

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.542/14/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000203573-01  
Impugnação: 40.010135829-17  
Impugnante: Pulcra Especialidades Químicas Ltda  
CNPJ: 08.833531/0001-77  
Proc. S. Passivo: Fábio Eduardo Lupatelli  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, SIMILARES - CONVÊNIO.** Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, por força do Convênio 110/07, em operações com produtos derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste Estado (produtos utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas motores e veículos e aguarrás), listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75. Essa última adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), com fulcro no art. 106, II, alínea “c” do CTN. Entretanto, exclui-se a multa isolada, por inaplicável à espécie.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre a falta de retenção e do recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/10 a 31/01/13, relativo a operações interestaduais de remessa de lubrificantes derivados de petróleo, relacionados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a consumidores finais mineiros.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mesma lei, adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), com fulcro no art. 106, II, alínea “c” do CTN.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 122/136, e aditamento de fls. 146/147 e acosta os documentos de fls. 149/150 dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Requer a Impugnante a produção de prova pericial que deverá ser realizada nos estabelecimentos industriais das empresas UNIFI do Brasil Ltda e Curtume Santo Antônio Ltda, malgrado as provas produzidas e anexadas estarem aptas a provar que os produtos adquiridos pelas empresas em questão foram empregados como insumo em processo produtivo industrial. Apresenta os quesitos de fls. 135/136.

Ao final, pede pela procedência da impugnação com o cancelamento das exigências constantes no Auto de Infração.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 154/174, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 180/196, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para excluir a multa isolada por inaplicável à espécie.

## **DECISÃO**

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

### **Das Preliminares**

#### **Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante, por duas oportunidades, argui na sua peça de defesa, que há vício de nulidade no lançamento.

Na primeira, argumenta que a fundamentação da Fiscalização no Auto de Infração, no sentido de que as operações se destinaram a consumidor final, constitui em notória nulidade porque as vendas foram para estabelecimentos industriais.

Na segunda, de que o lançamento deve ser extinto em razão de erro decorrente da inclusão do imposto destacado nos documentos fiscais á alíquota de 12% (doze por cento) na base de cálculo do ICMS/ST, uma vez que o Auto de Infração deve estar instruído com documentos, demonstrativos e demais documentos comprobatórios, sem erros.

No entanto, as duas questões levantadas estão afetas ao mérito do lançamento e serão esclarecidas no momento oportuno.

Contudo, para que não parem dúvidas sobre os temas, verifica-se que no caso da afirmação da Fiscalização de que os produtos se destinaram a consumidores finais e, portanto, é devido o ICMS/ST, está afeta à questão de que os lubrificantes não se destinaram à industrialização do próprio produto, como eles mesmos atestam nas declarações apresentadas (fls. 149/150), hipótese em que não é devido o imposto por

substituição tributária, mas para uso como insumo na linha de produção dos destinatários.

Para a questão da suposta inclusão do imposto calculado à alíquota de 12% (doze por cento) na base de cálculo do ICMS/ST, a Fiscalização elaborou o Anexo D denominado “Cálculo do ICMS/ST a recolher por produto e por documento fiscal” (fls.52/55), constando em sua coluna “C”, o valor resultante do produto já excluído o ICMS operação própria destacado no documento fiscal.

Constata-se, sem maiores esforços, que o presente Auto de Infração está devidamente instruído com o Relatório fiscal detalhado (fls. 38/39), o qual descreve as irregularidades apuradas, a capitulação das infringências e das penalidades aplicadas.

Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis, conforme Anexo A – “Demonstrativo mensal da BC/ICMS/ST Destacada, Apurada e do ICMS/ST Devido” (fls. 41/42) e, Anexo B – “Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário” (fls. 45/48).

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

#### Do Pedido de Perícia

A Impugnante solicita realização de prova pericial, apresenta os quesitos às fls.135/136, destacando que deverá ser realizada nos estabelecimentos industriais das empresas UNIFI do Brasil Ltda e Curtume Santo Antônio Ltda, adquirentes dos produtos objetos da exigência do ICMS/ST.

A Fiscalização entende desnecessária, uma vez que os documentos acostados aos autos pela própria Autuada, além dos dados cadastrais das empresas em comento, são suficientes para o deslinde da questão.

Conforme se verifica por meio das consultas ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, constante da Receita Federal do Brasil, as atividades exercidas pelas destinatárias são: i) UNIFI do Brasil Ltda CNAE 1340-5/01 (Estamparia e texturização em fios, tecidos, artefatos têxteis e peças do vestuário) e Curtume Santo Antônio Ltda CNAE 1510-6/00 (curtimento e outras preparações de couro).

