e na legislação tributária estadual;

2) sobre entrada em Minas Gerais de outros produtos não imunes, quando destinados a consumidor final, relativamente ao diferencial de alíquotas.

O valor do imposto devido foi obtido mediante o confronto do imposto apurado pelo Fisco e os valores declarados e recolhidos mensalmente nas operações de saídas de mercadorias a que se referem às notas fiscais relacionadas no Anexo E (fls. 116/158).

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII.

Da Impugnação

Inconformada a Autuada apresenta tempestivamente Impugnação, às fls. 355/371, por procuradores regularmente constituídos, em síntese, aos argumentos seguintes:

- é pessoa jurídica com atuação no mercado de lubrificantes, graxas, óleos industriais, fluidos industriais e outros produtos químicos industriais, destacando-se, dentre as atividades desenvolvidas, a distribuição no mercado atacadista nacional;

- encontra-se sediada no Estado de São Paulo e, por meio de seu estabelecimento paulista, remete mercadorias com destino a clientes situados no Estado de Minas Gerais, operações cujo tratamento tributário é objeto do Auto de Infração;

- não obstante sempre honrar suas obrigações tributárias, foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração e imposição de multa;

- ocorre que uma parcela dos produtos elencados na autuação não está abarcada pela sistemática da substituição tributária, bem como não há que se falar em adoção de base de cálculo equivocada para os casos em que esta sistemática é aplicada;

- cita as vendas efetuadas para a Usilider Usinagem de Metais Ltda. do produto Plantocut 22N - classificado na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM sob o n.º 2916.15.19 e os Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07 para concluir que tal produto não está contemplado no rol daqueles sujeitos à substituição tributária assim

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como outros que discrimina, motivo pelo qual deve ser cancelado o Auto de Infração no tocante a esta acusação;

- a substituição tributária deve ser aplicada para os produtos, cujo código NCM está expresso no Convênio ICMS n.º 110/07, sendo que todos os demais que não estão abarcados por este código devem ser excluídos da presente autuação;

- apresenta uma tabela com os produtos abarcados pela substituição tributária em contraste aos produtos que foram indevidamente incluídos nesta autuação;

- o art. 81 do RICMS/MG, o qual prevê as obrigações nos casos em que a mercadoria é recebida no Estado de Minas Gerais com a retenção do imposto em razão da substituição tributária, é expresso que esta sistemática se aplica para os produtos elencados no Convênio ICMS n.º 110/07;

- a Parte 2 do Anexo XV deste Regulamento, a qual prevê expressamente as mercadorias que devem estar sujeitas ao regime de substituição tributária, em seu item 27, determina a observação do Convênio ICMS n.º 110/07;

- a legislação indicada como infringida no Auto de Infração é justamente aquela que dispõe sobre a incidência do ICMS na entrada de combustível e lubrificante decorrente de operação interestadual, destinada a consumo final e, portanto, não destinada à comercialização e/ou à industrialização, bem como sobre o regime de substituição tributária aplicável a esta situação;

- tal situação, no entanto, não se amolda às operações indicadas no lançamento fiscal, uma vez que, no tocante à cobrança do diferencial de alíquota, todas as suas vendas foram realizadas com contribuintes do imposto, que utilizam o lubrificante em seu processo de industrialização/comercialização;

- os Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07 determinam que a substituição tributária se aplica: em relação ao diferencial de alíquotas, quando o produto for destinado ao consumo e o adquirente for contribuinte do imposto e, em relação à entrada de lubrificantes, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

- tendo em vista que os produtos foram adquiridos por contribuintes do ICMS situados em Minas Gerais e foram empregados como insumo no processo de industrialização dos produtos comercializados e sujeitos ao ICMS, não há que se falar na aplicação do diferencial de alíquota;

- o lubrificante não foi utilizado para consumo final, mas empregado no processo de industrialização, de sorte que não há que se falar na hipótese de substituição tributária prevista no art. 1º, inciso III, alínea "b" do Anexo XV do RICMS/MG, que serviu de fundamento para a constituição do crédito tributário;

- para demonstrar a veracidade da alegação, cita, a título exemplificativo, as operações de venda para a Magneti Marelli Cofap Cia Fabricadora de Peças com o produto "Titan SAF 5045 M", cuja classificação pela Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM é 27.10.19.32 - "Óleos lubrificantes com aditivos" destacando que, na hipótese, não é possível caracterizar a aquisição do lubrificante como destinado a consumo final, justamente porque o lubrificante foi efetivamente empregado na

industrialização dos amortecedores e, portanto, nitidamente destinado à industrialização pelo adquirente;

- mesma situação ocorre com os demais adquirentes, restando nítida a equivocidade do trabalho fiscal ao considerar tais aquisições como se fossem destinadas para uso e consumo do adquirente, não existindo qualquer indício na autuação que possibilite embasar tal fundamento, o que, por si só, macula de nulidade o lançamento;

- cita entendimento firmado pela 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG) nos autos do Processo n.º 1.0024.04.411954-3/001;

- da mesma forma, não há que se falar em responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota pretendido pelo Fisco Mineiro;

- não procede, ainda, a autuação fiscal no tocante às operações discriminadas no item 1 do Relatório do Auto de Infração, tendo em vista que apurou e recolheu devidamente o ICMS incidente em todas as operações em que houve efetivamente vendas com destino a consumo final;

- de acordo com o Auto de Infração constata-se que o Agente Fiscal apurou uma diferença de ICMS não recolhida, decorrente da falta de inclusão do próprio imposto em sua base de cálculo, mas a apuração do ICMS/ST regularmente pago está correta e em consonância a Cláusula Quarta do Convênio ICMS n.º 03/99 vigente à época em que ocorreram as operações;

- se o Convênio que dispõe sobre as regras gerais a serem adotadas pelos Estados no tocante à substituição tributária nas operações interestaduais que destinem lubrificantes a outros Estados determina, de forma expressa, que a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário, não pode o Fisco Mineiro impor-lhe que proceda de forma diferente, até porque a própria legislação estadual também prevê a apuração da base de cálculo do imposto nos moldes previstos no Convênio ICMS n.º 03/99, conforme art. 43, inciso XI do RICMS/MG;

- da interpretação equivocada adotada pelo Agente Fiscal, portanto, decorreu a acusação fiscal de que o ICMS recolhido nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária foi apurado de forma errada, o que deve ser corrigido, uma vez que apurou e recolheu corretamente o ICMS em todas as operações.

Ao final, requer seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração e a realização de perícia para se constatar nas empresas adquirentes que os produtos vendidos foram utilizados em processo de industrialização por contribuintes, como forma de atender ao princípio da verdade material.

Da Reformulação do Crédito Tributário

O Fisco, acatando parcialmente as alegações da Defendente, reformulou o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de fl. 397 e documentos complementares e explicativos de fls. 398/535, excluindo as exigências relativas ao produto classificado na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM sob o número 29171329, a partir de 1º de julho de 2008, data da vigência do Convênio ICMS n.º 110/07, o qual não mais relaciona tal produto no âmbito da substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regularmente intimada (fl. 536), a Impugnante volta a se manifestar, às fls. 537/540 ratificando os termos e fundamentos expostos na impugnação apresentada e alegando, resumidamente:

- em que pese a rerratificação ter acertadamente excluído algumas mercadorias, não foram excluídas as demais mercadorias mencionadas na impugnação, as quais não estão arrolados no mencionado Convênio;

- em razão destes produtos não estarem incluídos no rol de produtos sujeitos à substituição tributária a eventual responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota não lhe compete, mas aos próprios adquirentes situados no território mineiro;

- considerando que estes produtos sequer estão sujeitos à sistemática da substituição tributária, bem como que o diferencial de alíquota muito provavelmente foi recolhido pelos adquirentes situados no Estado de Minas Gerais, é de rigor o cancelamento do Auto de Infração no tocante a esta acusação, assim, como foi realizado com as mercadorias objeto do termo de rerratificação, visto tratar de casos idênticos;

- não procede, ainda, a autuação fiscal no tocante às operações discriminadas no item 1 do Auto de Infração, tendo em vista que apurou e recolheu devidamente o ICMS incidente em todas as operações em que houve efetivamente vendas com destino a consumo final em consonância com o disposto na Cláusula Quarta do Convênio ICMS n.º 03/99 vigente à época em que ocorreram as operações;

- a própria legislação de Minas Gerais também prevê a apuração da base de cálculo do imposto nestes moldes, conforme o art. 43, inciso XI do RICMS/MG.

