

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.020/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000183014-93
Impugnação: 40.010133227-02
Impugnante: Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A.
IE: 048001346.22-48
Proc. S. Passivo: Rodrigo Dalla Pria/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, SIMILARES - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatado, mediante conferência de documentos fiscais e de arquivos magnéticos de envio obrigatório ao Fisco mineiro (Anexo VII do RICMS/02), que a Autuada deixou de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária incidente nas operações com lubrificantes derivados de petróleo, não destinados à comercialização nem a industrialização do próprio produto, e com lubrificantes não derivados de petróleo destinados a consumidores finais localizados neste Estado. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro a teor do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da citada lei. Entretanto, deve ser excluída a multa isolada, por ter sido instituída pela Lei nº 19.978, de 28/12/11, para vigorar a partir de 01/01/12, não podendo ser aplicada retroativamente para alcançar situações ocorridas em exercícios anteriores. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre a constatação de falta de retenção e de recolhimento de ICMS por substituição tributária (ICMS/ST), no período compreendido entre 01/03/08 a 31/08/10, incidente sobre operações com óleos lubrificantes, derivados de petróleo, não destinados à comercialização nem a industrialização do próprio produto, e não derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste Estado, constantes dos itens 26.09 e 26.10, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro a teor do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da citada lei.

Da Impugnação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 153/167, acompanhada dos documentos de fls. 182/1.624, argumentando, em apertada síntese, que:

- as operações com lubrificantes destinados aos adquirentes mineiros Thyssenkrupp Molas Ltda, Usina Santo Angelo Ltda e Black & Decker do Brasil Ltda, não estão sujeitas a incidência do ICMS/ST, por estar o produto destinado a outro processo industrialização;

- o regime de substituição tributária instituído pelo Convênio ICMS nº 110/07 somente se aplica quando as mercadorias são destinadas a uso e consumo, o que não é o caso dos autos;

- as provas juntadas aos autos atestam que os produtos remetidos a estabelecimentos mineiros foram consumidos em processo industrial, razão que não incide a substituição tributária;

- as multas foram aplicadas em duplicidade, ofendendo o princípio da vedação ao *bis in idem*, e ultrapassam o limite da proporcionalidade e razoabilidade, na medida em que são superiores ao valor do imposto exigido;

- não pode ser penalizada da forma imposta pelo Fisco, porquanto age dentro da estrita legalidade, não deixando de cumprir qualquer dever, seja principal ou acessório, pois a própria legislação tributária afasta a incidência do ICMS/ST.

Requer, ao final, o cancelamento do Auto de Infração, ou, subsidiariamente, que seja afastada a multa isolada.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 1.628/1.638, refuta as alegações da Defesa, pedindo, ao final, que seja o lançamento julgado procedente.

Do Andamento Processual

A 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão do dia 02/04/13, converteu o julgamento em diligência (fls. 1.648) para que o Fisco analisasse e esclarecesse se não era o caso de haver reformulação do crédito tributário, tendo em vista que a planilha apresentada pela Impugnante, às fls. 275/277, informa que houve o recolhimento do ICMS/ST para as exigências dos meses compreendidos entre setembro de 2009 a agosto de 2010 e, ainda, o fato de o total de imposto retido informado nas relações de vendas efetuadas para Minas Gerais ser idêntico ao recolhido constante nas cópias dos DAEs, ambos documentos trazidos junto com a peça de defesa como Anexo 5, constantes às fls. 279/1.624.

O Fisco, em atenção à diligência determinada pela Câmara de Julgamento, reformula o crédito tributário, com a exclusão das exigências referentes ao período de setembro de 2009 a agosto de 2010, conforme manifestação e demonstrativo de fls. 1.651/1.664.

Intimada da reformulação do crédito tributário, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias (fls. 1.650 e 1.665), a Impugnante comparece com aditamento à sua

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

peça de defesa, às fls. 1.666/1.679, juntando o documento de fls. 1.685 e reitera o seu pedido de cancelamento integral do lançamento.

O Fisco se manifesta, às fls. 1.686/1.689, requerendo a procedência parcial do crédito tributário reformulado.

DECISÃO

Conforme já relatado, trata a autuação de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente na entrada no território mineiro de lubrificantes derivados de petróleo, não destinados à comercialização ou à industrialização desse mesmo produto, e de óleos lubrificantes não derivados de petróleo destinados a uso e consumo dos adquirentes.

A planilha de fls. 75/86 traz a relação das notas fiscais, cujas cópias encontram-se às fls. 88/150, com os respectivos produtos e o demonstrativo do imposto apurado.

Às fls. 87, o Fisco trouxe a quadro denominado de Anexo 4 com o cálculo da multa isolada exigida.