Não obstante, a Fiscalização responde às fls. 172 da manifestação fiscal aos quesitos formulados conforme transcrito abaixo:

1 - Descreva de forma resumida, quais as atividades da UNIFI e do Curtume Santo Antônio:

Resposta: As atividades de Unifi do Brasil Ltda. são estamparia e texturização em fios, tecidos, artefatos têxteis e peças do vestuário e atividades do Curtume Santo Antônio são curtimento e outras preparações de couro, tudo conforme demonstrado pelas Consultas ao SICAF anteriormente transcritas.

2 - Informe onde e como o Spreitan (todos) é (são) utilizado (s) na atividade produtiva dessas duas empresas.

Resposta: A Autuada é reconhecida empresa fornecedora de produtos químicos auxiliares para os segmentos de têxtil e couro e o produto Spreitan, em todos os seus tipos, é um lubrificante.

Na área têxtil, conforme divulgado publicamente pela própria empresa na rede mundial de computadores, no endereço:

<http://www.pulcra-chemicals.com/products/fiber-technology/stapel-fiber-processing-lubricants.htm>:

“SPREITAN formulações ® ajudam a otimizar a regularidade de fios (valores USTER), rendimento / alface e minimizar neps, pontos finos e grossos, resíduos e formação de poeira” e “A aplicação de SPREITAN ® em torção ajuda a reduzir o pó e as fibras de mosca, reduzindo o atrito de fibra com metal. Especialmente lâ misturas ricas exigem uma boa lubrificação. Tipos SPREITAN ® são aplicados para melhorar a capacidade de correr em altas velocidades de torção. Tipos SPREITAN ® são recomendados pelos principais fabricantes de máquinas.”

Na área de couros, a Autuada divulga na rede mundial de computadores, no endereço:

<http://www.pulcra-chemicals.com/products/leather.html>: “Uma combinação atemporal: couro de alta qualidade e artigos de peles exclusivos e auxiliares Pulcra Chemicals. Nossas especialidades são empregadas em todas as fases do processo, desde a limpeza e desengorduramento esconde através fatting para tingimento e acabamento. Apoiado por consultoria técnica de nossos especialistas, couro e peles processadores em todo o mundo estão aplicando com sucesso know-how Pulcra Chemicals para melhorar a qualidade do produto, aumentar a velocidade do processo, e reduzir o consumo de água.”

3 – Informe, se levando em conta como essas duas empresas empregam os referidos produtos, é certo classificá-los como insumo?

Resposta: As operações autuadas estão submetidas ao art. 1º do anexo XV do RICMS/MG e ainda, à Instrução Normativa SLT nº 01/03. Portanto, não há que se falar em insumo para operações de lubrificante cujo produto final não será um lubrificante.

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).

Entretanto, verificando-se que o lançamento trata de situação meramente fática e objetiva, considerando-se que o lançamento se encontra devidamente instruído com todos os documentos e informações necessárias para se chegar a um convencimento quanto à imputação fiscal, entendendo-se que a matéria não depende de conhecimentos técnicos especiais para convencimento quanto ao mérito e, por fim, considerando-se que os quesitos formulados pela Autuada podem ser respondidos à luz das informações contidas nos autos, conclui-se pela impertinência do pedido.

Diante do exposto, indefere-se o pedido de produção de prova pericial.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção e do recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/10 a 31/01/13, em razão de a Autuada (substituta tributária) ter promovido saída de mercadorias destinadas ao Estado de Minas Gerais de produtos derivados de petróleo (utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas motores e veículos e aguarrás) destinados a consumidores finais, nos termos do Convênio ICMS n.º 110/07, recepcionado no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/ 02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mesma lei, adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), com fulcro no art. 106, II, alínea “c” do CTN.

A exigência fiscal se fundamenta na responsabilidade prevista no art. 12 do RICMS/02, em relação às mercadorias listadas no item 26 da Parte 2 do mesmo diploma legal:

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.

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

43 a 48 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

A Impugnante alega que os produtos objeto da autuação são vários tipos do produto “Spreitan”, empregados como insumo no processo industrial dos destinatários, e não se destinam a qualquer consumidor final, conforme declarações dos destinatários.

A Fiscalização informa que o citado produto “Spreitan” é um lubrificante derivado de petróleo, classificado na posição NCM 2710.19.32 (óleos lubrificantes com aditivos), relacionado nos Convênios nºs 03/99 e 110/07, e que a única hipótese que afastaria a substituição tributária seria a industrialização do próprio produto, o que não é o caso.