Ao final, requer seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco manifesta-se às fls. 541/552, contrariamente ao alegado nas peças de defesa, em síntese, aos argumentos que se seguem:

- é correta a descrição das infrações cometidas, bem como o relato de que o ICMS/ST não foi recolhido e/ou foi recolhido a menor e de que as multas exigidas foram baseadas nas informações constantes no arquivo eletrônico cuja entrega ao Fisco está prevista na legislação;

- as operações autuadas foram destinadas a consumo final, ao contrário das alegações de serem destinadas ao processo produtivo, pois nenhuma das empresas destinatárias em Minas Gerais satisfaz a hipótese para que as operações tenham tratamento de industrialização, já que a definição de industrialização, segundo a legislação tributária, se dá somente quando do processamento do próprio produto;

- as mercadorias arroladas nos autos, exceção feita àquelas excluídas conforme Termo de Rerratificação, estão sujeitas ao regime de substituição tributária;

- equivocou-se a Contendedora quando alega que não lhe é atribuída a responsabilidade tributária tendo em vista os produtos não estarem arrolados nos Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07;

- o Auto de Infração foi lavrado seguindo as normas tributárias vigentes à época de cada operação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o item 27 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG foi erroneamente citado pela Autuada, pois regulamenta operações de combustíveis submetidas ao regime de substituição tributária e, no Auto de Infração está citado corretamente o item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG;

- o item 4 do § 1º do art. 5º da Lei n.º 6.763/75 determina como industrialização somente o processamento do próprio produto, ou seja, no presente caso a industrialização de lubrificante;

- depreende-se da própria declaração da Impugnante que a empresa destinatária Magneti Marelli Cofap Cia Fabricadora de Peças é fabricante de amortecedores e, assim, não industrializa lubrificante e sim os consome, sendo devido o tributo, não pode a remetente, nos termos da legislação tributária mineira e dos Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07, deixar de ser responsabilizada pela sua retenção e recolhimento, além das penalidades eventualmente cabíveis;

- o acórdão referente ao Processo n.º 1.0024.04.411954-3/001 não teve o acolhimento padronizado no Estado de Minas Gerais já que não foi expedido nenhum ato normativo pela autoridade administrativa nesse sentido;

- os Auditores Fiscais exercem atividade administrativa plenamente vinculada, deste modo restringem-se à aplicação da legislação tributária, daí buscar o conceito de industrialização na Instrução Normativa SLT n.º 01/03 que no seu art. 1º, parágrafo único preceitua a industrialização de derivados de petróleo como sendo o processo industrial do próprio produto;

- não tem razão a Contendedora ao refutar o método “por dentro” utilizado nos autos em relação à base de cálculo do ICMS/ST;

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

- 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;

- em obediência aos arts. 8º, 9º e 13, § 1º da Lei Complementar n.º 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;

- o art. 49 do RICMS/MG e o art. 13 da Lei n.º 6.763/75 já determinavam expressamente que “o montante do imposto integra a base cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita os Acórdãos n.ºs 18.100/07/1ª, 18.349/09/2ª, 18.540/09/2ª, 19.517/10/3ª;

- não se pode acatar a afirmação da Impugnante de que o procedimento utilizado para apuração do ICMS/ST pago regularmente estava correto, pois na apuração de ICMS/ST a Refutadora não se valeu do correto cálculo da base de cálculo;

- o presente Auto de Infração foi lavrado de acordo com as leis e o RICMS/MG, assim não faz jus o pedido que seja julgado improcedente o feito fiscal;

- o pedido da conversão do julgamento em diligência, junto a cada adquirente mineiro das mercadorias objeto de lançamento não se faz necessário já que a responsabilidade é atribuída expressamente ao remetente das mercadorias que estão arroladas no Convênio em que os Estados de Minas Gerais e São Paulo são signatários;

- foi solicitado à Impugnante, antes do início do feito fiscal, comprovantes de pagamento do imposto recolhido, contudo nenhum recolhimento foi apresentado;

- desnecessária é a produção de provas, uma vez que os documentos fiscais que estão autuados são suficientes para consubstanciar a procedência da exigência fiscal, sendo que o Auto de Infração atende às formalidades essenciais e está revestido de todos os elementos elencados nos arts. 85 a 94 do Regulamento dos Processos e Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

Ao final, pede seja julgado parcialmente procedente o lançamento, conforme Termo de Rerratificação às fls. 397.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG, às fls. 555/557, exara Despacho Interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 30 (trinta) dias, anexasse aos autos:

- comprovação inequívoca de eventuais recolhimentos efetuados pelos destinatários mineiros, referentes ao ICMS/ST objeto do item 2 do Auto de Infração (exigência do "diferencial de alíquotas") quanto aos produtos não derivados de petróleo;

- declarações dos destinatários mineiros dos produtos não derivados de petróleo (item 2 do Auto de Infração), contendo informação da destinação dada ao produto adquirido, explicando local de aplicação/função desempenhada no processo produtivo, se for o caso.

Na mesma oportunidade a Assessoria do CC/MG determina a realização de diligência, às fls. 558/559 para que o Fisco atenda ao seguinte:

- na peça de defesa alega a Impugnante que os produtos listados na planilha de fl. 390, não estão contemplados no rol dos produtos sujeitos à substituição tributária previsto nos Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07, sendo que já foram excluídas as exigências em relação a um produto. No que tange aos demais produtos listados na citada planilha, favor relacionar, por produto/nota fiscal, o seguinte: a data de emissão do documento fiscal, descrição do produto conforme nota fiscal, NCM conforme documento fiscal, legislação aplicável, correlacionando tais produtos individualmente com a descrição das mercadorias prevista no Convênio ICMS n.º 03/99 ou com a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NCM/descrição prevista no Convênio ICMS n.º 110/07, e outras informações que entender conveniente;

- pronunciar-se sobre qualquer documento juntado pela Impugnante em atendimento ao Despacho Interlocutório de fls. 555/556.

A Impugnante comparece aos autos às fls. 583/587 apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- os documentos solicitados não se referem a documentos emitidos ou que teria o dever por lei de manter guardados, mas sim a documentos de terceiros, o que, por si só demonstra a impossibilidade de cumprimento da solicitação;

- já apresentou, ainda que por amostragem, algumas declarações que corroboram o argumento de que o lubrificante foi empregado no processo produtivo do adquirente;

- cabe ao Agente Fiscal competente intimar cada destinatário a apresentar os documentos solicitados;

- apresentou todos os documentos que lhe competiam e que entendeu pertinentes para fundamentar seus argumentos quando da impugnação;

- não pode ser compelida a apresentação de documentos que sequer estão em seu poder e que não lhe competem a manutenção e guarda, sendo que inexiste norma legal que a obrigue a exigir de seus clientes/fornecedores o comprovante de eventuais recolhimentos de diferencial de alíquota;

- o próprio despacho decisório no tocante ao histórico dos fatos apurados até o presente momento demonstra que são os destinatários da mercadoria quem respondem pela falta do recolhimento do tributo.

Ao final, pede o cancelamento do débito fiscal ou, se ainda persistirem dúvidas, pugna pela conversão do julgamento em diligência.

O Fisco também retorna aos autos às fls. 588/604 cumprindo a diligência determinada pela Assessoria do CC/MG, ressaltando que a Impugnante não atendeu ao Despacho Interlocutório, reiterando os argumentos já apresentados e pedindo pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação efetuada à fl. 397.

A Assessoria do CC/MG, à fl. 606, determina que seja dada vista à Impugnante da planilha de fls. 590/597.

Regularmente intimada (fl. 608 e 611) a Impugnante retorna aos autos, às fls. 613/616 reiterando seus argumentos anteriores e o pedido de improcedência do lançamento.

A Fiscalização também volta a se manifestar às fls. 618/627 pedindo a procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação efetuada à fl. 397.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 632/665, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário e ainda, para:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- excluir a penalidade isolada exigida em relação às notas fiscais nas quais não houve a consignação da base de cálculo do ICMS/ST;

- adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ao disposto na alínea “c” do referido dispositivo, vigente posteriormente aos fatos geradores c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento e retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária em relação às operações destinadas ao Estado de Minas Gerais com produtos utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos e agarrás, sujeitos a substituição tributária nos termos dos Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07, recepcionados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG, no período de 1º de janeiro de 2008 a 31 de janeiro de 2010, nas seguintes situações:

1) sobre a entrada em Minas Gerais de produtos derivados de petróleo destinados a consumidor final sem inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST, conforme previsto na Lei Complementar n.º 87/96, nos Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07 e na legislação tributária estadual;

2) sobre entrada em Minas Gerais de outros produtos não imunes, quando destinados a consumidor final, relativamente ao diferencial de alíquotas.

O valor do imposto devido foi obtido mediante o confronto do imposto apurado pelo Fisco e os valores declarados e recolhidos mensalmente nas operações de saídas de mercadorias a que se referem as notas fiscais relacionadas no Anexo E (fls. 116/158).

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII.

Da Preliminar

Inicialmente sustenta a Impugnante a nulidade do lançamento por falta de motivação uma vez que a Fiscalização não teria justificado o entendimento adotado de que parte dos produtos objeto da autuação foram destinados ao uso e consumo do estabelecimento destinatário.

A constituição do crédito tributário encontra-se disciplinada no Código Tributário Nacional - CTN e sua formalização encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Veja-se o que determina o art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência

do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim, o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria).

Nos presentes autos, verifica-se que todos estes passos foram seguidos.

