

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.292/14/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000168408-26  
Recurso de Revisão: 40.060136097-98, 40.060136007-82  
Recorrente: 3ª Câmara de Julgamento  
Fuchs do Brasil S/A  
IE: 252195609.00-83  
Recorrida: Fuchs do Brasil S/A, Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Dolina Sol Pedroso de Toledo/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

**EMENTA**

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

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, SIMILARES - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Recorrente/Autuada na condição de substituta tributária, em operações com produtos derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste Estado. Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e 55, inciso VII. Infração caracterizada. Restabelecida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, devendo, entretanto, ser adequada ao percentual previsto na alínea "c", vigente após os fatos geradores, com fundamentos no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Reformada, em parte, a decisão recorrida.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA.** Imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária relativo ao diferencial de alíquota incidente nas remessas a destinatários mineiros de produtos não derivados de petróleo. Exigências de ICMS relativo ao diferencial de alíquota e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º,

**inciso I e 55, inciso VII. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. No tocante ao Recurso nº 40.060136007-82 (Fuchs do Brasil S/A) mantém-se as exigências de ICMS/ST e a correspondente multa de revalidação, haja vista a atribuição de Contribuinte dada à remetente das mercadorias, que não se confunde com a responsabilidade solidária atribuída ao destinatário. E, com relação ao Recurso nº 40.060136097-98 (Fazenda Pública Estadual), mantida a exclusão da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, por ser inaplicável à espécie dos autos.**

**Recurso de Revisão 40.060136007-82, à unanimidade, conhecido e não provido. Recurso de Revisão 40.060136097-98 conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre acusação fiscal de falta de retenção/recolhimento, bem como da retenção/recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária pela Autuada, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 03/99, vigente no período autuado, relativo às remessas a contribuintes sediados neste Estado de produtos derivados de petróleo e também de produtos não derivados de petróleo (óleo lubrificante, aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos), no período de 01/01/05 a 31/12/07, nas seguintes situações:

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

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

Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, todos da Lei nº 6.763/75.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.302/14/3ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 576/758, e, ainda, para excluir a multa isolada, por inaplicabilidade à espécie. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria Vanessa Soares Nunes (Revisora) e Orias Batista Freitas, que o julgavam parcialmente procedente para, em relação às notas fiscais em que houve destaque a menor do imposto devido por substituição tributária, adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ao disposto na alínea "c", todos da Lei nº 6.763/75, vigente posteriormente aos fatos geradores c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

Inconformada, a Recorrente/Atuada interpõe, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 1061/1095, com juntada de documentos de fls. 1096/1221, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Também, mediante declaração na decisão, a 3ª Câmara de Julgamento interpõe, de ofício, recurso de revisão.

**DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, são cabíveis os recursos de revisão interpostos.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o recurso de revisão admitido, interposto pela Recorrente/Autuada, devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Registra-se, também, que esta decisão engloba o reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial se coaduna à fundamentação do acórdão recorrido, transcreve-se a decisão “a quo”, naquilo que não for divergente.

Lado outro, os fundamentos expostos no voto vencido da Conselheira Maria Vanessa Soares Nunes foram utilizados pela Câmara para sustentar parte de sua decisão e, por essa razão, passam a compor também o presente acórdão.

**Das Preliminares**

Inicialmente, sustenta a Recorrente/Autuada a nulidade do acórdão recorrido, tendo em vista o indeferimento da diligência pleiteada e considerada por ela como crucial ao deslinde da causa.

Afirma que a Câmara de Julgamento indeferiu a diligência “*sem fundamentação alguma, o que caracteriza cerceamento ao direito de defesa da Recorrente*”.

Acrescenta que é fato desconhecido nos autos se os destinatários apropriaram o crédito, caso em que se comprovaria o prejuízo por parte do Estado.

Ocorre que tal fato em nada implica o lançamento, o qual se refere à falta de retenção do imposto devido ou não inclusão na base de cálculo do ICMS/ST do valor do próprio imposto e não retenção do diferencial de alíquota, ou seja, assuntos diversos do tema apropriação de crédito do ICMS.

