

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.517/10/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000159129-55
Impugnação: 40.010124049-93
Impugnante: Wurth do Brasil Peças de Fixação Ltda
IE: 131288560.01-62
Proc. S. Passivo: Franco Lucena Santos Pereira/Outros
Origem: DGP/SUFIS - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ADITIVOS, ANTICORROSIVOS, DESENGRAXANTES, FLUÍDOS, GRAXAS, ÓLEOS PROTETIVOS, LUBRIFICANTES E OUTROS PRODUTOS DERIVADOS OU NÃO DO PETRÓLEO - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatadas vendas de aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluídos, graxas, óleos protetivos, óleos lubrificantes e outros produtos derivados ou não de petróleo, por estabelecimento de outra Unidade da Federação a contribuintes revendedores ou a contribuintes consumidores finais mineiros, sem a retenção ou com retenção a menor do ICMS/ST. Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no artigo 56, II, § 2º e 55, VII da Lei nº 6763/75, sendo a multa isolada majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de março de 2008, com fulcro nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6763/75. Entretanto, deve ser abatido da base de cálculo do ICMS/ST, o valor do ICMS relativo à operação própria, indevidamente incorporado à base de cálculo pela Impugnante. Exclui-se, ainda, a Multa isolada do art. 55, VII da Lei nº 6763/75, por inaplicável à espécie. Exigências parcialmente mantidas.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – TINTAS VERNIZES E OUTROS PRODUTOS DA INDÚSTRIA QUÍMICA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatada a falta de retenção ou retenção a menor do ICMS/ST relativo a operações com tintas, vernizes e outros produtos da indústria química destinados a contribuintes revendedores ou consumidores finais mineiros. Exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, II, § 2º e da Multa Isolada do art. 55, VII, ambos da Lei nº 6763/75. Exclusão da multa isolada, por inaplicável à espécie. Exigências parcialmente mantidas.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PEÇAS, COMPONENTES e ACESSÓRIOS PARA PRODUTOS AUTOPROPULSADOS E OUTROS FINS – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatada a falta de retenção ou retenção a menor do ICMS/ST relativo a operações com peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados e outros fins destinados a contribuintes revendedores ou consumidores finais mineiros. Excluídas integralmente as exigências relativas aos códigos NCM 3916.20.00, 6812.90.10, 6812.99.10, 7412.20.00, 8308.20.00 e 8413.91.00, face à inexistência de previsão legal para a exigência do ICMS/ST no período de comercialização das respectivas mercadorias

e excluídas parcialmente as relativas aos códigos NCM 7312.10.90, 7320.90.00 e 8483.30.10, restringindo as exigências fiscais ao período de 01/05/08 a 31/05/08. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, II, § 2º da Lei nº 6763/75. Exclusão da Multa Isolada do art. 55, VII da Lei nº 6763/75, por inaplicável à espécie. Exigências parcialmente mantidas.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação, no período de 01/01/03 a 30/06/08, das seguintes irregularidades:

1. falta de retenção e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST relativo às operações subsequentes com aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluídos, graxas, óleos protetivos, óleos lubrificantes e outros produtos derivados ou não de petróleo, destinados a contribuintes revendedores mineiros (item “1.1” do relatório fiscal anexado ao AI – fl. 22);

2. falta de retenção e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST relativo a remessas de tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química destinados a contribuintes revendedores ou consumidores finais mineiros (itens “1.2” e “2.2” do relatório fiscal anexado ao AI – fl. 22);

3. falta de retenção e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST relativo a operações com aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluídos, graxas, óleos protetivos, óleos lubrificantes e outros produtos derivados ou não de petróleo, destinados ao uso e consumo de contribuintes (consumidores finais) sediados neste Estado (item “2.1” do relatório fiscal anexado ao AI – fl. 22);

4. falta de retenção e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST relativo a remessas de peças, componentes e acessórios de produtos autopropulsados destinados a contribuintes revendedores ou consumidores finais mineiros (itens “1.2” e “2.2” do relatório fiscal anexado ao AI – fl. 22).

As exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação (100%) e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º e 55, VII da Lei nº 6763/75, respectivamente, sendo que a multa isolada foi exigida somente em relação às operações ocorridas a partir de 01/11/03, majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de março de 2008, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, do mesmo diploma legal, face à constatação de reincidência da Autuada.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 1.431/1.466, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1.485/1.504.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.509/1.541, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo na fundamentação que envolve a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75.

Das Preliminares:

Arguição de Nulidade do AI – Apuração Errônea de Base de Cálculo

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração, “*em razão da ilegítima forma de apuração da base de cálculo do tributo exigido*”, no tocante às operações com derivados do petróleo destinados a contribuintes revendedores estabelecidos neste Estado.

Embora o tema se confunda com o mérito da presente lide, deve-se destacar, desde já, que a base de cálculo do ICMS/ST adotada pelo Fisco, ao contrário do alegado pela Impugnante, foi corretamente utilizada, uma vez que estabelecida no art. 363, V, “c.2”, do Anexo IX, do RICMS/02 e no item 26, do Anexo XV, do mesmo diploma legal.

Se algum erro ocorreu, este foi cometido pela Impugnante, pois ela própria admite ter destacado indevidamente o imposto relativo à operação própria, em razão de inobservância quanto à imunidade relativa ao ICMS nas operações interestaduais com derivados de petróleo, sendo que este erro será melhor apreciado na análise de mérito propriamente dita.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração.