Nesse ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

.....

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Analisando as normas acima transcritas, bem como as planilhas que compõem o Auto de Infração verifica-se que constam todas as informações e também os fundamentos relativos ao entendimento adotado pela Fiscalização.

No presente lançamento estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Portanto, não resta dúvida de que a Fiscalização proporcionou à Impugnante desenvolver sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento de seu direito de defesa.

Desta forma, estando presentes no lançamento todos os requisitos e pressupostos necessários à sua formalização, afasta-se a preliminar arguida.

Da Perícia

A Impugnante pleiteia a conversão do julgamento em diligência, mas, na prática, formula quesitos a serem respondidos. Assim, para garantir por completo seu direito de ampla defesa, a Câmara tomou os questionamentos apresentados como pedido de produção de prova pericial e assim os apreciou.

São os seguintes os pontos que a Impugnante requer a verificação (fl. 423):

“1º) a destinação dada aos produtos comercializados pela Impugnante;

2º) se os adquirentes tomaram o crédito do ICMS decorrente da aquisição dos produtos;

3º) o pagamento do diferencial de alíquota pelos adquirentes na hipótese em que as vendas efetivamente se deram para consumo final.

Neste ponto, cumpre destacar que a matéria levantada pela Impugnante não poderia ser objeto de mera diligência a ser realizada pela Fiscalização.

Contudo, todos os pontos levantados pela Impugnante e sobre os quais requer a verificação ou já tem resposta nos autos, ou poderiam ter sido por ela esclarecidos.

Veja-se que, sobre alguns destes questionamentos, a Assessoria do CC/MG inclusive reabriu a oportunidade à Impugnante para juntar provas nos autos.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, tais como a comprovação da atividade dos clientes da Impugnante pela sua Classificação Nacional de Atividade Econômica – CNAE, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Neste sentido encontram-se, por exemplo, as informações trazidas pela Impugnante sobre a utilização dos produtos dela adquiridos pelos seus clientes.

Assim, observado o disposto no inciso III do art. 154 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, o requerimento de perícia deve ser indeferido, com fundamento no § 1º, inciso II, alínea “a” do art. 142 do referido diploma legal.

Ademais, é desnecessária a produção de prova pericial, uma vez que os elementos dos autos são suficientes para a apuração do fato em litígio.

Do Mérito

Conforme já relatado, trata o lançamento da acusação fiscal de falta de retenção/recolhimento, bem como da retenção/recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária pela Impugnante, contribuinte substituto tributário por força dos Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07, relativo às remessas a contribuintes sediados neste Estado de produtos derivados de petróleo e também de produtos não derivados de petróleo (óleo lubrificante, aditivos, anti-corrosivos, desengraxantes, fluidos), no período de janeiro de 2008 a janeiro de 2010.

O Fisco chegou às imputações fiscais ora analisadas mediante o confronto do imposto devido com os valores recolhidos pela Impugnante relativo às operações atuadas, conforme se verifica na planilha denominada “Anexo E – Cálculo do ICMS/ST a Recolher Por Documento Fiscal”, acostada às fls. 116/159 e, após a reformulação do crédito tributário, às fls. 493/535.

De início cumpre destacar que a Fiscalização, acatando parcialmente as alegações da Defendente, excluiu as exigências relativas ao produto classificado na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM 29171319, a partir de 1º de julho de 2008, data de vigência do Convênio ICMS n.º 110/07, o qual deixou de relacionar tal produto como sujeito ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, conforme consta no Termo de Rerratificação do Lançamento, acostado à fl. 397.

Para que fique mais clara a decisão, passa-se a analisar cada um dos motivos que levaram ao lançamento.

1 - Falta de retenção do ICMS/ST devido ou não inclusão na base de cálculo do ICMS/ST do valor do próprio imposto, nas operações de venda de produtos derivados de petróleo destinados a consumidor final

Trata este item do lançamento de acusação fiscal de que a Impugnante, contribuinte substituto tributário por força dos Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07, deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido ou não incluiu na base de cálculo do ICMS/ST retido o valor do próprio imposto, nas operações de venda de produtos derivados de petróleo destinados a consumidor final, no período de janeiro de 2008 a janeiro de 2010.

Exigências do ICMS devido por substituição tributária e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e art. 55, inciso VII.

Os produtos derivados de petróleo autuados neste item do Auto de Infração são os produtos classificados nas seguintes posições das NBM 27101919 e 27101932, conforme consta no “Anexo C – Produtos sujeitos a Substituição Tributária considerados na autuação”, acostado às fls. 25/29.

Consta no demonstrativo denominado de Anexo D-1 – Cálculo do ICMS/ST Por Produto (acostado às fls. 407/492, após a reformulação do crédito tributário) a listagem das empresas destinatárias de tais produtos, classificadas pela Fiscalização como “consumidores finais” dos produtos derivados de petróleo adquiridos da Impugnante, conforme análise das atividades desenvolvidas por tais empresas de acordo com sua Classificação Nacional de Atividades Econômicas/CNAE.

Importa registrar que desde o julgamento do RE 198.088, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a hipótese de não incidência do ICMS, veiculada no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal de 1988, prevista para operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, é benefício fiscal que não foi instituído em prol do contribuinte, seja consumidor, ou não, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá a totalidade do ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo.

Nesse diapasão, importante reproduzir a legislação tributária acerca da tributação na entrada do território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, matéria objeto deste item da autuação. Examine-se:

Lei Complementar n.º 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

.....

§ 1º O imposto incide também:

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

.....
§ 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.

Lei n.º 6.763/75

redação dada pela Lei n.º 14.699/03

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; grifou-se.

RICMS/02

Anexo XV

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

.....
III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

.....
b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado;

.....
CAPÍTULO IV

Das Operações Relativas a Combustíveis

SEÇÃO I

Da Responsabilidade

Art. 73 - Os contribuintes abaixo relacionados são responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS incidente nas saídas subsequentes de combustíveis, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinados a este Estado:

.....
§ 1º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se, também, em relação ao imposto devido na entrada ou recebimento em operação interestadual de:

.....
II - combustível derivado de petróleo, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado.

.....
Destaque-se que nos termos da legislação retro mencionada, 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”.

Com relação à matéria, foi publicada pela SEF/MG a Instrução Normativa SLT n.º 01/2003, *in verbis*:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT n.º 01/03

Dispõe sobre a interpretação dos dispositivos legais relativos à não-incidência do ICMS nas operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no artigo 23 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que a Constituição da República de 1988, em seu artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "b", determina a não-incidência do ICMS nas operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

considerando que a referida norma constitucional tem por escopo transferir a tributação, na sua totalidade, para a unidade da Federação destinatária dos produtos em questão, inclusive quando utilizados em finalidade diversa da sua industrialização ou comercialização, não se constituindo, portanto, em hipótese de mera desoneração fiscal tendente a favorecer o consumidor;

considerando que, embora a não-incidência em comento opere em detrimento dos Estados produtores, a própria Constituição em vigor (artigo 20, § 1º) cuidou de assegurar a estes a participação no resultado da exploração dos produtos ou a correspondente compensação financeira por tal exploração;

considerando que, provocado a se pronunciar sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal ratificou o entendimento acima descrito, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 198.088-SP;

considerando que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em consonância com os ditames constitucionais, prevê expressamente a incidência do ICMS sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrente de operações interestaduais, dos produtos supramencionados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (artigo 2º, § 1º, inciso III);

considerando que, relativamente a tal hipótese de incidência, o mesmo Diploma Normativo atribui ao remetente dos produtos a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário (art. 9º, § 2º);

considerando que as disposições acima também se encontram presentes na legislação tributária deste Estado - Lei nº 6.763 (artigo 5º, § 1º, item 4),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 26 de dezembro de 1975 e Regulamento do ICMS (artigo 1º, inciso IV, c/c artigo 360, § 1º, inciso II, Parte 1, Anexo IX), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, a exemplo do que ocorria ao tempo em que vigorava o Regulamento anterior (artigo 1º, inciso IV, c/c artigo 372, § 1º, item 2, Anexo IX), aprovado pelo Decreto 38.104, de 28 de junho de 1996;

considerando, ainda, a consagração, no texto constitucional, dos princípios da federação, da isonomia e da livre concorrência, bem como do objetivo fundamental de reduzir as desigualdades sociais e regionais;

considerando a necessidade de se efetivar o cumprimento incondicional da norma constitucional, não se admitindo sua sujeição a quaisquer fatores nela não previstos;

considerando que uma interpretação extensiva do termo "industrialização", a que se referem os supracitados dispositivos legais, de modo a alcançar todo e qualquer processo industrial de que façam parte o petróleo, inclusive lubrificantes, os combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e a energia elétrica, implicaria indevida subordinação do mandamento constitucional à eventualidade da tributação das mercadorias resultantes de tal processo, quando distintas daqueles produtos;

considerando, também, a uniformidade de entendimento existente nas demais unidades da Federação, relativamente à presente matéria;

considerando, por fim, a necessidade de orientar os servidores, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação dos dispositivos em tela, RESOLVE expedir a seguinte INSTRUÇÃO NORMATIVA:

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.