Por sua vez, a alegação da Recorrente de que não se sabe se houve o efetivo pagamento do diferencial de alíquota pelos adquirentes também não impacta a exigência fiscal, pois nos termos da legislação aplicável, amplamente abordada no mérito do lançamento, cabe a ela, Autuada, recolher o diferencial de alíquotas em relação aos produtos por ela vendidos.

Veja que resposta a essa questão, bem como ao ônus da prova de quem compete comprovar a efetiva destinação das mercadorias, foi dada à Autuada na abordagem de mérito do acórdão. Confira-se:

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

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

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

No mais, transcreve-se a análise feita pela Câmara de Julgamento em relação à diligência pleiteada pela Contribuinte, demonstrando que todos os tópicos apresentados foram analisados e obtiveram resposta no acórdão recorrido.

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

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

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

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

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

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

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

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

*Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja,*

*somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.*

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

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

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

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

*Outrossim, sustenta a Recorrente/Autuada a nulidade do Auto de Infração por conter a incorreta motivação do lançamento, isso porque os produtos não foram destinados a consumidor final como atesta o relato da infração. Traz como base de seus argumentos o Acórdão n.º 21.257/13/1ª.*

*Tal discussão já foi trazida aos autos na fase impugnatória, tendo sido bem analisada por parte da Câmara a quo, conforme se passa a descrever:*

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

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

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

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Assim, o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:*

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

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

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

### **SEÇÃO III**

#### **DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

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

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

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

*I - número de identificação;*

*II - data e local do processamento;*

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

No que tange ao Acórdão nº 21.257/13/1ª, a própria ementa, ao trazer que “havendo divergência entre o embasamento fático sob o qual foi erigida a ação fiscal e a realidade dos fatos discutidos nos autos” demonstra sua distinção em relação aos autos presentes.

Aqui não há qualquer divergência entre os fatos apontados e a realidade posta. Pelo contrário, a discussão sempre foi a mesma, os fatos imputados não se modificaram e sobre eles houve extensa discussão. Como enfatizado nas preliminares do acórdão recorrido: “*analisando as normas acima transcritas, bem como as planilhas que compõem o Auto de Infração verifica-se que constam todas as informações e também os fundamentos relativos ao entendimento adotado pela Fiscalização.*”

A Recorrente/Autuada advoga também a anulação do lançamento posto que, segundo ela, a Fiscalização autuou em presunção e ignorou declarações firmadas por alguns destinatários mineiros das quais constam que os produtos adquiridos são utilizados no processo produtivo por eles desenvolvido.

Analisando os argumentos trazidos pela Defesa em relação à utilização dos produtos, tanto nesta fase quanto na fase anterior, constata-se serem eles o objeto da análise do mérito da autuação, razão pela qual serão amplamente debatidos no momento devido e não se prestam, por isso, a ensejar qualquer nulidade.

Sustentando essa assertiva, tem-se o próprio Acórdão nº 15.380/01/1ª mencionado pela Recorrente/Autuada, em que a decisão elogiada por ela se deu em fase de análise meritória.

Rejeita-se, pois, as arguições de nulidade do acórdão recorrido.

### **Do Mérito**

Conforme já relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção/recolhimento, bem como a retenção/recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária pela Autuada, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS n.º 03/99, relativo às remessas a contribuintes sediados neste Estado de produtos derivados de petróleo e também de produtos não derivados de petróleo (óleo lubrificante, aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos), no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2007.

O Fisco chegou às imputações fiscais ora analisadas mediante o confronto do imposto devido com os valores recolhidos pela Contribuinte relativo às operações autuadas, conforme se verifica na planilha denominada “Anexo E – Cálculo do ICMS/ST a Recolher Por Documento Fiscal”, acostada às fls. 105/152 e, após a reformulação do crédito tributário, às fls. 707/758.

De início cumpre destacar que a Fiscalização, acatando parcialmente as alegações da Defendente, excluiu as exigências relativas aos produtos classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM sob os números 56031290, 7222.2000, 84242000 e 84249090, por não estarem compreendidos no rol dos produtos alcançados pelas regras do Convênio ICMS n.º 03/99, conforme consta no Termo de Rerratificação do Lançamento, acostado à fl. 576.