Margens de Valor Agregado Distintas – Arguição de Ilegitimidade

Alega ainda a Impugnante que, no que se refere às operações com petróleo e seus derivados, o Estado de Minas Gerais, ao adotar Margens de Valor de Agregação (MVA) distintas para as operações internas e interestaduais (*internas: 30% - interestaduais: 58,54%*), teria acabado por tributar, ainda que indiretamente, operação à qual a Constituição Federal conferiu imunidade.

No seu entender, ao instituir uma margem de lucro superior, a legislação acaba por majorar o valor da operação interestadual, de forma que, ao se aplicar a alíquota do ICMS incidente, o tributo irá incidir sobre uma base maior do que aquela pretendida pelo Legislador Constituinte Originário.

Acrescenta que, apesar de ser possível a criação de MVAs com percentuais diferentes para operações internas e interestaduais, na situação em tela, especificamente, a aplicação de mencionado procedimento é ilegítima, tendo em vista a imunidade aplicável à operação interestadual com derivados de petróleo.

Conclui que, tendo em vista a manifesta ilegitimidade da aplicação de MVA diverso para as operações interestaduais com derivados de petróleo, deve ser imediatamente cancelada a presente autuação ou, ao menos, reduzido o percentual aplicado para o mesmo aplicável às operações internas, a saber, 30% (trinta por cento).

No entanto, como bem salienta o Fisco, a diferença entre os índices de Margem de Valor Agregado (MVA) nas operações internas (30%) e interestaduais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

58,54% (cinquenta e oito virgula cinquenta e quatro por cento) deve-se exclusivamente à adequação matemática, a fim de cumprir o disposto na legislação, no sentido de que o imposto a ser recolhido para Minas Gerais tenha o idêntico quantum para uma mesma operação, independentemente de esta originar-se dentro ou fora do Estado.

O exemplo contido na manifestação fiscal, contemplando uma operação interna e uma interestadual com mercadoria de mesmo valor (R\$ 82,00), demonstra que o valor do ICMS/ST que seria devido a este Estado seria exatamente o mesmo, independentemente da origem do produto (*interna ou interestadual*). A seguir, transcreve-se a exemplificação do Fisco:

- Produtos derivados de petróleo destinados à revenda em Minas Gerais

Operação interna

Valor da Mercadoria:		R\$ 82,00
Tributação Interna - Alíquota:		(18%)
ICMS (compõe a base de cálculo):		R\$ 18,00
BC ICMS (Vr. da Mercadoria + ICMS Interno):		R\$ 100,00
MVA (interna):		30%
Base de cálculo ICMS/ST:	$(R\$ 100,00 \times 1,30) =$	R\$ 130,00
Alíquota interna:	18%	
ICMS/ST devido:	$(R\$ 130,00 \times 18\%) =$	R\$ 23,40

Operação Interestadual

Valor da Mercadoria:		R\$ 82,00
Tributação Interestadual		Imune
ICMS trib. interestadual:		R\$ 0,00
Val. Prod. (Vlr. Mercad. + ICMS interes.):		R\$ 82,00
MVA (interestadual):		58,54%
Base de cálculo ICMS/ST:	$(R\$ 82,00 \times 1,5854) =$	R\$ 130,00
Alíquota interna:		18%
ICMS/ST devido:	$(R\$ 130,00 \times 18\%) =$	R\$ 23,40

Isto posto, os percentuais de MVA distintos aplicáveis (30% e 58,54%) sobre operações internas e interestaduais de produtos derivados de petróleo, previstos pelos legisladores e estabelecidos no RICMS/MG, têm por finalidade justamente evitar que ocorra o desequilíbrio no mercado em decorrência da origem do produto.

Não há que se falar, portanto, em ilegitimidade das MVAs adotadas pelo Estado de Minas Gerais.

Do Mérito

Arguição de Decadência – Exercício de 2003

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).”
TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN,

ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2003 somente expirou em 31/12/08, conforme disposto no inciso I do mencionado artigo 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 28 de novembro de 2008.

Das Irregularidades do Auto de Infração

Para fins meramente didáticos, as irregularidades serão analisadas de acordo com os seguintes tópicos:

- operações com aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluídos, graxas, óleos protetivos, óleos lubrificantes, etc., derivados ou não de petróleo (Item 26 do Anexo XV);

- operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química (item 11 do Anexo XV);

- operações com peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados e outros fins.

Operações com Aditivos, Anticorrosivos, Desengraxantes, Fluídos, Graxas, Óleos Protetivos, Óleos Lubrificantes e Outros Produtos Derivados ou não de Petróleo – Irregularidades “1” e “3”

A irregularidade refere-se à falta de retenção e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 08/01/03 a 30/06/08, nas remessas interestaduais de produtos derivados ou não de petróleo (*aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluídos, graxas, óleos protetivos, óleos lubrificantes, etc., todos derivados ou não de petróleo*) a contribuintes revendedores ou consumidores finais mineiros.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No período objeto da autuação a matéria encontrava-se regulamentada nos arts. 360 e 363 do Anexo IX do RICMS/02, nos artigos 19, I, “a” e “b3” c/c inciso II do mesmo dispositivo e no item 26 do Anexo XV do mesmo diploma legal, *in verbis*:

CONVÊNIO ICMS Nº 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.

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

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

Anexo IX

Das Operações com Combustíveis e Lubrificantes, Derivados ou não de Petróleo, e Outros Produtos.

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005

"Art. 360 - Nas operações com combustíveis e lubrificantes, **derivados ou não de petróleo**, exceto coque verde de petróleo, destinadas a contribuintes localizados neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas desses produtos, em operação interna, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinatário for Transportador Revendedor
Retalhista (TRR):"

(...)