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

I - o fato gerador do imposto ocorre no recebimento dos produtos pelo destinatário situado em território mineiro;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

IV - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída ao remetente dos produtos, na condição de substituto tributário, observado o disposto no artigo 360, § 2º, Parte 1, Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Parágrafo único - A responsabilidade prevista no inciso IV deste artigo alcança também a hipótese descrita no artigo 372, § 2º, item 5, Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 38.104, de 28 de junho de 1996, durante o período em que vigorou tal dispositivo.

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

Art. 4º - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a contar da data de edição dos dispositivos a que se refere. Grifos acrescidos.

Convém assinalar que a referida instrução normativa nada criou, apenas objetivou aclarar o sentido dos dispositivos legais nela descritos, consoante restou consignado no voto do Des. Dídimo Inocêncio de Paula do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - TJMG, na Ap. Cível/Reexame necessário nº 1.0024.06.022112-4/001, cujos excertos encontram-se abaixo colacionados:

(...)

REVELAM OS AUTOS QUE OS LANÇAMENTOS ESTAMPADOS NAS CERTIDÕES DE DÍVIDA ATIVA DA EXECUÇÃO EM APENSO FORAM MOTIVADOS EM RAZÃO DE OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE REMESSA DE ÓLEO COMBUSTÍVEL REALIZADAS PELA EMBARGANTE (LOCALIZADA NO ESTADO DE SÃO PAULO) A CONTRIBUINTE ESTABELECIDO NO ESTADO DE MINAS GERAIS, PARA FINS DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE CIMENTO.

NO ENTENDER DA APELADA, NÃO HÁ FATO GERADOR DE ICMS NA HIPÓTESE, PORQUANTO O ÓLEO COMBUSTÍVEL FORA CONSUMIDO NO PROCESSO INDUSTRIAL DA COMPANHIA MINAS OESTE DE CIMENTO, ATRAINDO, DESTARTE, A REDAÇÃO DO ART. 2º, § 1º DA LC 87/1996, QUE ASSIM ENUNCIA:

"ART. 2º (...)

§ 1º. O IMPOSTO INCIDE TAMBÉM:

(...)

III - SOBRE A ENTRADA, NO TERRITÓRIO DO ESTADO DESTINATÁRIO, DE PETRÓLEO, INCLUSIVE LUBRIFICANTES E

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

DA LEITURA DO ARTIGO SUSO TRANSCRITO, PODER-SE-IA COGITAR, AO MENOS EM PRINCÍPIO, QUE AS OPERAÇÕES COM ÓLEO COMBUSTÍVEL CONSUMIDO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO NÃO ESTARIAM SOB A INCIDÊNCIA DO ICMS.

TODAVIA, A SUA REDAÇÃO REVELA-SE, A MEU VER, UM POUCO DÚBIA: O ICMS DEIXARIA DE INCIDIR NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO ÓLEO, OU EM TODOS OS PROCEDIMENTOS INDUSTRIAIS NOS QUAIS ELE É CONSUMIDO?

DIANTE DAS DIVERGÊNCIAS QUE EXISTIAM EM TORNO DO TEMA, SOBREVEIO A LC 14.699/2003, COM VISTAS A REGULAMENTAR, DE FORMA MAIS CLARA, A HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS, MODIFICANDO A REDAÇÃO DO ART. 5º, § 1º, 4, DA LEI ESTADUAL 6.763/1975, QUE PASSOU A CONTAR COM A SEGUINTE DICÇÃO:

"ART. 5º. (...)

§ 1º- O IMPOSTO INCIDE SOBRE:

(...)

4) A ENTRADA, EM TERRITÓRIO MINEIRO, DECORRENTE DE OPERAÇÃO INTERESTADUAL, DE PETRÓLEO, DE LUBRIFICANTE E COMBUSTÍVEL LÍQUIDO OU GASOSO DELE DERIVADOS E DE ENERGIA ELÉTRICA, QUANDO NÃO DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO";

VÊ-SE, PORTANTO, QUE A CELEUMA QUE ENTÃO EXISTIA ACABOU SUPERADA PELA LEI ESTADUAL 14.699/2003, QUE ACLAROU A REDAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO III, DA LC 87/1996 E COLOCOU TERMO ÀS ANTIGAS DÚVIDAS QUE SURTIAM A CADA DIA EM TORNO DO TEMA - FREQUENTEMENTE REMETIDAS À AUTORIDADE ADMINISTRATIVA EM FORMA DE CONSULTAS.

ALIÁS, A NOVEL REDAÇÃO DA LEI 6.763/1975 NADA MAIS FEZ DO QUE SUFRAGAR O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM TORNO DO ASSUNTO, CONFORME ARESTO QUE PASSO A TRANSCREVER:

"... O PLENÁRIO DESTA CORTE, AO APRECIAR O RE 198.088, DE QUE FUI RELATOR, DECIDIU QUE A IMUNIDADE OU HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA CONTEMPLADA NA ALÍNEA "B" DO INC. X DO § 2º DO ART. 155 RESTRINGE-SE AO ESTADO DE ORIGEM, NÃO ABRANGENDO O ESTADO DE DESTINO DA MERCADORIA, ONDE SÃO TRIBUTADAS TODAS AS OPERAÇÕES QUE COMPÕEM O CICLO ECONÔMICO POR QUE PASSAM OS PRODUTOS, INDEPENDENTEMENTE DE SE TRATAR DE CONSUMIDOR FINAL OU INTERMEDIÁRIO. CONFIRAM-SE, NO MESMO SENTIDO, O RE 227.460-AGR, RELATOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE, O

RE 272.127-AGR, RELATORA MINISTRA ELLEN GRACIE, E O RE 201.703, RELATOR MINISTRO MOREIRA ALVES" (STF - AG. REG. 190.992-7/RN, DJ. 19.12.2002).

NESTE TEMPO, REPUTO IMPOSSÍVEL INVOCAR OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE, PRIMEIRO PORQUE O REFERIDO FATO GERADOR JÁ SE ENCONTRAVA PREVISTO NA LC 87; SEGUNDO PORQUE A PRÓPRIA INTERPRETAÇÃO DO PRETÓRIO EXCELSO JÁ SE INCLINAVA PARA TAL SENTIDO E, TERCEIRO, PORQUE A LEI 14.699/2003 NADA MAIS FEZ DO QUE TORNAR MAIS CLARA A REDAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL - CUJA REDAÇÃO DESPERTAVA ALGUMAS CONTROVÉRSIAS.

REGISTRE-SE QUE NESSA MESMA TRILHA JÁ DECIDIU ESTE TRIBUNAL, CONFORME ARESTOS QUE PASSO A TRANSCREVER:

"EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - ÓLEO COMBUSTÍVEL USADO NA FABRICAÇÃO DE CLÍNQUER (MATÉRIA-PRIMA DO CIMENTO) E CAL - ENQUADRAMENTO NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. - SE A MERCADORIA (ÓLEO COMBUSTÍVEL) É UTILIZADA PARA REALIZAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO, EM QUE O ÓLEO NÃO PARTICIPA DO PRODUTO FINAL, MAS É CONSUMIDO, TRATA-SE, POIS, DE MEIO PARA ATINGI-LO, HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS. A PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA SÓ PODE SER ILIDIDA POR PROVA INEQUÍVOCA EM CONTRÁRIO. SE OS EMBARGOS OPOSTOS À EXECUÇÃO NÃO CONSEGUEM DEMONSTRAR QUALQUER VÍCIO FORMAL OU MATERIAL DA CDA, CORRETA A SENTENÇA QUE OS JULGA IMPROCEDENTES." (TJMG - AP. CÍVEL N. 1.0287.07.018724-0/001, REL. DES. GERALDO AUGUSTO, DJ. 25.07.2008).

"DIREITO TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DERIVADOS DE PETRÓLEO - PREÇO DE VENDA AO CONSUMIDOR FINAL. SEGUNDO ENTENDIMENTO DO STF, A IMUNIDADE OU HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA CONTEMPLADA NA ALÍNEA "B" DO INC. X DO § 2.º DO ART. 155, DA CF, RESTRINGE-SE AO ESTADO DE ORIGEM, NÃO ALCANÇANDO O ESTADO DE DESTINO DA MERCADORIA, NO QUAL SÃO TRIBUTADAS TODAS AS OPERAÇÕES QUE COMPÕEM O CICLO ECONÔMICO POR QUE PASSAM OS PRODUTOS, INDEPENDENTEMENTE DE SE TRATAR DE CONSUMIDOR FINAL OU INTERMEDIÁRIO. (RE 227.466-AGR - RELATOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE; RE 272.127-AGR - RELATORA MINISTRA ELLEN GRACIE; E RE 201.703 - RELATOR MINISTRO MOREIRA ALVES). É LEGÍTIMA A EXIGÊNCIA ANTECIPADA DO ICMS SOBRE DERIVADOS DE PETRÓLEO, PELO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, JÁ RECONHECIDO PELO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO AMPARADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL." (TJMG - AP. CÍVEL N. 1.0287.04.016961-0/001, REL. DES. WANDER MAROTTA, DJ. 05.06.2008).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESCLARECIDO, PORTANTO, O PONTO RELATIVO À INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE O ÓLEO COMBUSTÍVEL NÃO EMPREGADO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO, TENHO QUE ERA DE RIGOR O RECOLHIMENTO, PELA DISTRIBUIDORA SHELL, DO ICMS/ST DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS, NOS MOLDES DO ART. 372, § 1º DO RICMS/1996, "VERBIS": (...).