Antes de se adentrar ao mérito das exigências propriamente dito, deve também ser verificada a questão levantada pela Autuada, ora Recorrente, que pleiteia seja considerado decaído o direito de o Fisco lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período entre 1º de janeiro e 15 de dezembro de 2005, considerando que recebeu o Auto de Infração em 15 de dezembro de 2010. Entende aplicável ao caso o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....  
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retrotranscrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente de falta de recolhimento e de recolhimento a menor do ICMS.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2007.

O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nessa modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Sobre o assunto, muito bem expôs a Dra. Misabel Abreu Machado Derzi ao atualizar a célebre obra “Direito Tributário Brasileiro” do eminente doutrinador Aliomar Baleeiro, em sua 12ª edição (editora Forense – 2013), a saber:

O art. 173 fulmina com a decadência a inércia da Fazenda Pública, que deixa de lançar o tributo. No entanto, as formas de contagem do prazo de decadência nele consignadas se aplicam apenas às hipóteses de lançamento de ofício (art. 149) ou com base em declaração do sujeito passivo (art. 147).

É necessário, nesse ponto, relembrar o que foi dito nos comentários ao art. 150 do CTN. Segundo esse artigo, o lançamento por homologação é ato administrativo, expresso ou tácito, que confirma a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo (cálculo do tributo devido e pagamento antecipado), equiparando-a a ato liquidatário e extinguindo o crédito tributário. Segundo o mesmo dispositivo, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos

para lançar por homologação, contado o prazo da data da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi recolhido, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nessa hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda Pública o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação por parte do sujeito passivo enseja a prática do lançamento de ofício ou revisão do lançamento, previsto no art. 149 do Código Tributário Nacional. Inaplicável se torna, assim, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para homologação tácita do pagamento.

A aplicação das regras relativas à decadência só pode ser vista considerando-se que a regra do art. 150, § 4º visa, exatamente, consagrar o dever tributário cumprido pelo contribuinte que realizou o pagamento do imposto, enquanto que a regra do art. 173 dilata o prazo considerando aquele contribuinte que não realizou o pagamento do tributo.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco no Auto de Infração ora analisado trata-se de um “lançamento de ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco.

Assim, no caso dos autos, repita-se pela importância, o prazo para a Fiscalização rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do

Código Tributário Nacional, podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V, do mesmo diploma legal.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro e 15 de dezembro de 2005, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2006, findando-se em 31 de dezembro de 2010.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2011.

Tendo a Recorrente sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 15 de dezembro de 2010 (fl. 398), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao período de 1º de janeiro e 15 de dezembro de 2005, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Quanto ao acórdão mencionado pela Autuada/Recorrente, ressalte-se que a maioria das decisões se dão em sentido diverso. Citem-se, a exemplo, os Acórdãos n.ºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª.

Diante do exposto, a arguição de decadência levantada pela Autuada/Recorrente não deve prevalecer, pelo que se passa às demais questões que permeiam os presentes autos.

Para que fique mais clara a decisão, passa-se a analisar cada um dos motivos que levaram ao lançamento, sendo que a aplicação da multa isolada exigida será apreciada ao final por estar presente nos dois pontos.

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

Trata este item do lançamento, de acusação fiscal de que a Autuada/Recorrente, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS n.º 03/99, vigente a época dos fatos geradores autuados, deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido ou não incluiu na base de cálculo do ICMS/ST retido o valor do próprio imposto, nas operações de venda de produtos derivados de petróleo destinados a consumidor final.

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

Os produtos derivados de petróleo autuados neste item do Auto de Infração são os produtos classificados nas seguintes posições das NBMs 2710.19.31 e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2710.19.32, conforme consta no “Anexo C – Produtos sujeitos a Substituição Tributária considerados na autuação” que, após a reformulação do crédito tributário, está acostado à fl. 583.

Consta do demonstrativo denominado de Anexo D – Cálculo do ICMS/ST Por Produto (acostado às fls. 584/706, após a reformulação do crédito tributário) a listagem das empresas destinatárias de tais produtos, classificadas pela Fiscalização como “consumidores finais” dos produtos derivados de petróleo adquiridos da Autuada, conforme análise das atividades desenvolvidas por tais empresas de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas/CNAE.