II - ao distribuidor:

"b - situado em outra unidade da Federação, nas remessas de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, para estabelecimentos distribuidores, atacadistas ou varejistas situados neste Estado, ressalvado o disposto na Seção IV deste Capítulo;

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

IV - ao atacadista ou varejista situados em outra unidade da Federação, nas remessas de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, para estabelecimentos atacadistas ou varejistas localizados neste Estado;

V - ao importador, observado o disposto no artigo 364 desta Parte:

a - situado neste Estado, inclusive o produtor nacional de combustíveis, em relação às operações de importação que praticar;

b - situado em outra unidade da Federação, em relação às operações de importação que praticar, nas remessas dos produtos para este Estado.

§ 1º - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS é atribuída, ainda, ao estabelecimento situado em outra unidade da Federação:

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

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

(...)

V - na falta do preço a que se refere o inciso I deste caput, o montante formado pelo preço estabelecido pela autoridade competente para o substituto tributário, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação, acrescido dos valores correspondentes a tributos, frete, carreto, ainda que o transporte seja executado pelo próprio adquirente, seguros e demais despesas atribuídas ao destinatário, mesmo que cobradas por terceiros, adicionado, em ambos os casos, da parcela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

resultante da aplicação, sobre o referido montante, do seguinte percentual:

c - quando se tratar de lubrificantes e demais combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo não especificados nas alíneas anteriores ou nos incisos II e III deste caput:

(...)

c.2 - **58,54% (cinquenta e oito inteiros e cinquenta e quatro centésimos por cento)**, nas operações interestaduais, exceto quando se tratar de gasolina de aviação, cujo percentual será de 73,33% (setenta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento);

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

"VII - nas operações interestaduais com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização do próprio produto e:

a - que não tenham sido submetidas à substituição tributária nas operações anteriores, é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário; (G.N)

(...)

Efeitos de 08/04/2004 a 30/11/2005

"VII - nas operações interestaduais com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização do próprio produto e:

a - que não tenham sido submetidas à substituição tributária nas operações anteriores, é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário;

b - que tenham sido submetidas à substituição tributária nas operações anteriores, é a definida nos incisos I a VI do caput deste artigo, conforme o caso."

Efeitos de 07/08/2003 a 07/04/2004

"VII - na hipótese da mercadoria, em operação interestadual, não se destinar à industrialização ou à comercialização do próprio produto, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário."

Efeitos de 15/12/2002 a 06/08/2003:

"VII - na hipótese da mercadoria, em operação interestadual, não se destinar à industrialização ou à comercialização, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário."

Anexo XV

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

I - em relação às operações subseqüentes:

a - tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b - tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2008

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

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a mesma estabelecida para a operação praticada pelo remetente.

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

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

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

Art. 62 - Na operação interestadual com lubrificante derivado de petróleo, o valor do imposto a ser recolhido a este Estado, a título de substituição tributária, é o resultante da aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O quadro a seguir identifica os diversos percentuais de MVA para os produtos objeto do presente lançamento:

26. Produtos Utilizados em Aparelhos, Equipamentos, Máquinas, Motores e Veículos e Aguarrás			
Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Convênio ICMS 03/99)			
Subitem	Efeitos	Descrição	MVA(%)
26.1	a partir de 01/12/2005	Aditivos	30
26.2		Anticorrosivos	30
26.3		Desengraxantes	30
26.4		Fluido	30
26.5		Graxas	30
26.6		Óleos de têmpera	30
26.7		Óleos protetivos	30
26.8		Óleos para transformadores	30
26.9		Óleos lubrificantes	30
26.10		Mercadorias relacionadas nos itens 26.1 a 26.9 derivados de petróleo	Na operação interna: 30 Na operação interestadual: 58,54
26.11		Aguarrás mineral	30

No caso em apreço, a base de cálculo e o valor do ICMS/ST devido a este Estado foram apurados da seguinte forma:

a) Derivados de petróleo destinados a contribuintes revendedores mineiros

Nas operações com derivados do petróleo praticadas pela Autuada com contribuintes mineiros, sem efetuar a retenção do ICMS/ST devido a este Estado, relativo às operações subsequentes, o Fisco apurou a base de cálculo do imposto mediante a soma aritmética do valor dos produtos comercializados, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido valor, do percentual de 58,54% a título de Margem de Valor de Agregação (MVA), com fulcro no art. 363, V, “c.2” do Anexo IX do RICMS/02 e no item 26 do Anexo XV do mesmo diploma legal.

O ICMS/ST foi calculado mediante a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo acima citada ($ICMS/ST = Valor\ dos\ Produtos \times 1,5854 \times 0,18$ – *inexistia IPI informado nas notas fiscais*), conforme exemplos contidos no quadro de fls. 1526.

Conforme já ressaltado no tópico relativo às preliminares, a Impugnante alega que, em razão de inobservância quanto à imunidade relativa ao ICMS nas operações interestaduais com derivados de petróleo, procedeu, indevidamente, à tributação das remessas de referidos produtos, por ela efetuadas, a revendedores estabelecidos neste Estado.

Em razão da indevida tributação de mencionadas operações, continua a Impugnante, o valor das notas fiscais de remessa dos produtos foi sensivelmente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

majorado, na medida em que procedeu indevidamente à inclusão do ICMS sobre o valor da mercadoria.

Entende, dessa forma, que a aplicação da MVA de 58,54% somente se justificaria se o Fisco excluísse o valor indevidamente por ela incluído a título de ICMS.