A Impugnante entende que as provas produzidas e anexadas são suficientes para aclarar o debate e confirmar que os produtos adquiridos pelos adquirentes mineiros (Thyssenkrupp Molas Ltda, Usina Santo Angelo Ltda e Black & Decker do Brasil Ltda) são empregados como insumo no processo industrial, o que afasta a exigência do ICMS por substituição tributária.

O Fisco afirma que a legislação tributária, com relação aos produtos derivados de petróleo, determina que se considere industrialização somente quando ocorrer o processamento do próprio produto, ou seja, se correr a industrialização de lubrificante, no caso em embate.

Com efeito, o fato de as destinatárias declararem que o lubrificante adquirido foi aplicado em processo industrial não afasta a ocorrência do fato gerador do ICMS/ST nas operações interestaduais, em análise, na medida em que a legislação só reconhece por industrialização a operação em que os mencionados produtos sejam empregados como matéria-prima e da qual resulte lubrificantes, a teor do que dispõe o art. 5º, § 1º, item 4 da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Neste caso, o ICMS cabe ao Estado onde estiver localizado o adquirente, sendo atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento desse imposto, na condição de substituto tributário, nos termos do § 2º do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96:

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;

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

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente. (grifou-se).

O acordo celebrado entre os Estados é o Convênio ICMS nº 110/07, com produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2008, o qual disciplina em sua Cláusula primeira que:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

(...)

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;

IV - na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário.

No mesmo sentido caminhou a legislação estadual, conforme estabelece o art. 22, inciso III, § 8º, item 1 e 5 da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1. conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela "E" anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo;

(...)

5. a contribuinte situado em outra unidade da Federação que remeter ao Estado petróleo ou lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto; (grifou-se)

E também, art. 1º, inciso III, alínea "b" do Anexo XV do RICMS/02:

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; (grifou-se).

Para não remanescer dúvidas quanto à obrigatoriedade de retenção e recolhimento do ICMS por substituição nas operações, em análise, a Superintendência de Tributação baixou a Instrução Normativa nº 01/03, nos seguintes termos:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 03 DE JUNHO DE 2003

(MG de 06/06/2003)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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), 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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.

(grifou-se).

Verifica-se pela legislação retrotranscrita que é indiferente examinar qual utilização do lubrificante, a não ser se o próprio produto sofre industrialização como lubrificante, o que não ocorreu.

Assim, pelo exposto acima, tratando-se o produto de óleo lubrificante derivado ou não de petróleo, remetido em operação interestadual para contribuinte mineiro, não destinado à comercialização ou à industrialização desse mesmo produto, é devido o imposto por substituição tributária, na entrada do produto no Estado de Minas Gerais sendo responsável pelo pagamento do tributo o remetente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Às fls. 164/165 dos autos, a Impugnante reclama de que o Fisco a imputou duas multas punitivas (multa de revalidação e multa isolada) sobre o mesmo fato jurídico, mas que a exigência cumulativa de multas punitivas é absolutamente ilegítima, o que impõe o cancelamento, no mínimo, desta parcela do crédito tributário, e afirma que a violação ao princípio constitucional do não confisco e o autêntico “*bis in idem*” são flagrantes.

Com efeito, a Multa Isolada aplicada advém do descumprimento do art. 32 do Anexo XV do RICMS/02 que assim dispõe:

Art. 32 - O sujeito passivo por substituição deverá indicar, nos campos próprios da nota fiscal emitida para acobertar a operação por ele promovida, além dos demais requisitos exigidos:

I - a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária.

II - o valor do imposto retido

Assim, correta a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso. XXXVII da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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;

Desse modo, como já demonstrado, a Impugnante é o contribuinte substituto e, assim, é o responsável tanto pela retenção, como pelo recolhimento do ICMS/ST, e também, está sujeito à obrigação acessória de consignar em documento fiscal, não só a base de cálculo, como o valor do imposto retido por substituição tributária.

Entretanto, a penalidade tipificada no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 foi instituída pela Lei nº 19.978, de 28/12/11, para vigorar a partir de 01/01/12 e, conseqüentemente, não pode ser aplicada retroativamente para alcançar situações ocorridas em exercícios anteriores. Assim, deve ser excluída sua exigência, no presente caso, já que os fatos geradores correspondem ao período de março de 2008 a agosto de 2009.

Por sua vez, a Multa de Revalidação foi corretamente exigida em dobro a teor do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 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;

Verifica-se, pois, que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária.

Logo, caracterizadas 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 defesa apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame, com a reformulação efetuada pelo Fisco e a exclusão da multa isolada, como mencionado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1.657/1.664, excluindo-se, ainda, a multa isolada. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Aline Briamonte da Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 18 de junho de 2013.

José Luiz Drumond
Presidente / Relator

T