Contrariamente ao sustentado pela Autuada, os produtos derivados de petróleo classificados na NCM 27101932 encontravam-se sujeitos à substituição tributária por estarem incluídos no Convênio ICMS n.º 03/99, vigente no período autuado, conforme cláusula primeira do referido convênio.

O Convênio ICMS n.º 110/07 não é aplicável ao caso dos autos, uma vez que, apesar de ter inovado em relação ao Convênio ICMS n.º 03/99 ao citar as NCMs dos produtos sujeitos à substituição tributária, tem vigência posterior ao período autuado.

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

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

### Lei Complementar n.º 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

.....

§ 1º O imposto incide também:

.....

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.

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

### Lei nº 6.763/75

(redação dada pela Lei n.º 14.699/03)

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

.....  
§ 1º O imposto incide sobre:

.....  
4. a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(Destacou-se).

### RICMS/02

#### Anexo IX

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005 - Redação original:

"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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas desses produtos, em operação interna, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR):"

.....

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

.....

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

.....

"II - na remessa de combustível e lubrificante derivado de petróleo a este Estado, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto."

### **Anexo XV**

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

.....

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

.....

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

.....

## **CAPÍTULO IV**

### **Das Operações Relativas a Combustíveis**

#### **SEÇÃO I**

#### **Da Responsabilidade**

Art. 73 - Os contribuintes abaixo relacionados são responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS incidente nas saídas subseqüentes de combustíveis, derivados ou não de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinados a este Estado:

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

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

Destaque-se que nos termos da legislação retromencionada, o ICMS incide sobre “*a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto*”.

Com relação à matéria, foi publicada pela SEF/MG a Instrução Normativa SLT n.º 01/03, *in verbis*:

### **INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT n.º 01/03**

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.

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 n.º 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produtores, a própria Constituição em vigor (artigo 20, § 1º) cuidou de assegurar a estes a participação no resultado da exploração dos produtos ou a correspondente compensação financeira por tal exploração;

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

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

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

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias resultantes de tal processo, quando distintas daqueles produtos;

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

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

Art. 1º - Incide o ICMS sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Parágrafo único - Para efeito do disposto no caput, entende-se por industrialização a operação em que os mencionados produtos sejam empregados como matéria-prima e da qual resulte petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados ou energia elétrica.

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contar da data de edição dos dispositivos a que se refere.

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

(...)

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

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

"ART. 2º (...)

§ 1º. O IMPOSTO INCIDE TAMBÉM:

(...)

III - SOBRE A ENTRADA, NO TERRITÓRIO DO ESTADO DESTINATÁRIO, DE PETRÓLEO, INCLUSIVE LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS DELE DERIVADOS, E DE ENERGIA ELÉTRICA, QUANDO NÃO DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO, DECORRENTES DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, CABENDO O IMPOSTO AO ESTADO ONDE ESTIVER LOCALIZADO O ADQUIRENTE".

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

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

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

"ART. 5º. (...)

§ 1º- O IMPOSTO INCIDE SOBRE:

(...)

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

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

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

"... O PLENÁRIO DESTA CORTE, AO APRECIAR O RE 198.088, DE QUE FUI RELATOR, DECIDIU QUE A IMUNIDADE OU HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA CONTEMPLADA NA ALÍNEA "B" DO INC. X DO § 2º DO ART. 155 RESTRINGE-SE AO ESTADO DE ORIGEM, NÃO ABRANGENDO O ESTADO DE DESTINO DA MERCADORIA, ONDE SÃO TRIBUTADAS TODAS AS OPERAÇÕES QUE COMPÕEM O CICLO ECONÔMICO POR QUE PASSAM OS PRODUTOS, INDEPENDENTEMENTE DE SE TRATAR DE CONSUMIDOR FINAL OU INTERMEDIÁRIO. CONFIRMAM-SE, NO MESMO SENTIDO, O RE 227.460-AGR, RELATOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE, O RE 272.127-AGR, RELATORA MINISTRA ELLEN GRACIE, E O RE 201.703, RELATOR MINISTRO MOREIRA ALVES" (STF - AG. REG. 190.992-7/RN, DJ. 19.12.2002).