Salienta a Autuada que, não sendo este o procedimento adotado pelo Fisco, deveria, então, ter aplicado MVA de 30% (trinta por cento), na medida em que, assim como nas operações internas, o produto já teria sido tributado com valor de base, portanto, superior, e conseqüentemente menor margem até o consumidor final.

O Fisco, por sua vez, salienta que não pode ser aplicado o percentual de 30% conforme alegado pela Autuada, pois o RICMS/MG estabelece que a MVA a ser aplicada nas operações interestaduais, destinadas à revenda, com produtos derivados de petróleo é de 58,54% (cinquenta e oito vírgula cinquenta e quatro por cento), inexistindo previsão legal para aplicação de outro percentual em relação à MVA quando, por procedimento incorreto do contribuinte, este tributar indevidamente a operação própria.

Afirma que, por ser indevido o imposto destacado na operação própria, conseqüentemente, por tratar-se de crédito indevido, o Fisco desconsiderou o montante destacado nas operações interestaduais e cobrou o imposto devido por substituição tributária conforme disposto na legislação tributária, abatendo, porém, os valores do ICMS/ST recolhidos pela Impugnante, quando estes foram apurados e destacados nas notas fiscais em favor de Minas Gerais.

Ressalte-se, inicialmente, que a base de cálculo do ICMS/ST adotada pelo Fisco, ao contrário do alegado pela Impugnante, foi corretamente utilizada, uma vez que estabelecida no art. 363, V, "c.2" do Anexo IX do RICMS/02 e no item 26 do Anexo XV do mesmo diploma legal.

Se algum erro ocorreu, este foi cometido pela Impugnante, pois ela própria admite ter destacado indevidamente o imposto relativo à operação própria, em razão de inobservância quanto à imunidade relativa ao ICMS nas operações interestaduais com derivados de petróleo.

Não obstante, deve-se destacar que, conforme previsão contida na legislação de regência do ICMS, o montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, ou seja, sempre que houver o destaque do imposto em nota fiscal, presume-se que o seu valor já se encontra inserido no valor da respectiva mercadoria, salvo prova em contrário, obviamente.

Nesse sentido, inexistindo prova nos autos de que no valor dos produtos **não** está incluído o ICMS indevidamente destacado pela Impugnante, deve ser acatado o pleito da Impugnante, no sentido de se excluir da base de cálculo do ICMS/ST para aplicação da MVA o valor do ICMS por ela indevidamente incorporado à base de cálculo da operação própria.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

$$\text{BC ICMS/ST} = [(\text{Valor do Produto} \times 0,88) + \text{IPI}] \times 1,5854$$

OU

$$\text{BC ICMS/ST} = [(\text{Valor do Produto} - \text{ICMS indevidamente destacado}) + \text{IPI}] \times 1,5854$$

b) Derivados de petróleo destinados ao uso e consumo de contribuintes mineiros (produtos não destinados à comercialização ou à industrialização)

Neste caso, tendo em vista a imunidade constitucional prevista para as remessas de derivados de petróleo para este Estado (*imunidade das operações próprias do remetente*), o Fisco apurou o ICMS/ST mediante simples inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, ou seja, dividiu o valor dos produtos, acrescido do 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, I da LC nº 87/96, c/c art. 13, § 15 da Lei nº 6763/75.

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

Como bem salienta o Fisco, em obediência aos arts. 8º, 9º e 13, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, verifica-se que a base de cálculo para a tributação na entrada em Minas Gerais de lubrificantes e combustíveis oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, é o valor da operação de que decorrer a entrada, nela integrado o montante do próprio imposto.

O quadro de fls. 1.529, de modo claro e exemplificativo, demonstra a forma de cálculo utilizada pelo Fisco.

Da mesma forma que no item anterior, a Impugnante alega que, em razão de inobservância quanto à imunidade constitucionalmente assegurada, deu tratamento equivocado às operações em questão, considerando-as tributáveis.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em decorrência do procedimento adotado, o valor da nota fiscal de remessa de mercadorias passou a representar o valor do produto somado ao do ICMS devido mediante a aplicação da alíquota interestadual de 12% (doze por cento).

Conclui, assim, que o Fisco deveria ter procedido à exclusão do valor destacado a título de ICMS nas notas fiscais de remessa, para, posteriormente, calcular o valor devido do tributo sobre a base de cálculo efetiva, a saber, o real valor do produto.

O Fisco, porém, uma vez mais não acata os argumentos da Impugnante, alegando que, caso fosse considerado o valor indevidamente destacado o Estado de Minas Gerais, consumidor do produto, seria prejudicado pelo abatimento de um montante aleatório na base de cálculo de imposto devido por substituição tributária, que não possui previsão legal e afrontando ao objetivo do texto constitucional.

Na mesma linha do item anterior, entende-se que, inexistindo prova nos autos de que no valor dos produtos **não** está incluído o ICMS indevidamente destacado pela Impugnante, o pleito da Impugnante deve ser acatado, no sentido de se proceder à exclusão do valor destacado a título de ICMS nas notas fiscais de remessa, para, posteriormente, calcular o valor devido do tributo sobre a base de cálculo efetiva, ou seja, o real valor do produto.