Constata-se, pois, que o ICMS incidirá sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não forem destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, o que é o caso de todas as operações relativas às exigências deste item do lançamento, tendo em vista que as empresas adquirentes de tais produtos não comercializam e nem industrializam o próprio produto derivado de petróleo.

A Impugnante tenta demonstrar que há industrialização do próprio produto. Contudo, as provas dos autos conduzem à conclusão de que os adquirentes não fazem nenhum tipo de transformação nos produtos que recebem da Impugnante, mas apenas os inserem, da mesma forma que recebidos, repita-se sem qualquer transformação física ou química, em seus próprios produtos.

Cabe salientar que a Impugnante, à época dos fatos geradores, por força dos Convênios ICMS n.º 03/99 e 110/07 era contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias listadas no inciso III do § 1º da Cláusula Primeira dos Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos). Confira-se:

Convênio ICMS 03/99

DA RESPONSABILIDADE

Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

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

Convênio ICMS n.º 110/07 (redação vigente a época do período autuado)

Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

I - álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol (álcool etílico anidro combustível e álcool etílico hidratado combustível), 2207.10.00;

II - gasolinas, 2710.11.5;

III - querosenes, 2710.19.1;

IV - óleos combustíveis, 2710.19.2;

V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;

VI - óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os desperdícios, 2710.19.9;

VII - desperdícios de óleos, 2710.9;

VIII - gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos, 2711;

IX - coque de petróleo e outros resíduos de óleo de petróleo ou de minerais betuminosos, 2713;

X - derivados de ácidos graxos (gordos) industriais; preparações contendo álcoois graxos (gordos) ou ácidos carboxílicos ou derivados destes produtos (biodiesel), 3824.90.29;

XI - preparações lubrificantes, exceto as contendo, como constituintes de base, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, 3403.

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

I - às operações realizadas com os produtos a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, ainda que não derivados de petróleo, todos para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos:

a) preparações antidetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados, para óleos minerais (incluída a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais, 3811;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - aguarrás mineral ("white spirit"),
2710.11.30;

.....
Desse modo, em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais é que Impugnante foi alçada à condição de autuada no polo passivo da obrigação tributária.

Observe-se que tendo em vista a imunidade constitucional prevista para as remessas de derivados de petróleo para este Estado (imunidade das operações próprias do remetente), a Fiscalização apurou o ICMS/ST mediante simples inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, ou seja, dividiu o valor dos produtos, acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se informado na nota fiscal, por 0,82 (oitenta e dois centésimos) e aplicou sobre este montante a alíquota de 18% (dezoito por cento), com fulcro 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, *in verbis*:

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.

Depreende-se dos dispositivos acima, 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 pela Fiscalização.

Diferentemente das argumentações da Impugnante e à luz dos arts. 8º, 9º e 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96 e da legislação estadual retromencionada, o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo.

É que 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 na base de cálculo.

A matéria em exame encontra-se pacificada neste Conselho de Contribuintes conforme várias decisões nas quais restou consignado a procedência do lançamento do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito tributário que inclui o montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST. Confira-se, à título de exemplo:

ACÓRDÃO: 18.100/07/1ª

IMPUGNAÇÃO: 40.010117617-25

IMPUGNANTE: CASTROL BRASIL LTDA.

PROC. S. PASSIVO: CYNTHIA MORAES DE CARVALHO/OUTRO

PTA/AI: 01.000151554-29

INSCR. ESTADUAL: 048.004398.06-54

ORIGEM: SUFIS - DGP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – LUBRIFICANTE - BASE DE CÁLCULO – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO - CONSTATOU-SE A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, EM DECORRÊNCIA DA NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, EM OPERAÇÕES COM LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO, DESTINADAS A CONSUMIDORES FINAIS LOCALIZADOS NESTE ESTADO, INOBSERVANDO, PORTANTO, AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS ART. 375, INCISO IV, DO ANEXO IX, DO RICMS/96 (VIGENTE À ÉPOCA), E ART. 2º, INCISO II DA IN SLT N.º 01/2003. NO ENTANTO, DEVEM SER EXCLUÍDAS AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS DOCUMENTOS FISCAIS PARA OS QUAIS NÃO HÁ NOS AUTOS INFORMAÇÃO DO CAE DAS DESTINATÁRIAS DOS PRODUTOS, COM FULCRO NO ART. 112, INCISO II DO CTN. MANTIDAS PARCIALMENTE AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MR.

.....
LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Diante do exposto, vê-se que a infração apontada neste item do lançamento encontra-se plenamente caracterizada, nos termos da legislação retro mencionada, uma vez que as empresas destinatárias dos produtos derivados de petróleo, ora autuados, de fato, não comercializam ou industrializam o próprio produto adquirido.

Registre-se que nos autos do PTA n.º 0100016840826 de mesma sujeição passiva foram juntadas declarações (fls. 466/473 daqueles autos), emitidas por alguns dos adquirentes dos produtos objeto deste item do lançamento as quais corroboram a acusação fiscal em análise, pois o que se constata em tais documentos é que os destinatários das mercadorias autuadas não comercializam ou industrializam o próprio produto adquirido.

Registre-se que o exemplo dado pela Defendente às fls. 365/366, relativo à fabricação de amortecedores pela Magneti Marelli Cofap Cia Fabricadora de Peças com o produto “Titan DAF 5045 M” (NCM 27101932 “óleos lubrificantes com aditivos”)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

demonstra que o mencionado destinatário não comercializa ou industrializa o próprio produto adquirido.

Mencione-se que a Fiscalização acostou naqueles autos (fls. 783/784) extratos de consultas ao cadastro da SEF/MG, relativas à atividade desenvolvida pelas empresas em relação as quais a Impugnante acostou as declarações retromencionadas, observe que tais contribuintes não comercializam ou industrializam o próprio produto adquirido.

Alega a Impugnante que “o Regulamento do ICMS mineiro restringe de forma ilegal o âmbito de aplicação das normas que regem a matéria em exame ao dispor que somente na situação em que houver a industrialização do próprio produto não haverá incidência do ICMS”.

A seu ver, o entendimento retrocitado, adotado pela SEF/MG, afeta a regra da não cumulatividade, importa em bitributação e “bis in idem”.

Todavia, a norma ínsita no art. 3º, inciso III da Lei Complementar n.º 87/96 tem como escopo evitar que os Estados produtores de petróleo sejam excessivamente beneficiados com a venda do mencionado bem. Assim, o referido dispositivo deve ser interpretado no sentido de que somente não haverá incidência do ICMS, nas operações interestaduais relativas a petróleo e seus derivados, quando destinados à industrialização deles mesmos. Havendo utilização dos referidos produtos para industrialização de outro bem, há incidência do imposto. Tal entendimento encontra guarida em várias decisões judiciais. Examine-se:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS/ST. ALEGADA DECADÊNCIA. NÃO-OCORRÊNCIA. IMPOSTO SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. APLICAÇÃO DA NORMA CONTIDA NO ART. 173, I DO CTN. ÓLEO COMBUSTÍVEL. INDÚSTRIA DE CIMENTO. TRIBUTAÇÃO PELO ESTADO DE DESTINO. LEGALIDADE DA MULTA E DA TAXA SELIC. PREVISÃO LEGAL. – (...) - **INCIDE O ICMS PELA ENTRADA DE ÓLEO COMBUSTÍVEL, PROVINDA DE OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO, SE ESSE É UTILIZADO E CONSUMIDO APENAS COMO ENERGIA TÉRMICA NA PRODUÇÃO DO CIMENTO, NÃO SE AGREGANDO A ESSE NOVO PRODUTO. ÓLEO COMBUSTÍVEL NÃO INDUSTRIALIZADO NO ESTADO DESTINATÁRIO.** - LEGALIDADE DE MULTA DE 50% IMPOSTA SEGUNDO PREVISÃO DE LEI (ART.56, II, PAR. 2.º, LEI ESTADUAL 6.763/75). (...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.06.102164-1/001 - COMARCA DE BETIM - APELANTE(S): CIA CIMENTO PORTLAND ITAÚ - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. EDUARDO ANDRADE

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ÓLEO COMBUSTÍVEL UTILIZADO NA FABRICAÇÃO DE CIMENTO - INEXISTÊNCIA DE CONSULTA REALIZADA PELO SUJEITO PASSIVO -