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

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

"EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - ÓLEO COMBUSTÍVEL USADO NA FABRICAÇÃO DE CLÍNQUER (MATÉRIA-PRIMA DO CIMENTO) E CAL - ENQUADRAMENTO NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. - SE A MERCADORIA (ÓLEO COMBUSTÍVEL) É UTILIZADA PARA REALIZAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO, EM QUE O ÓLEO NÃO PARTICIPA DO PRODUTO FINAL, MAS É CONSUMIDO, TRATA-SE, POIS, DE MEIO PARA ATINGI-LO, HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS. A PRESUNÇÃO DE CERTEZA

E LIQUIDEZ DA CDA SÓ PODE SER ILIDIDA POR PROVA INEQUÍVOCA EM CONTRÁRIO. SE OS EMBARGOS OPOSTOS À EXECUÇÃO NÃO CONSEGUEM DEMONSTRAR QUALQUER VÍCIO FORMAL OU MATERIAL DA CDA, CORRETA A SENTENÇA QUE OS JULGA IMPROCEDENTES." (TJMG - AP. CÍVEL N. 1.0287.07.018724-0/001, REL. DES. GERALDO AUGUSTO, DJ. 25.07.2008).

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

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

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

A Recorrente/Autuada advoga que há industrialização do próprio produto. Contudo, as provas dos autos conduzem à conclusão diversa.

Enfatize-se, o fato de os adquirentes das mercadorias comercializadas pela Autuada utilizarem tais produtos em processos produtivos diversos da industrialização dos derivados de petróleo não tem o condão de afastar a exigência de ICMS/ST em análise, como entende a Defesa.

Inegável é o fato de que a Autuada, à época dos fatos geradores, por força do Convênio ICMS n.º 03/99, era contribuinte mineira – por substituição – das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações com mercadorias listadas no inciso III do § 1º da cláusula primeira do citado convênio, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos). Confira-se:

### 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:

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

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

Observe-se que tendo em vista a imunidade constitucional prevista para as remessas de derivados de petróleo para este Estado (imunidade das operações próprias do remetente), a Fiscalização apurou o ICMS/ST mediante simples inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, ou seja, dividiu o valor dos produtos, acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se informado na nota fiscal, por 0,82 (oitenta e dois centésimos) e aplicou sobre este montante a alíquota de 18% (dezoito por cento), com fulcro no art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96, c/c art. 13, § 15 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

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

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

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

.....  
§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Depreende-se desses dispositivos, que a base de cálculo para a tributação na entrada em Minas Gerais de lubrificantes e combustíveis derivados de 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, como defendido pela Fiscalização.

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

É que a ocorrência da imunidade na operação interestadual não influencia o cálculo do valor do imposto a recolher, porquanto este é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a operação, sendo esta última o valor da operação de que decorrer a entrada dos produtos, incluído o montante do próprio imposto na base de cálculo.

A matéria em exame encontra-se pacificada neste Conselho de Contribuintes conforme várias decisões nas quais restou consignado a procedência do lançamento do crédito tributário que inclui o montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST. Confira-se à título de exemplo:

ACÓRDÃO: 18.100/07/1ª

IMPUGNAÇÃO: 40.010117617-25

IMPUGNANTE: CASTROL BRASIL LTDA.

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

PTA/AI: 01.000151554-29

INSCR. ESTADUAL: 048.004398.06-54

ORIGEM: SUFIS - DGP

EMENTA

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

(...)

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 3.562/10/CE

EMENTA

(...)