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

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

OU

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

c) Operações com não derivados de petróleo (aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluídos, óleos, agurrás, etc.), destinados a contribuintes revendedores mineiros ou consumidores finais

Nas operações com produtos não derivados de petróleo praticadas pela Autuada com contribuintes mineiros, sem efetuar a retenção do ICMS/ST devido a este Estado, relativo às operações subsequentes, o Fisco apurou a base de cálculo do imposto mediante a soma do valor dos produtos comercializados e do valor do IPI, quando informado na nota fiscal, adicionando a este montante a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de 30% (trinta por cento) a título de Margem de Valor de Agregação (MVA), com fulcro no art. 363, V, "d" do Anexo IX do RICMS/02 e no item 26 do Anexo XV do mesmo diploma legal, conforme exemplos contidos no quadro de fls. 1.530.

Quando a exigência recai sobre produtos destinados a consumidores finais, calculou o Fisco o valor devido sobre a diferença de alíquota, nos termos da legislação já transcrita.

Saliente-se que a Impugnante não apresentou argumentos específicos em relação a este tópico, estando corretas as exigências fiscais de ICMS/ST e multa de revalidação.

Operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química (irregularidades 2 e 4)

A irregularidade refere-se à falta de retenção e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST devido a este Estado, no período de 09/01/03 a 30/06/08, nas remessas de tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química a contribuintes revendedores ou consumidores finais mineiros.

No período objeto da autuação a matéria encontrava-se regulamentada nos arts. 285 e 286, do Anexo IX, do RICMS/02, c/c art. 12, § 2º e no item 11 do Anexo XV do mesmo diploma legal, *in verbis*:

Das Operações Relativas a Tintas, Vernizes e Outras Mercadorias da Indústria Química

RICMS/02 - ANEXO IX

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005

"Art. 285 - O estabelecimento industrial fabricante e o estabelecimento importador situados em outra unidade da Federação, nas remessas para contribuintes deste Estado dos produtos a seguir relacionados, classificados nos respectivos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH - com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996), são responsáveis, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do imposto devido nas saídas subseqüentes, ou na entrada com destino ao uso ou consumo do destinatário:

(...)

III - tintas e vernizes, à base de polímeros sintéticos ou de polímeros naturais modificados, dispersos ou dissolvidos em meio não aquoso:

a - à base de poliésteres - 3208.10.0000;

b - à base de polímeros acrílicos ou vinílicos - 3208.20.0000;

(...)

"VI - preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas e vernizes - 3807.00.0300, 3810.10.0100 e 3814.00.0000;

VII - ceras encáusticas, preparações e outros - 3404.90.0199, 3404.90.0200, 3405.20.0000, 3405.30.0000 e 3405.90.0000;

VIII - massa de polir - 3405.30.0000;

(...)

XI - impermeabilizantes - 2707.91.0000, 2715.00.0100, 2715.00.0200, 2715.00.9900, 3214.90.9900, 3506.99.9900, 3823.40.0100 e 3823.90.9999;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XIV - preparações catalísticas (catalisadores) - 3815.19.9900 e 3815.90.9900;

XV - massas para acabamento, pintura ou vedação:

(...)

b - massa rápida - 3214.10.0100;

(...)

d - massa de vedação - 3910.00.0400 e 3910.00.9900;

e - massa plástica - 3214.90.9900;

XVI - corantes - 3204.11.0000, 3204.17.0000, 3206.49.0100, 3206.49.9900 e 3212.90.0000.

.....

"Art. 286 - A base de cálculo do imposto, para o fim de substituição, é o valor correspondente ao preço constante de tabela, estabelecida pelo órgão competente, para venda a consumidor, acrescido do valor do frete, ou, na falta de tabela, o preço praticado pelo substituto, acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), frete e demais despesas cobradas ou debitadas ao estabelecimento destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação do percentual de 35% (trinta e cinco por cento). (G.N)

RICMS/02 - ANEXO XV

Efeitos a partir de 01/12/2005

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 subseqüentes.

(...)

Efeitos de 25/05/2006 a 31/07/2009

"§ 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, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16 e 26 da Parte 2 deste Anexo e destinadas, conforme o caso, a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário."

Efeitos de 1º/12/2005 a 24/05/2006

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"§ 2º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual, das mercadorias relacionadas nos itens 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16 e 26 da Parte 2 deste Anexo e destinadas, conforme o caso, a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário."

Parte 2 - Item 11

11. TINTAS, VERNIZES E OUTRAS MERCADORIAS DA INDÚSTRIA QUÍMICA					
Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Convênio ICMS 74/94)					
Subitem	Efeitos	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)	
11.5	de 1º/12/2005 a 31/12/2008	3208.20.30	Tintas e vernizes, à base de polímeros sintéticos ou de polímeros naturais modificados, dispersos ou dissolvidos em meio não aquoso à base de polímeros acrílicos ou vinílicos	35	
11.15		3810.10.10	Preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas e vernizes	35	
11.16		3405.30.00	Ceras encáusticas, preparações e outros	35	
11.20		3214.90.00	Impermeabilizantes	35	
		3506.99.00			
11.23		3815.19.00	Preparações catalíticas (catalisadores)	35	
		3815.90.99			
11.25		3214.10.10	Massas para acabamento, pintura ou vedação - massa rápida	35	
11.27		3910.00.12	Massas para acabamento, pintura ou vedação - massa de vedação	35	
		3910.00.19			
11.29	3212.90.90	Corantes	35		

No que se refere às operações subsequentes (mercadorias destinadas à comercialização em território mineiro), o Fisco apurou o ICMS/ST mediante a utilização da MVA de 35% (trinta e cinco por cento), nos exatos termos dos dispositivos acima transcritos, abatendo o valor do ICMS relativo à operação própria do remetente, bem como eventuais valores de ICMS/ST já recolhidos pela Impugnante.