Registre-se que os produtos sujeitos à substituição tributária considerados na autuação estão relacionados no Anexo C (fls. 50) e cópias de notas fiscais de saída acostadas às fls. 59/120 dos autos.

A Autuada aduz que, com base no disposto no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, disposição essa regulamentada pela Lei Complementar nº 87/96 (art. 2º, § 1º, inciso III e art. 9º), não se aplicaria a substituição tributária ao caso dos autos.

Afirma que, em função do disposto na LC 87/96, para haver a substituição tributária é necessário que haja protocolo ou convênio assinado, o que alega não existir, tornando improcedente a autuação em comento.

De fato, o citado art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”:

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. (Grifou-se)

Em atendimento ao dispositivo supra, foi celebrado o Convênio ICMS nº 03/99, substituído pelo Convênio ICMS nº 110/07, que dispõem sobre “o regime de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos”, nos seguintes termos:*

**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. (Grifou-se)

**Convênio ICMS nº 110/07**

### **CAPÍTULO I**

#### **DA RESPONSABILIDADE**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

IV - óleos combustíveis, 2710.19.2;

V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;

(...)

§ 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;

b) líquidos para freios (travões) hidráulicos e outros líquidos preparados para transmissões hidráulicas, não contendo óleos de petróleo nem de minerais betuminosos, ou contendo-os em proporção inferior a 70%, em peso, 3819.00.00;

c) preparações anticongelantes e líquidos preparados para descongelamento, 3820.00.00;

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;

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. (Grifou-se)

No que tange ao Estado de Minas Gerais, a atribuição da sujeição passiva, mencionada na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 03/99, acima transcrita, é também estabelecida no art. 22, inciso III, § 8º, itens 1 e 5 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Consoante o disposto no § 2º do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, não resta qualquer dúvida que o ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, que tenham como destinatário consumidor final, 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, tendo em vista a celebração dos Convênios ICMS nº 03/99 e 110/07.

A Impugnante insiste que os produtos objeto da autuação em análise não são destinados a consumidor final, pois são aplicados unicamente como insumos em processo de industrialização. Acosta declarações emitidas pelos destinatários dos referidos produtos para provar o alegado.

Afirma que a própria LC nº 87/96 estabelece tal condição (destinação a consumidor final) para caracterizar a ocorrência da substituição tributária, o que inclusive consta expressamente da autuação.

Em contraponto, a Fiscalização argui que a única hipótese de industrialização que afasta a incidência do ICMS substituição tributária é a industrialização do próprio lubrificante, o que não se deu no caso em análise.

Cabe destacar que a expressão "quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário", presente no final do inciso IV, § 1º do Convênio nº 110/07, deixa claro que a exigência do ICMS/ST somente não é devida quando a operação se destinar a industrialização ou comercialização do próprio produto. O que, repita-se, não é o caso tratado nos autos.

Ressalta-se que, embora no convênio anterior (nº 03/99), a restrição do conceito de industrialização à operação que decorresse do próprio produto não estivesse explícita, essa interpretação vinha sendo adotada pelos Estados, mesmo antes da edição do citado Convênio ICMS nº 110/07.

Em Minas Gerais, essa interpretação foi consolidada no Parecer nº 034/02 e na Instrução Normativa nº 01/03, *in verbis*:

**Parecer DOET/SLT n° 034/02**

(...)

Do Mérito:

(...) Destarte, tendo em conta a pretendida uniformidade, como justificar, por exemplo, que os consumidores sejam mais ou menos onerados pelo imposto, conforme adquiram o mesmo produto internamente ou em operação interestadual? No mesmo sentido, quanto ao atingimento das demais metas mencionadas, estaria o ICMS concorrendo para o incremento das desigualdades já existentes, caso onerasse ainda mais as aquisições efetuadas pelas unidades Federadas não favorecidas pela existência do petróleo em seus respectivos territórios.

A despeito da polêmica doutrinária a que nos referimos acima, no que diz respeito às operações de que se cuida, a Lei Complementar n.º 87/96, exercendo a competência que lhe foi atribuída pela Constituição Federal (art.146-III), veio regular definitivamente a matéria ao estabelecer:

"Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º - O imposto incide também:

(...)

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

(...)