CÁLCULO – NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO – DESTINATÁRIO CONSUMIDOR FINAL - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. CONSTATADA A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA RECORRENTE NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, EM DECORRÊNCIA DA NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, EM OPERAÇÕES COM DERIVADOS DE PETRÓLEO, DESTINADOS A CONSUMIDORES FINAIS LOCALIZADOS NESTE ESTADO. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, AMBOS DA LEI N.º 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO RETIFICADO PELO FISCO APÓS ANÁLISE DOS ARGUMENTOS APRESENTADOS PELO SUJEITO PASSIVO EM CUMPRIMENTO AO DESPACHO INTERLOCUTÓRIO EXARADO PELO CC/MG. ABATIDO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST O VALOR DO ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA INDEVIDAMENTE DESTACADO PELA RECORRENTE. MANTIDA A EXCLUSÃO DA MULTA ISOLADA, EM RELAÇÃO ÀS NOTAS FISCAIS NAS QUAIS NÃO HOUE CONSIGNAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO/ST E CONSEQUENTE DESTAQUE DO ICMS.

(...)

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

Registre-se que as declarações trazidas pela Defesa (fls. 466/473), emitidas por alguns dos adquirentes dos produtos objeto deste item do lançamento corroboram a acusação fiscal em análise, pois o que se constata em tais documentos é que os destinatários não comercializam ou industrializam o próprio produto adquirido.

Também, o exemplo dado pela Defendente às fls. 411/412, relativo à fabricação de amortecedores pela Magneti Marelli Cofap Cia Fabricadora de Peças com o produto “Titan DAF 5045 M” (NCM 27101932 “óleos lubrificantes com aditivos”) demonstra que o mencionado destinatário não comercializa ou industrializa o próprio produto adquirido.

Mencione-se que a Fiscalização acostou às fls. 783/784 extratos de consultas ao cadastro da SEF/MG, relativas à atividade desenvolvida pelas empresas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação as quais a Defesa acostou as declarações retromencionadas. Observe-se que tais contribuintes não comercializam ou industrializam o próprio produto adquirido.

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

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

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

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS/ST. ALEGADA DECADÊNCIA. NÃO-OCORRÊNCIA. IMPOSTO SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. APLICAÇÃO DA NORMA CONTIDA NO ART. 173, I DO CTN. ÓLEO COMBUSTÍVEL. INDÚSTRIA DE CIMENTO. TRIBUTAÇÃO PELO ESTADO DE DESTINO. LEGALIDADE DA MULTA E DA TAXA SELIC. PREVISÃO LEGAL.

(...)

**INCIDE O ICMS PELA ENTRADA DE ÓLEO COMBUSTÍVEL, PROVINDA DE OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO, SE ESSE É UTILIZADO E CONSUMIDO APENAS COMO ENERGIA TÉRMICA NA PRODUÇÃO DO CIMENTO, NÃO SE AGREGANDO A ESSE NOVO PRODUTO. ÓLEO COMBUSTÍVEL NÃO INDUSTRIALIZADO NO ESTADO DESTINATÁRIO.** - LEGALIDADE DE MULTA DE 50% IMPOSTA SEGUNDO PREVISÃO DE LEI (ART.56, II, PAR. 2.º, LEI ESTADUAL 6.763/75).

(...)

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

(SEM DESTAQUE NO ORIGINAL).

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ÓLEO COMBUSTÍVEL UTILIZADO NA FABRICAÇÃO DE CIMENTO - INEXISTÊNCIA DE CONSULTA REALIZADA PELO SUJEITO PASSIVO - INAPLICABILIDADE DO ART. 146 DO CTN - REMESSA DO



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ÓLEO FABRICADO EM SÃO PAULO PARA O ESTADO DE MINAS GERAIS - INCIDÊNCIA DE ICMS/ST - INTELIGÊNCIA DA LC 87/1996 E DA LEI ESTADUAL 14.699/2003 - SENTENÇA REFORMADA.

(...)

**INCIDE ICMS/ST SOBRE A ENTRADA, EM TERRITÓRIO MINEIRO, DE ÓLEO COMBUSTÍVEL DESTINADO À FABRICAÇÃO DE CIMENTO, OPERAÇÃO ESSA QUE SOMENTE SERIA ISENTA OU NÃO-TRIBUTADA CASO O PRÓPRIO ÓLEO SOFRESSE PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, CONFORME ENUNCIA A LEI ESTADUAL 14.699/2003 E A PRÓPRIA LC 87/1996, NOS TERMOS, ALIÁS, DA INTERPRETAÇÃO CONFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM TORNO DO TEMA. EM REEXAME NECESSÁRIO, REFORMA-SE A SENTENÇA, PREJUDICADO O APELO VOLUNTÁRIO.**

APELAÇÃO CÍVEL / REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.0024.06.022112-4/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - REMETENTE: JD 1 V FEITOS TRIBUTARIOS ESTADO COMARCA BELO HORIZONTE - APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): SHELL BRASIL LTDA - RELATOR: EXMO. SR. DES. DÍDIMO INOCÊNCIO DE PAULA.