Para as mercadorias destinadas a consumidores finais, o ICMS/ST se refere à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo a base de cálculo a mesma utilizada pelo remetente autuado, como bem exemplificado no quadro de fls. 1.534.

A Impugnante também não apresentou argumentos específicos em relação a este tópico. Corretas as exigências de ICMS/ST e a respectiva multa de revalidação.

Operações com peças, Componentes e Acessórios para Produtos Autopropulsados e Outros Fins (irregularidades 2 e 4)

A irregularidade refere-se à falta de retenção e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST devido a este Estado, no período de 06/05/08 a 30/06/08, nas remessas de componentes e acessórios para produtos autopropulsados e outros fins a contribuintes revendedores ou consumidores finais mineiros (*item 14 do Anexo XV do RICMS/02*).

No período, objeto da autuação, a matéria encontrava-se regulamentada nos artigos 12, 19 e 20 do Anexo XV do RICMS/02, c/c item 14 do mesmo Anexo.

RICMS/02 - ANEXO XV

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 01/12/2005

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 subseqüentes.

(...)

Efeitos de 25/05/2006 a 31/07/2009

"§ 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, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16 e 26 da Parte 2 deste Anexo e destinadas, conforme o caso, a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário."

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

I - em relação às operações subseqüentes:

a - tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b - tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2008

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

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a mesma estabelecida para a operação praticada pelo remetente.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

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

No caso dos autos, as mercadorias objeto da autuação referem-se aos subitens e aos códigos NCM descritos no quadro de fls. 1.536.

No que se refere às operações subseqüentes (mercadorias destinadas à comercialização em território mineiro), o Fisco apurou o ICMS/ST mediante a utilização da MVA de 50,20% (cinquenta virgula vinte por cento), abatendo o valor do ICMS relativo à operação própria do remetente, bem como eventuais valores de ICMS/ST já recolhidos pela Impugnante.

Para as mercadorias destinadas a consumidores finais, o ICMS/ST se refere à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo a base de cálculo a mesma utilizada pelo remetente autuado.

No entanto, verifica-se que o crédito tributário deve sofrer as seguintes retificações:

(i) Itens “1”, “13”, “14”, “17”, “20” e “25” do quadro de fls. 1.536

Devem ser excluídas integralmente as exigências relativas aos códigos NCM 3916.20.00, 6812.90.10, 6812.99.10, 7412.20.00, 8308.20.00 e 8413.91.00, face à inexistência de previsão legal para a exigência do ICMS/ST no período de aquisição das respectivas mercadorias;

(ii) Itens “15”, “16” e “32” do quadro de fls. 1.536

As exigências fiscais devem se restringir ao período de 01/05/08 a 31/05/08 (NCM 7312.10.90, 7320.90.00 e 8483.30.10).

Dos questionamentos relativos à multa de revalidação

A Impugnante diz ser descabida a aplicação de Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º da Lei nº 6763/75, equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto devido, citando que a legislação tributária impõe penalidade diferenciada de 100% (cem por cento) ao invés de 50% (cinquenta por cento), pelo simples fato do contribuinte situar-se como substituto tributário no polo passivo da obrigação tributária e adicionalmente, estar sob a ação fiscal.

Observa que a falta de recolhimento do imposto por substituição tributária não gera maior prejuízo que geraria a falta de recolhimento pelas pessoas envolvidas na cadeia produtiva quando essas pessoas deixam de recolher o imposto.

Assim, diz que a aplicação de multa de revalidação 100% (cem por cento) burla o princípio da isonomia, na medida em que a multa imposta é de valor maior que a aplicável a outros contribuintes praticantes da suposta infração por ela cometida.

Postula o cancelamento da multa de revalidação aplicada ou, no mínimo, a redução a 50% (cinquenta por cento), aplicável às demais situações de mera falta de recolhimento de ICMS apurado pelo Fisco.

No entanto, ao contrário do que alega a Impugnante, não foi ferido o princípio da isonomia, pois a Multa de Revalidação prevista no art. 56, II, § 2º da Lei nº 6763/75, é imputada a todos aqueles que praticarem no mundo real a conduta prevista no referido dispositivo legal.

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

Efeitos de 31/12/1997 a 31/10/2003

"§ 2º - Tratando-se de crédito tributário por não-retenção ou de falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária, as multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no inciso II deste artigo"

Vê-se que o legislador mineiro entendeu que ao Substituto Tributário que não reter ou não recolher o imposto deveria caber uma punição maior que aqueles que estiverem na condição de contribuinte.

Acrescente-se que, nos termos do art. 110, I, do RPTA/MG, não se incluem na competência deste órgão julgador *“a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”*.

Assim sendo, tendo em vista o princípio da reserva legal, corretamente agiu o Fisco em exigir a penalidade questionada, uma vez que expressamente prevista na Lei nº 6763/75.

Da Aplicabilidade da MI Capitulada no art. 55, VII da Lei nº 6763/75 ao Caso dos Autos

Conforme já relatado, a presente autuação versa sobre a falta de retenção ou retenção a menor do ICMS/ST nas remessas de mercadorias sujeitas à substituição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, efetuadas pela Impugnante, com destino a contribuintes mineiros para comercialização ou ao seu uso e consumo pelos respectivos estabelecimentos.

Segundo o Fisco, a Autuada deixou de consignar ou consignou nas respectivas notas fiscais base de cálculo do ICMS-ST inferior à prevista na legislação e, por consequência lógica, deixou de recolher o imposto efetivamente devido na forma e prazo regulamentares.