INAPLICABILIDADE DO ART. 146 DO CTN - REMESSA DO ÓLEO FABRICADO EM SÃO PAULO PARA O ESTADO DE MINAS GERAIS - INCIDÊNCIA DE ICMS/ST - INTELIGÊNCIA DA LC 87/1996 E DA LEI ESTADUAL 14.699/2003 - SENTENÇA REFORMADA. (...) **INCIDE ICMS/ST SOBRE A ENTRADA, EM TERRITÓRIO MINEIRO, DE ÓLEO COMBUSTÍVEL DESTINADO À FABRICAÇÃO DE CIMENTO, OPERAÇÃO ESSA QUE SOMENTE SERIA ISENTA OU NÃO-TRIBUTADA CASO O PRÓPRIO ÓLEO SOFRESSE PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, CONFORME ENUNCIA A LEI ESTADUAL 14.699/2003 E A PRÓPRIA LC 87/1996, NOS TERMOS, ALIÁS, DA INTERPRETAÇÃO CONFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM TORNO DO TEMA. EM REEXAME NECESSÁRIO, REFORMA-SE A SENTENÇA, PREJUDICADO O APELO VOLUNTÁRIO.** APELAÇÃO CÍVEL / REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.0024.06.022112-4/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - REMETENTE: JD 1 V FEITOS TRIBUTARIOS ESTADO COMARCA BELO HORIZONTE - APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): SHELL BRASIL LTDA - RELATOR: EXMO. SR. DES. DÍDIMO INOCÊNCIO DE PAULA. GRIFOU-SE.

DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÕES - EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS - ICMS - DECADÊNCIA - AUSÊNCIA DE PROVA DE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO - APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ARTIGO 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE COMERCIALIZAÇÃO DE ÓLEO COMBUSTÍVEL PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE CIMENTO - NECESSIDADE DE DESTAQUE DO IMPOSTO - AUSÊNCIA DE HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA - INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 3º, III, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96 - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - MATÉRIA COMPLEXA - MAJORAÇÃO - POSSIBILIDADE - 1º. RECURSO DESPROVIDO E 2º. RECURSO PROVIDO. - AUSENTE A PROVA DA ANTECIPAÇÃO, AINDA QUE PARCIAL, DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, APLICA-SE A REGRA GERAL DE DECADÊNCIA, PREVISTA NO ARTIGO 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. - **O ARTIGO 3º, INCISO III, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96, TEM COMO OBJETIVO EVITAR QUE OS ESTADOS PRODUTORES DE PETRÓLEO SEJAM EXCESSIVAMENTE BENEFICIADOS COM A VENDA DO MENCIONADO BEM. ASSIM, O REFERIDO DISPOSITIVO DEVE SER INTERPRETADO NO SENTIDO DE QUE SOMENTE NÃO HAVERÁ INCIDÊNCIA DO ICMS, NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS RELATIVAS A PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS, QUANDO DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO DELES MESMOS. HAVENDO UTILIZAÇÃO DOS REFERIDOS PRODUTOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE OUTRO BEM, HÁ INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.** (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(APELAÇÃO CÍVEL 1.0027.05.050050-6/003, RELATOR(A): DES.(A) MOREIRA DINIZ, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 03/02/2011, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 16/03/2011).

A propósito, a decisão do TJMG cujos excertos do voto vencido foram citados na peça de defesa (fl. 367) respalda o entendimento supracitado, conforme consta nos fundamentos do voto vencedor de tal decisão, o qual se destaca:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - REEXAME NECESSÁRIO - MEDIDA CAUTELAR PREPARATÓRIA - ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - AQUISIÇÃO DE ÓLEO COMBUSTÍVEL SEM RETENÇÃO DO ICMS - ARTIGO 155, §2º, X, 'B', DA CF/88 - NÃO-INCIDÊNCIA - ESTADO DE ORIGEM - PRECEDENTE DO PLENO DO STF - HIPÓTESE EXCEPCIONAL DA LC 87/96 NÃO VERIFICADA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE - CARÁTER ACESSÓRIO DA TUTELA CAUTELAR. CONSOANTE PRECEDENTE DO PLENO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, O ARTIGO 155, §2º, X, 'B', DA CF, NÃO DISCIPLINA IMUNIDADE PARA OPERAÇÕES QUE DESTINEM ÓLEO COMBUSTÍVEL PARA OUTROS ESTADOS, MAS SIM, HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA RESTRITA AO ESTADO DE ORIGEM. A HIPÓTESE EXCEPCIONAL PREVISTA NO ARTIGO 3º, III, DA LC 87/96 SE APLICA APENAS QUANDO A OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO RESULTE EM CONTINUIDADE DO CICLO DO PRODUTO (ÓLEO COMBUSTÍVEL), NÃO ADMITINDO INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. A COBRANÇA DO IMPOSTO (ICMS) DO ADQUIRENTE, EM RAZÃO DO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, MESMO QUE O PRODUTO (ÓLEO COMBUSTÍVEL) NÃO SEJA DESTINADO À COMERCIALIZAÇÃO, POSSUI PREVISÃO LEGAL E NÃO OFENDE O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE. NÃO SE JUSTIFICA A EXISTÊNCIA DO PROCESSO CAUTELAR OU A PERMANÊNCIA DA LIMINAR DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO QUANDO A CONCLUSÃO DA AÇÃO PRINCIPAL É PELA LEGALIDADE DA EXAÇÃO. APELAÇÃO CÍVEL / REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.0024.04.411954-3/001 EM CONEXÃO COM A APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.05.685218-9/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - REMETENTE: JD 3 V FEITOS TRIBUTARIOS ESTADO COMARCA BELO HORIZONTE - APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): ALCOA ALUMINIO S/A - RELATOR: EXMO. SR. DES. ARMANDO FREIRE.

Assim, corretas as exigências do ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75.

Contudo, quanto à multa isolada exigida, a questão merece uma melhor análise que será feita ao final, uma vez presente esta exigência nos dois tópicos da autuação.

2 - Falta de retenção do diferencial de alíquotas devido pela Autuada nas remessas a contribuintes mineiros de produtos não derivados de petróleo destinados ao uso e consumo do estabelecimento adquirente

Trata este item do lançamento de acusação fiscal de não retenção do diferencial de alíquota devido pelas remessas a destinatários contribuintes mineiros de produtos não derivados de petróleo destinados ao uso e consumo do estabelecimento adquirente.

Exigências do ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e 55, inciso VII.

Os produtos autuados neste item do Auto de Infração são os produtos listados no “Anexo C – Produtos sujeitos a Substituição Tributária considerados na autuação”, acostado às fls. 25/29, em relação aos quais consta a observação de serem produtos não derivados de petróleo.

Consta no Anexo D-1 – “Cálculo do ICMS/ST Por Produto” (fls. 407/492) as empresas mineiras destinatárias de tais produtos.

Conforme já relatado, a Impugnante, à época dos fatos geradores, por força dos Convênios ICMS n.ºs 03/99 e 110/07, era contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias listadas na alínea “a” do inciso I e inciso III do § 1º da Cláusula Primeira dos citados convênios, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos). Confira-se:

Convênio ICMS n.º 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 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;

b) aguarrás mineral, classificada no código 2710.00.92 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Convênio ICMS n.º 110/07

Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

I - álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol (álcool etílico anidro combustível e álcool etílico hidratado combustível), 2207.10.00;

II - gasolinas, 2710.11.5;

III - querosenes, 2710.19.1;

IV - óleos combustíveis, 2710.19.2;

V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;

VI - óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os desperdícios, 2710.19.9;

VII - desperdícios de óleos, 2710.9;

VIII - gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos, 2711;

IX - coque de petróleo e outros resíduos de óleo de petróleo ou de minerais betuminosos, 2713;

X - derivados de ácidos graxos (gordos) industriais; preparações contendo álcoois graxos (gordos) ou ácidos carboxílicos ou derivados destes produtos (biodiesel), 3824.90.29;

XI - preparações lubrificantes, exceto as contendo, como constituintes de base, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, 3403.

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

I - às operações realizadas com os produtos a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, ainda que não derivados de petróleo, todos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos:

a) preparações antidetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados, para óleos minerais (incluída a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais, 3811;

II - aguarrás mineral ("white spirit"), 2710.11.30;

III - em relação ao diferencial de alíquotas, aos produtos relacionados nos incisos do caput e nos incisos I e II do § 1º, sujeitos à tributação, quando destinados ao uso ou consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;

Com relação às remessas de produtos não derivados de petróleo a contribuintes mineiros destinados a uso e consumo do estabelecimento, exige-se o ICMS/ST com fulcro na legislação supracitada e também nos seguintes dispositivos legais:

RICMS/02

Anexo XV

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

.....

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

a) mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente;

.....