(SEM DESTAQUE NO ORIGINAL).

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

**OPERAÇÕES INTERESTADUAIS RELATIVAS A PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS, QUANDO DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO DELES MESMOS. HAVENDO UTILIZAÇÃO DOS REFERIDOS PRODUTOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE OUTRO BEM, HÁ INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.**

(...)

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

(SEM DESTAQUE NO ORIGINAL).

A propósito, a decisão do TJMG cujos excertos do voto vencido foram citados na peça de defesa (fl. 413 / inteiro teor da decisão, colacionado às fls. 482/493) respalda o entendimento supracitado, conforme consta nos fundamentos do voto vencedor de tal decisão, o qual se destaca:

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

APELAÇÃO CÍVEL / REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.0024.04.411954-3/001 EM CONEXÃO COM A APELAÇÃO CÍVEL N.º 1.0024.05.685218-9/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - REMETENTE: JD 3 V FEITOS TRIBUTARIOS ESTADO COMARCA BELO HORIZONTE - APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): ALCOA ALUMINIO S/A - RELATOR: EXMO. SR. DES. ARMANDO FREIRE.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Outrossim, não se constata no presente caso a alegada ofensa ao princípio da não cumulatividade ou caracterização de bitributação ou *bis in idem*, como bem destacado pela Fiscalização:

Em relação ao princípio de não-cumulatividade, conforme já mencionado anteriormente o parágrafo 8º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/MG permite abater sob forma de crédito o valor de imposto retido por substituição tributária, em virtude de entrada da mercadoria em território mineiro quando não destinado à comercialização, assim a regra em questão não é afastada.

Salienta-se que não se caracterizou bitributação nos autos já que a exigência de ICMS/ST é devida exclusivamente ao Estado de Minas Gerais, desconhece-se a cobrança deste mesmo tributo por outra entre tributante.

Não há ocorrência de *bis in idem* já que a legislação tributária é clara ao determinar que o fato gerador acontece na entrada do produto em território mineiro desta forma, salienta-se que não existe hipótese de incidência de imposto na saída do estabelecimento para produtos arrolados no Convênio 03/99, a não ser quando da industrialização do próprio produto. Assim, a legislação de ICMS no tocante a lubrificantes (LC 87/96) determina que o imposto cabe ao Estado onde está localizado o consumidor do final do produto. A responsabilidade é atribuída ao remetente na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS dos produtos destinados a uso, consumo do destinatário de acordo com o artigo 12 do anexo XV do RICMS/MG.

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

Destaca-se, por fim, que a Recorrente/Autuada traz diversos acórdãos juntados ao presente recurso de revisão com fins a corroborar as teses por ela defendidas, ressaltando decisões que entende divergentes da ora acordada.

Ocorre, entretanto, que esses julgados não se prestam ao fim pretendido, pois se referem à análise do caso concreto, inclusive abordando mercadoria diversa da ora debatida.

Frise-se que as decisões deste Conselho não se enquadram como normas complementares à legislação mineira, por serem despidas de eficácia normativa.

O importante nos autos é que a cobrança fiscal tenha se efetivado, e foi, nos exatos termos determinados pela legislação tributária mineira à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do que dispõe o art. 182 da Lei n.º 6.763/75 (art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos

Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

Nesse diapasão, as demais alegações defensórias trazidas pela Contribuinte não têm o condão de elidir o lançamento.

Quanto à multa isolada exigida, a questão merece análise feita ao final, uma vez presente esta exigência nos dois tópicos da autuação.

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

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

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

Os produtos autuados neste item do Auto de Infração são os produtos listados no “Anexo C – Produtos sujeitos a Substituição Tributária considerados na autuação” (fl. 583), em relação aos quais consta a observação de serem produtos não derivados de petróleo.