Em função da infração em questão, o Fisco aplicou a Multa Isolada prevista no art. 55, VII da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

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

...

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." (G.N.)

(...)

Para que se decida sobre a correção da aplicação da mencionada penalidade no caso dos autos, necessário se faz uma curta regressão pelas regras de interpretação da legislação tributária.

No Brasil, a hermenêutica ganhou espaço surpreendente, até mesmo em detrimento de assuntos relevantes. É grande o número de militantes do direito que se aprofundam na discussão da interpretação da legislação, que se aplica, por exceção, ao texto tributário.

O Código Tributário Nacional – CTN trata da questão da interpretação da legislação tributária nos arts. 107 a 112. Neste contexto, a legislação tributária será interpretada nos moldes descritos nos arts. 108 a 112. Em seguida, persistindo dúvidas, aplicam-se as regras gerais do direito.

O brocardo jurídico "*em dúvida pró-réu*", encontra-se presente na interpretação da legislação tributária, mais especificamente no art. 112 do CTN, admitindo-se a tese do "*in dúvida contra fisco*".

De início cabe diferenciar o sentido de interpretação e integração da legislação tributária. O art. 108 do CTN cuida de regras de integração da legislação tributária, ou seja, diante da ausência de dispositivo legal, busca-se, na ordem indicada no artigo, princípios que possam ser aplicados na correlação entre o fato e a norma de direito. Quer dizer, utiliza-se de outros conceitos jurídicos para aplicação da regra (normalmente dentro do texto tributário).

Já a interpretação da legislação é diferente. Neste caso, existe o texto legal. O que faz o intérprete é enxergar igual, mais ou menos daquilo que está disposto no texto legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para isso, são consagradas algumas regras de interpretação, consideradas autênticas, extensivas ou restritivas. Dentre elas destacam-se: a) literal ou gramatical; b) lógica; c) sistemática; d) histórica e e) finalística ou teleológica.

A primeira delas, a literal ou gramatical, diz respeito à interpretação do texto na forma em que se encontra, ou seja, nada pode ser suprimido nem incluído. E esta é a primeira regra de interpretação na hipótese prevista no art. 111 do CTN.

Aqui, o que se pretende é perquirir o significado gramatical das palavras usadas no texto, tendo como parâmetro o dicionário.

Necessário se faz distinguir os significados das terminologias empregadas, que podem encerrar conceitos técnicos ou vulgares.

Contra este sistema de interpretação insurgem aqueles que entendem que nem sempre o legislador é feliz na elaboração do texto legal.

A outra modalidade, a interpretação lógica, é derivada da interpretação gramatical ou literal. Nela, o que se busca, nos dizeres de Luciano Amaro, é a inteligência do texto, de forma que não descambe para o absurdo, dando à norma um sentido coerente.

Por sua vez, a interpretação sistemática procura o sentido da regra jurídica verificando a posição em que a mesma se encarta no diploma legal e a relação desta com as demais disposições legais, visando interpretar a norma dentro de todo o seu contexto. Neste aspecto, deve-se observar o item, a alínea, o inciso, o artigo, a seção e o capítulo. Não se pode dar sentido ao texto de forma fragmentada, sem se ater ao conteúdo geral.

Por outro lado, a interpretação histórica consiste no exame do sentido da norma através dos tempos, comparando o direito anterior e o atual, de forma a buscar o seu sentido, se a finalidade é ampliar ou restringir direitos. Além-se, também, ao contexto geral da aprovação da lei, verificando o anteprojeto, as emendas e o processo legislativo.

Por fim, a finalística ou teleológica. Neste ponto, procura-se a intenção do legislador. O que ele (legislador) buscava com a edição do ato normativo. Para qual fim ela (a norma) se destinava. Cabe observar que as regras histórica e teleológica podem se interagir, ou mesmo resultar em um só processo de interpretação.

Neste contexto, cabe examinar a legislação anterior, vigente até 31/10/03, que apresentava o seguinte texto:

Art. 55 - ...

"VII - por consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;"

No período anterior a 31/10/03, grande discussão se apresentava em relação à aplicabilidade do dispositivo na hipótese dos arbitramentos realizados com base em parâmetros de tabelas, pauta de valores, documentos do próprio contribuinte,

conclusão fiscal ou documentos extras fiscais com menção apenas dos valores de venda, sem descrição de mercadorias, persistindo dúvidas quanto a se aplicar o disposto no inciso VII ou a previsão contida no inciso II do mesmo art. 55, ou mesmo nenhuma das imputações fiscais.

Vários foram os posicionamentos da então Superintendência de Legislação Tributária, no sentido de definir qual a penalidade, nos diversos casos ora mencionados.

Com efeito, a regra do novo inciso VII veio por fim à polêmica instalada, ou seja: quando identificados os tipos previstos no inciso II (saída, entrega, transporte, estoque ou depósito) sem documento fiscal, aplica-se a pena nele prevista. Ao contrário, quando o tipo se referir a subfaturamento ou arbitramento, por exemplo, aplica-se a pena capitulada no inciso VII do art. 55 do mencionado diploma legal.

In casu, trata-se de uma operação em que não se verifica a hipótese de subfaturamento ou outro ilícito praticado com a finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador. Cuida-se da não aplicação da retenção do imposto devido por substituição tributária nas saídas de diversos produtos, inclusive derivados do petróleo.

Como se nota, a Autuada não utilizou base de cálculo diversa na operação de venda de tais produtos em sua operação própria, até mesmo porque parte delas não se sujeitavam à incidência do imposto (remessa interestadual de produtos derivados do petróleo).