De qualquer modo, tendo ido parar em nossos tribunais, a questão foi decidida no sentido da procedência das disposições albergadas na LC 87/96, ou seja, admitindo-se a cobrança do ICMS nas operações de que se cuida. Senão, vejamos:

‘Concluindo o julgamento de recurso extraordinário (v. Informativo 177), o Tribunal, por maioria, decidiu que é legítima a incidência do ICMS sobre operação de compra de combustível, em outro Estado, por empresa, para uso próprio. Considerou-se que a imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, b, da CF - que exclui da incidência do ICMS as operações que destinem a outros Estados combustíveis derivados de petróleo - não beneficia o consumidor, mas sim o

Estado destinatário, ao qual cabe todo o ICMS incidente sobre o produto. Saliou-se ainda que objetivo da norma é beneficiar os Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores, dada a circunstância de ser grande o número daqueles e poucos o número destes, cuja compensação se dá de acordo com o art. 20, § 1º da CF. Vencido o Min. Marco Aurélio, que dava provimento ao recurso do contribuinte, por entender que o art. 155, § 2º, X, b, da CF, dispõe que não incidirá o ICMS sobre operações que destinem petróleo a outros Estados, inclusive lubrificantes, e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados.'

(RE 198.088-SP, relator Min. Ilmar Galvão, 17/05/2000, Informativo STF n.º 189/2000. Grifo nosso.).

Deste modo, em face do acima exposto e retomando a questão inicial que suscitou o presente Parecer, afigura-se resolvido o primeiro questionamento na medida em que fica estabelecida a incidência do ICMS sobre os referidos produtos, por ocasião da entrada decorrente de operação interestadual, quando não destinados à comercialização ou à sua própria industrialização. Neste ponto, a bem de um melhor entendimento da matéria, cumpre registrar um esclarecimento adicional relativamente ao alcance do termo "industrialização", conforme utilizado no presente contexto.

Trata-se aqui, como dito, da industrialização do próprio produto, não se referindo, portanto, à sua utilização como insumo em processos industriais dos quais resultem outras mercadorias distintas. Logo, caso se configure esta última situação, haverá a subsunção do fato à hipótese normativa mencionada, ou seja, estará atendido o pressuposto legal para a ocorrência do fato gerador na correspondente entrada dos combustíveis no território do Estado adquirente.

(...) (Destacou-se)

**Instrução Normativa SLT n° 01, de 03 de junho de 2003**

(MG de 06/06/03)

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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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.

(...)

Destacou-se.

Tal entendimento foi inserido no art. 1º, inciso III, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado. (Grifou-se)

Conclui-se, portanto, que no caso ora discutido, a substituição tributária somente ficaria afastada se os lubrificantes derivados de petróleo fossem utilizados, pelos destinatários mineiros, como matéria prima, transformando lubrificantes em outros lubrificantes, isto é, se ocorresse industrialização do próprio produto.

No entanto, não foi o que ocorreu, pois os destinatários, embora industriais, não utilizam os lubrificantes como matéria prima para fabricação de seus produtos, conforme descrito no Anexo D – Cálculo do ICMS/ST a recolher por produto e por documento fiscal, acostado às fls. 52/55 dos autos:

- UNIFI do Brasil Ltda – CNAEF 13.40-5-01 (Estamparia e texturização em fios, tecidos, artefatos têxteis e peças do vestuário);

- Curtume Santo Antônio Ltda. CNAEF 15.10-6-00 (Curtimento e outras preparações de couro).

Ressalta a Fiscalização que as declarações de UNIFI do Brasil Ltda, às fls. 149, e de Curtume Santo Antônio Ltda, às fls. 150, que atestam que “os produtos da linha “Spreitan” são empregados como insumos no processo industrial e não são aplicados em qualquer outra finalidade”, evidenciam que o produto “Spreitan” não é destinado à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

Assim, uma vez que os destinatários não tem como objeto social a industrialização de lubrificantes, resta afastada a alegação de que os produtos foram industrializados.

A Fiscalização, com fulcro no art. 12, inciso I, alínea “d.1” e art. 13, inciso IX, c/c § 15º da Lei nº 6.763/75, adotou como base de cálculo o valor do produto indicado em cada nota fiscal, neste incluído o montante do próprio imposto, pois a base de cálculo para a tributação na entrada em Minas Gerais de lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo, 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.

Veja-se:

### Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

IX - no recebimento pelo destinatário, situado em território mineiro, de energia elétrica e de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, o valor da operação de que decorrer a entrada, nele incluídos todos os custos ou encargos assumidos pelo remetente ou destinatários;

(...)

§ 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.

O valor do imposto a ser recolhido está determinado no art. 62 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que assim prescreve:

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.