Seção II

Da Responsabilidade do Alienante ou do Remetente da Mercadoria pelo Imposto Devido nas Operações Subsequentes ou na Entrada de Mercadoria em Operação Interestadual

Subseção I

Da Responsabilidade

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens 3 a 24, 26, 29 a 32, 39 e 43 a 48 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

CAPÍTULO XIV

Das Operações Relativas a Combustíveis

SEÇÃO I Da Responsabilidade

Art. 73 - Os contribuintes abaixo relacionados são responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS incidente nas saídas subsequentes de combustíveis, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinados a este Estado:

§ 1º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se, também, em relação ao imposto devido na entrada ou recebimento em operação interestadual de:

I - mercadoria para uso ou consumo do contribuinte;

Observe-se que a Fiscalização apurou o ICMS/ST mediante a aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, ou seja, multiplicou o valor dos produtos por 0,06 (seis centésimos), conforme se extrai do Anexo D-1 – Cálculo do Imposto por Produto e Anexo F – Memórias de Cálculo.

A Assessoria do CC/MG exarou o despacho interlocutório (fls. 555/557) para que a Impugnante juntasse aos autos declarações dos clientes/destinatários mineiros dos produtos não derivados de petróleo, conforme listagem anexada às fls. 560/566, contendo informação da destinação dada ao produto adquirido, explicando local de aplicação/função desempenhada no processo produtivo, se for o caso.

A Impugnante então compareceu às 583/587 alegando, em síntese, que os documentos solicitados não são por ela emitidos ou daqueles que, por lei, teria obrigação de manter guardados, tratando-se de documentos de terceiros, o que, por si só, demonstra a impossibilidade de cumprimento da solicitação exarada. Acrescenta que as declarações de seus clientes juntadas ao PTA n.º 01.000168408-26 corroboram o argumento defensivo de que o lubrificante foi empregado no processo produtivo do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adquirente, cabendo ao Agente Fiscal competente intimar cada contribuinte (destinatário das mercadorias) para que estes apresentem os documentos solicitados. Pede que, caso não entendam assim os julgadores, seja o julgamento convertido em diligência para que sejam solicitadas diretamente aos destinatários das mercadorias as declarações quanto à destinação dada ao lubrificante adquirido.

Contudo, como nos termos da legislação retro transcrita compete à Impugnante recolher o diferencial de alíquotas em relação aos produtos por ela vendidos utilizados pelo adquirente como de uso e consumo do estabelecimento, seria crucial seu conhecimento sobre a destinação dada aos produtos relativos às exigências deste item do lançamento.

Assim, dada a sua condição de contribuinte substituto tributário em tais operações deve a Impugnante informar-se quanto à destinação dada pelos adquirentes aos produtos que revende.

Dessa forma, como nas declarações colacionadas pela Impugnante às fls. 467/473 do PTA n.º 01.000168408-26 não há informação da destinação dada ao produto adquirido pelo destinatário da mercadoria, explicando local de aplicação/função desempenhada no processo produtivo dos estabelecimentos destinatários, informações imprescindíveis para afastar a acusação da Fiscalização de que tais produtos são destinados ao uso e consumo do estabelecimento adquirente e caracterizá-los como produtos intermediários, como alega a Impugnante, tais declarações não tem o condão de afastar as exigências fiscais em análise.

Também não socorre à Impugnante a alegação de que a Fiscalização deveria ter autuado o destinatário mineiro, pois a responsabilidade atribuída ao destinatário da mercadoria que receber a mercadoria sujeita à substituição tributária sem retenção ou com retenção do imposto a menor prevista no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 é solidária, não afastando a responsabilidade tributária da Impugnante. Nesse sentido é a jurisprudência deste Conselho. Confira-se:

ACÓRDÃO Nº 19.909/12/2ª

.....
NO QUE TANGE À SUJEIÇÃO PASSIVA DA AUTUADA, VALE DESTACAR QUE DECORRE DA SUA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE MINEIRA NAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA OS DESTINATÁRIOS LOCALIZADOS NESTE ESTADO, POR FORÇA DE REGIME ESPECIAL E DE CONVÊNIO.

REALMENTE, A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE DIRETAMENTE PARA ELA, CONFORME MELHOR DOCTRINA.

PORTANTO, NÃO HÁ DÚVIDA, DE QUE É A CONTRIBUINTE MINEIRA – POR SUBSTITUIÇÃO – DAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS (SUBSTITUÍDOS).

ASSIM, EM DECORRÊNCIA DESTA SUA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE DO ICMS-ST DEVIDO AO ESTADO DE MINAS

GERAIS ELA DEVE COMPOR O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

POR OUTRO LADO, PODERIAM, TAMBÉM, COMPOR O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, JUNTAMENTE COM A AUTUADA, OS DESTINATÁRIOS MINEIROS DAS MERCADORIAS SUJEITAS AO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, QUANDO HÁ DESCUMPRIMENTO DO DEVER LEGAL POR PARTE DA ALIENANTE OU REMETENTE DAS MERCADORIAS, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 22, §§ 18, 19 E 20 DA LEI Nº 6.763/75.

CALHA TRAZER À BAILA EXCERTOS DO ACÓRDÃO Nº 19.592/12/2ª, DA LAVRA DO ILUSTRE CONSELHEIRO MAURO HELENO GALVÃO, QUE MUITA PROPRIEDADE TRATOU SOBRE O TEMA:

ACÓRDÃO: 19.592/12/2ª

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS/ST – OPERAÇÃO INTERNA – REMETENTE CONTRIBUINTE SUBSTITUTA – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA DESTINATÁRIA. CONSTATOU-SE NOS AUTOS QUE A COOBRIGADA COM ESTABELECIMENTO EM BETIM/MG VENDEU MERCADORIAS PARA A AUTUADA SEM A RETENÇÃO (DESTAQUE) DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A REMETENTE DAS MERCADORIAS É A CONTRIBUINTE DO ICMS/ST, POR FORÇA DE QUE A MERCADORIA É SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNA E POR PROTOCOLO COM ALGUMAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. A DESTINATÁRIA É RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA COM FUNDAMENTO NO ART. 22, §§ 18, 19 E 20 DA LEI Nº 6763/75, POR ISSO, RESPONDEM SEM HIERARQUIA E SEM BENEFÍCIO DE ORDEM PELA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

.....
NO CASO CONCRETO, SOB ANÁLISE, A CONTRIBUINTE É A VOTORANTIM DE BETIM/MG, POIS, É PARA ELA QUE NASCE DIRETAMENTE A OBRIGAÇÃO DE RETER (DESTACAR) O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E PAGÁ-LO.

EM OUTRAS PALAVRAS, ELA, VOTORANTIM, É CONTRIBUINTE E NÃO RESPONSÁVEL, POIS A OBRIGAÇÃO NASCE DIRETAMENTE PARA ELA.

ELA É CONTRIBUINTE POR OBRIGAÇÃO PRÓPRIA, MAS DE FATO GERADOR ALHEIO. A CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTA É DEFINIDA PELA NORMA DE TRIBUTAÇÃO.

PORTANTO, EM QUALQUER HIPÓTESE, A CONTRIBUINTE-VOTORANTIM DEVE FIGURAR NO AUTO DE INFRAÇÃO.

.....
PORTANTO, ELA, A VOTORANTIM, DEVE COMPOR A SUJEIÇÃO PASSIVA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTA.

QUANTO À DESTINATÁRIA MINEIRA, ELA É RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA.

A CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIA DA DESTINATÁRIA DECORRE DA REGRA DO ART. 22, §§ 18, 19 E 20 DA LEI Nº 6.763/75, QUE PRESCREVE:

.....
INFERE-SE DOS PARÁGRAFOS SUPRACITADOS QUE NA HIPÓTESE DE O CONTRIBUINTE SUBSTITUTO NÃO FAZER A RETENÇÃO OU FAZÊ-LA A MENOR É QUE SURGE A RESPONSABILIDADE PARA O DESTINATÁRIO. E ELE É RESPONSÁVEL NO SENTIDO ESTRITO, PORQUE A SUA OBRIGAÇÃO DECORRE EXPRESSAMENTE DA LEI.

E O DESTINATÁRIO É RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO, PORQUE A NORMA DE RESPONSABILIDADE O INCLUI NA SUJEIÇÃO PASSIVA SEM EXCLUIR O CONTRIBUINTE, CUJA OBRIGAÇÃO DECORRE DA NORMA DE TRIBUTAÇÃO.

OBSERVE-SE QUE ESTAS NORMAS DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ESTÃO DESLOCADAS DO ART. 21 DA MESMA LEI, O QUE TÊM OCASIONADO DIFICULDADES DE SUA ANÁLISE.

EM SÍNTESE, O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO DO ART. 22 SUPRACITADO VEM AGREGAR A SUJEIÇÃO PASSIVA JUNTO COM O CONTRIBUINTE.

DESTA FORMA, A OCV/MG É RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA PELA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA EM FACE DE DESCUMPRIMENTO DE DEVER LEGAL PELA VOTORANTIM, POR ISSO, DEVE, TAMBÉM, COMPOR O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

PORTANTO, AMBAS, OCV/MG E VOTORANTIM, RESPONDEM SOLIDARIAMENTE PELA OBRIGAÇÃO, SEM HIERARQUIA OU BENEFÍCIO DE ORDEM, COMO DESCRITO NO AUTO DE INFRAÇÃO.