Afirmar que por não ter praticado a retenção do imposto devido por ST corresponde a adotar uma base de cálculo igual a zero, e, em decorrência, ter suprimido 100% (cem por cento) da base de cálculo não condiz com a regra da boa interpretação do tipo penal estampado no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75, *data venia*.

Neste caso, a parcela de agregação é definida por instrumento legal, não possuindo nenhum efeito prático suprimi-la do documento fiscal, posto que de conhecimento do Fisco ou, de outro modo, a discussão sobre a inclusão ou não do ICMS em sua própria base de cálculo, nas remessas de produtos derivados do petróleo, diz respeito a uma técnica de apuração do imposto inapropriada para a penalidade apontada no lançamento.

Certo é que o dispositivo busca atingir justamente aquela parcela que, uma vez suprimida, demanda análise fiscal para sua apuração, às vezes sem sucesso, posto que não estava visualmente sob análise fiscal. Esta atitude é que o dispositivo visa neutralizar.

Além do mais, ao se referir a uma pena por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação, é evidente que a norma pretende atingir a operação própria e não a apuração do imposto devido por substituição tributária.

A toda evidência, o que se acoberta é a saída da mercadoria do remetente para o destinatário, e sobre essa operação não se discute sua base de cálculo, ainda mais no caso presente, por se tratar de remetente sediado em outra Unidade da Federação.

Repita-se, o documento fiscal não acoberta operação por substituição tributária, mas sim mercadorias sujeitas ao regime diferenciado de tributação.

Cancela-se, portanto, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Em face desta decisão resta prejudicada a discussão relativa à majoração de 50% (cinquenta por cento) de multa isolada em decorrência da constatação de reincidência.

Arguição de Aplicação de Penalidade com Efeito Confiscatório

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, I do RPTA/MG, “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6763/75.

Juros de Mora – Arguição de Incidência Indevida Sobre a Multa

Segundo a Impugnante, “*não há que se aventar a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não o foi*”.

Conclui que “*os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor*”.

No entanto, como bem salienta o Fisco, a obrigação tributária tida como principal, surge com a ocorrência do fato gerador (materialidade da hipótese de incidência) e tem por objeto o pagamento de tributo, nos termos do art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional - CTN.

Como ocorre com qualquer dívida de valor, o não adimplemento da obrigação no prazo fixado implica incidência de multa e juros, em razão da mora.

A Lei nº 6763/75, em seus arts. 127 e 226, estabelece que sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa, nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, baseado no critério adotado para a cobrança dos débitos fiscais federais.

Nesse sentido, o art. 2º da Resolução nº 2880, de 13/10/97, assim estabelece:

“os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se: I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago; II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros

de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI)."

Portanto, não há que se falar em ilegitimidade da incidência de juros de mora sobre multa, uma vez que expressamente prevista nos dispositivos legais acima citados.

De toda forma, conforme salientado alhures, não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, I, do RPTA/MG, "*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*".

Arguição de Aplicação Indevida da Taxa SELIC

A Impugnante questiona, ainda, a utilização da taxa SELIC, por entender que a mesma possui natureza remuneratória e não indenizatória, própria dos juros de mora.

A Taxa Selic (*Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia*) é calculada diariamente pelo Banco Central – BACEN, a partir das negociações dos títulos públicos e das variações de seus valores de mercado, se revestindo da característica de juro moratório.

Conforme já ressaltado, a sua utilização, para cálculo dos juros moratórios devidos, quando não pagos, tempestivamente, os tributos administrados pela Receita Estadual de Minas Gerais, está respaldada nos artigos 127 e 226, da Lei nº 6763/75, bem como na Resolução nº 2.880/97, que cita, expressamente, os dispositivos legais que a respaldam.

Prevê o artigo 127 da Lei nº 6763/75, que os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para a correção dos débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para a cobrança dos débitos federais estão disciplinados na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

"Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

A atualização monetária dos créditos tributários do Estado, bem como a cobrança de juros de mora, já era prevista pela Resolução nº. 2.554, de 17 de agosto de 1994, quando foi editada a Resolução nº. 2.816, de 23 de setembro de 1996,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

introduzindo a taxa “Selic” como parâmetro para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre pagamentos de créditos tributários em atraso.

Atualmente, a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução nº 2880, de 13 de outubro de 1997, que revogou expressamente a Resolução nº 2554/94. O art. 1º daquela norma é claro ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorressem a partir de 1º de janeiro de 1998, seriam expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (Selic) estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A pré-citada resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei nº 6.763/75, já aludidos.

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que sejam efetuadas as seguintes retificações no crédito tributário: 1) reconhecer a parcela de inclusão do valor do ICMS na própria base de cálculo, indevidamente destacado nas operações interestaduais com derivados de petróleo destinados à revenda ou ao uso e consumo de contribuintes mineiros; 2) excluir integralmente as exigências relativas aos códigos NCM 3916.20.00, 6812.90.10, 6812.99.10, 7412.20.00, 8308.20.00 e 8413.91.00, em face da inexistência de previsão legal para a exigência do ICMS/ST no período de aquisição das respectivas mercadorias; 3) restringir as exigências fiscais ao período de 01/05/08 a 31/05/08, no caso dos códigos NCM 7312.10.90, 7320.90.00 e 8483.30.10. 4) excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, VII da Lei nº 6763/75. Pelo Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Flávia Cecília de Souza Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Vander Francisco Costa.

Sala das Sessões, 06 de maio de 2010.

Roberto Nogueira Lima
Presidente / Relator