A Impugnante alega que as mercadorias autuadas foram destinadas ao Estado de Minas Gerais com destaque do ICMS sob a alíquota de 12% (doze por cento) e que, ao apurar o suposto imposto devido, a Fiscalização incluiu o imposto na base de cálculo tomando por base a alíquota 18% (dezoito por cento).

Entende que, ao persistir a autuação, sendo o ICMS tido como um imposto por dentro, deve ser excluído da base de cálculo do tributo devido os 12% (doze por cento) destacados para então embutir ou aplicar os 18% (dezoito por cento) pretendidos.

Está equivocada a Autuada quando argumenta que o imposto teria sido exigido sem excluir os 12% (doze por cento) destacado nas notas fiscais autuadas.

Conforme se verifica no Anexo D (“Cálculo do ICMS/ST a Recolher por Produto e por Documento Fiscal”), acostado às fls. 52/55 dos autos, consta da coluna “C”, denominada “Vlr. Do produto sem ICMS C=A-B”, o valor resultante do produto já excluído o ICMS operação própria destacado no documento fiscal.

Já a coluna “D” trata da inclusão do ICMS incidente neste Estado, cuja alíquota é de 18% (dezoito por cento) na sua própria base de cálculo, apurado a partir do valor constante da coluna “C”, que é o valor da mercadoria sem o ICMS operação própria.

Abaixo transcreve-se excerto da citada Tabela do Anexo D, para exemplificar a correção do cálculo do ICMS/ST devido, conforme acima descrito:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Núm N F	Data Emissão	Valor do Produto A	ICMS op. Própria Destacado B	Vlr do Produto sem ICMS C=A-B	BC/ST Apurada D=C/0,82	Diferença BC/ST F= D- E	ICMS/ST Apurado I=D*18%	ICMS/ST A Recolher J= I - H
27931	11/01/10	77.513,90	9.301,67	68.212,23	83.185,65	83.185,65	14.973,42	14.973,42
28294	26/01/10	77.149,70	9.257,96	67.891,74	82.794,80	82.794,80	14.903,06	14.903,06
	<b>jan-10 Total</b>	154.663,60	18.559,63	136.103,97	165.980,45	165.980,45	29.876,48	29.876,48

Com base na legislação de regência, revelam-se corretas as exigências fiscais do ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da Lei 6.763/75:

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

(...)

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.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz que foram imputadas duas penalidades para o mesmo fato.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória, no caso, consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação tributária.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 –  
COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S):  
FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS –  
APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA:  
EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON  
ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Quanto à penalidade aplicada, a Fiscalização entende que a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei 6.763/75, aplica-se ao caso presente, uma vez que esta consignou em documento fiscal que acobertou a operação valor da base de cálculo do ICMS substituição tributária menor do que a prevista na legislação, qual seja o valor R\$ 0,00 (zero) no campo “Base de Cálculo do ICMS/ST”. Assim, restaria caracterizada a diferença entre o valor correto e o valor (R\$ 0,00) consignado pelo Sujeito Passivo.

Dessa forma, aplicou-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, adequada ao percentual de 20% (vinte por cento) com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, uma vez que, com o advento da Lei nº 19.978/11, a penalidade em questão passou a ser menos severa do que a prevista à época dos fatos:

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:

Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03:

(...)

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; (grifou-se).

**Efeitos a partir de 1º/01/12:**

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

(Grifou-se).

No entanto, conforme reiteradas decisões deste Conselho, com a inclusão do inciso XXXVII no art. 55 da Lei nº 6.763/75, que produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012, restou evidenciado que a conduta “**deixar de consignar**” no documento fiscal a base de cálculo prevista na legislação tributária não era penalizada pela lei antes de sua introdução. Não se aplicando, portanto, ao caso dos autos, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Constata-se que a Autuada ao deixar de consignar no campo “base de cálculo do ICMS/ST” dos documentos fiscais, objeto da autuação, o faz, logicamente, com a intenção de declarar que não havia base de cálculo do ICMS a ser considerada nas operações elencadas pela Fiscalização, o que ensejaria a penalização por “deixar de consignar base de cálculo prevista na legislação tributária”, nos termos do inciso XXXVII do art. 55 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;

(...)

(Grifou-se).

Dessa forma, em razão da atipicidade da penalidade aplicada frente à conduta efetivamente praticada, exclui-se a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também em preliminar, por maioria de votos, em indeferir o pedido de perícia. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o deferia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada por inaplicável à espécie. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Luciana Goulart Ferreira.

**Sala das Sessões, 02 de setembro de 2014.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente / Revisora**

**José Luiz Drumond  
Relator**

CC/MG