Da mesma forma, também não socorre a Impugnante a alegação de que o diferencial de alíquotas ora exigido possa ter sido recolhido pelos destinatários, uma vez que desacompanhada do comprovante do recolhimento porventura efetuado.

Ressalte-se que tendo em vista a alegação defensiva de que há produtos autuados que não estão sujeitos à substituição tributária, a Assessoria do CCMG exarou a Diligência de fls. 558/559 para que a Fiscalização atendesse o seguinte:

1 – Na peça de defesa alega a Impugnante que os produtos listados na planilha de fls. 390 dos autos (Doc. 03 da Impugnação), não estão contemplados no rol dos produtos sujeitos à substituição tributária previsto no Convênio ICMS 03/99 (pela descrição dos

produtos) como no Convênio 110/07 (pela descrição e pelo código NCM dos produtos).

Conforme Termo de Rerratificação de fls. 397 foram excluídas as exigências em relação ao produto com classificação fiscal NCM 29171329 a partir de 01/07/08.

Com relação aos demais produtos listados no citado Doc. 03, favor relacionar, por produto/nota fiscal, o seguinte: a data de emissão do documento fiscal, descrição do produto conforme nota fiscal, NCM conforme documento fiscal, legislação aplicável (Convênio 03/99 ou 110/07), correlacionando tais produtos individualmente com a descrição das mercadorias prevista no Convênio 03/99 ou com a NCM/descrição prevista no Convênio 110/07, e outras informações que entender conveniente.

Em resposta, a Fiscalização manifestou-se às fls. 588/604 e, acostou a planilha de fls. 590/597 na qual restou demonstrado que os produtos autuados estão sujeitos à substituição tributária e também, que vários dos produtos listados pela Impugnante como não sujeitos à substituição tributária sequer foram autuados.

Destaque-se que a Defendente ao analisar o demonstrativo retro mencionado repete às fls. 951/955 argumentos defensórios já apresentados, e também sustenta que as Notas Fiscais n.ºs 214384, 220613 e 224007, as quais a Fiscalização diz que não foram autuadas, estão relacionadas no Anexo “D” do AI às fls. 38, 45 e 49.

Contudo tais documentos fiscais não estão arrolados no Anexo “D1”, elaborado após a reformulação do crédito tributário, pois as Notas Fiscais n.ºs 214384, 220613 e 224007 foram excluídas. O Anexo “D” de fls. 31/115 foi substituído por Anexo “D-1” e fls. 408/492, quando da reformulação do crédito tributário conforme Termo de rerratificação (fl. 397). Basta verificar a planilha de fls. 408/492 para se comprovar que as notas fiscais mencionadas pela Impugnante não mais integram este Auto de Infração.

Logo, caracterizada as infringências à legislação tributária, estando devidamente identificado o Sujeito Passivo, demonstradas corretamente as exigências, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame conforme reformulação do crédito de fls. 576/578.

Quanto aos pedidos da Impugnante para que este Conselho determine que sejam trazidos aos autos comprovantes de recolhimentos do diferencial de alíquota porventura efetuados pelos destinatários e, declarações dos adquirentes quanto à destinação dos produtos autuados, cabe reiterar que já foi dada tal oportunidade à Impugnante, contudo, tais documentos não foram por ela juntados aos autos.

Como dito anteriormente, deve ser excluída a exigência da penalidade capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 nos itens acima destacados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Nesta linha, cumpre verificar os exatos termos do citado dispositivo legal vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

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

..... (grifos não constam do original)

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".

Como se depreende do texto acima transcrito, o verbo núcleo do tipo penal consistia precisamente em "consignar", no documento fiscal acobertador da operação (ou da prestação), base de cálculo distinta daquela estabelecida em lei.

O significado deste verbo, segundo os nossos dicionários, consiste em "*afirmar, declarar, estabelecer*" (Aurélio - Novo Dicionário da Língua Portuguesa), "*assinalar por escrito; afirmar, declarar, estabelecer*" (Michaelis - Moderno Dicionário da Língua Portuguesa), "*declarar, mencionar formalmente, registrar*" (Aulete Digital).

No caso sob examine, a Impugnante se absteve de mencionar qualquer valor a título de base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária e/ou consignou base de cálculo sem nela inserir o próprio imposto, deixando também de consignar o imposto devido no campo do documento fiscal para este fim destinado, por entender que a hipótese não estava alcançada pela incidência do imposto.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da emissão das notas fiscais relativas às operações não haveria que se destacar qualquer base de cálculo do ICMS por não estar a operação sujeita ao recolhimento do ICMS por substituição tributária. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente não tenha destacado o ICMS utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

“ A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.”

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante)

conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

No caso em tela, a norma determinava como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

Na hipótese ora analisada, a Impugnante não destacou o imposto devido por substituição tributária corretamente.

É de se ressaltar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como encontrava-se redigida à época da ocorrência do caso em tela, procurava 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.

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

Assim, esta penalidade apresentava-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento, hipótese em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal destinado a informar ao Fisco o imposto devido, valor da operação inferior.

Com o advento da Lei n.º 19.978/2011, ocorreu a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei n.º 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta da Impugnante, a saber:

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:

.....
XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

A inclusão deste dispositivo no ordenamento jurídico demonstra claramente que não existia multa para a conduta imputada à Impugnante nos presentes autos à época da ocorrência.

Ou seja, foi criada uma multa para penalizar uma conduta até então não punível com esta sanção.

Assim, não é possível a aplicação retroativa deste dispositivo, nos termos dos arts. 105 e 106 do Código Tributário Nacional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, esta mesma lei alterou o texto do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, criando novas penalidades ao incluiu as alíneas “a”, “b” e “c” ao respectivo inciso, deixando claro todas as condutas abrangidas dentro do tipo que possui como núcleo “por consignar”.

Abaixo, transcreve-se a redação atual do referido dispositivo:

Art. 55 -

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Também neste caso não é cabível a aplicação da nova norma, pois não se constitui em mera interpretação da penalidade anteriormente posta, mas, verdadeiramente, em novas penalidades.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Na verdade, também neste caso, foram criadas novas penalidades para coibir condutas até então não sujeitas a multa. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que a alteração do texto legal denota que sua redação anterior não abrangia mesmo o caso tratado nos autos, que só a partir da nova penalidade ficou sujeito à multa.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração, muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo dispositivo.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”.

Desta forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que no caso em tela traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 397/535, e, ainda, excluir a multa isolada por inaplicável à espécie. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria Vanessa Soares Nunes (Revisora) e Orias Batista Freitas, que o julgavam parcialmente procedente para, em relação às notas fiscais em que houve destaque a menor do imposto devido por substituição tributária, adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ao disposto na alínea "c", todos da Lei nº 6.763/75, vigente posteriormente aos fatos geradores c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Eduardo Winters Costa e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 25 de fevereiro de 2014.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.303/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000170125-87
Impugnação: 40.010130550-89
Impugnante: Fuchs do Brasil S/A
IE: 252195609.00-83
Proc. S. Passivo: Rafael Correia Fuso/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

Voto proferido pela Conselheira Maria Vanessa Soares Nunes, 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.

Conforme se depreende do Demonstrativo do Crédito Tributário, a Fiscalização exigiu a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, conforme redação vigente à época dos fatos geradores autuados, no percentual de 40% (quarenta por cento) sobre a diferença da base de cálculo do ICMS/ST apurada, tanto em relação às notas fiscais nas quais consta o destaque a menor do ICMS/ST como naquelas nas quais não houve qualquer destaque de tal parcela.

A Multa Isolada prevista no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75, à época do fato gerador, possuía a seguinte redação:

Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11

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.

Vê-se que, até 31/12/11, a conduta tipificada no referido dispositivo legal sujeitava o infrator a uma multa no percentual equivalente a 40% (quarenta por cento) do valor correspondente à diferença entre a base de cálculo declarada e aquela expressamente prevista na legislação.

No caso dos autos, a Impugnante consignou em parte de suas notas fiscais emitidas bases de cálculo inferiores às previstas na legislação vigente (excluídas aquelas com base de cálculo = R\$ 0,00), estando, pois, sujeita à penalidade em questão.

Ocorre, porém, que o referido dispositivo legal teve sua redação alterada pela Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, sendo que, a partir dessa data, a penalidade por consignação em documento fiscal de base de cálculo em valor inferior ao previsto na legislação passou a ser de 20% (vinte por cento) da diferença apurada,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo, portanto, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da infração analisada:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada.

Diante disso e, tendo em vista no disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, a penalidade em questão deve ser adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a alteração promovida pela Lei nº 19.978/11:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Sala das Sessões, 25 de fevereiro de 2014.

**Maria Vanessa Soares Nunes
Conselheira**