Consta no Anexo D – “Cálculo do ICMS/ST Por Produto” (fls. 584/706) as empresas mineiras destinatárias de tais produtos.

Reitere-se que a Fiscalização, acatando parcialmente as alegações da Defendente, excluiu as exigências relativas aos produtos classificados nas NCMs 56031290, 72222000, 84242000 e 84249090, uma vez que tais produtos não estavam alcançados pelo Convênio ICMS n.º 03/99, vigente à época dos fatos geradores, conforme Termo de Rerratificação do Lançamento, acostado à fl. 576.

Destaque-se que a Autuada, à época dos fatos geradores, por força do Convênio ICMS n.º 03/99, então vigente, era contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias listadas na alínea “a” do inciso I do § 1º da cláusula primeira do citado convênio, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos) que as utilizam como uso e consumo do estabelecimento (inciso II da mencionada cláusula primeira). Confira-se:

# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

## 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;

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

#### RICMS/02

#### Anexo IX

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005 - Redação original:

"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 destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR):"

.....

III - ao estabelecimento industrial situado nesta ou em outra unidade da Federação, relativamente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aos óleos lubrificantes e aos produtos especificados no artigo seguinte;

.....  
§ 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;"

Efeitos de 07/08/2003 a 30/11/2005 - Redação dada pelo art. 3º, III, e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do □:

### **Anexo XV**

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

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

a) mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente;

### **Seção II**

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

#### **Subseção I**

#### **Da Responsabilidade**

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

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

.....

**CAPÍTULO XIV**

**Das Operações Relativas a Combustíveis**

**SEÇÃO I**

**Da Responsabilidade**

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


.....

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

I - mercadoria para uso ou consumo do contribuinte;

A Fiscalização apurou o ICMS/ST mediante a aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, ou seja, multiplicou o valor dos produtos por 0,06 (seis centésimos), conforme se extrai do Anexo D – *Cálculo do Imposto por Produto* e Anexo F – *Memória de Cálculo* - fls. 155 e 157. Examine-se:

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

		<b>SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA MINAS GERAIS</b>	
		<b>NÚCLEO DE CONTRIBUINTES EXTERNOS - NCONEXT2/SP</b>	
		<b>ANEXO "F"</b>	<b>AI 01.000168408.26</b>
<b>MEMÓRIA DE CÁLCULO</b>			
<b>FUCHS DO BRASIL</b>		<b>IE/MG: 252.195609.00-83</b>	
		<b>CNPJ : 43.995.646/0001-69</b>	
<b>OPERAÇÃO INTERESTADUAL</b>			
<b>OUTROS PRODUTOS NÃO IMUNES</b>			
<b>CONSUMIDOR FINAL EM MINAS GERAIS</b>			
<b>RICMS/ST - ANEXO XV - ART. 20, INCISO II =&gt; DIF ALIQ. = 6,0%</b>			
		<b>NOTA FISCAL</b>	<b>Nº 136631</b>
			<b>19/08/2005</b>
(1)	<b>R\$1.836,47</b>	VALOR DO PRODUTO	
(2)	<b>R\$1.836,47</b>	BASE DE CÁLCULO ICMS-ST APURADA (2) = (1)	
(3)	<b>12,0%</b>	ALÍQUOTA INTERESTADUAL (SP - MG)	
(4)	<b>18,0%</b>	ALÍQUOTA INTERNA - MG	
(5)	<b>6,0%</b>	DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS (5) = (4) - (3)	
(6)	<b>R\$ 110,19</b>	ICMS/ST APURADO (6) = (2) x (5)	
(7)	<b>R\$ 0,00</b>	ICMS/ST DESTACADA NA NOTA FISCAL	
(8)	<b>R\$ 110,19</b>	ICMS-ST A RECOLHER (8) = (7) - (6)	
(9)	<b>R\$ 0,00</b>	BASE DE CÁLCULO / ST DESTACADA NA NOTA FISCAL	
(10)	<b>R\$1.836,47</b>	DIFERENÇA ENTRE BASES DE CÁLCULO (10) = (2) - (9)	
(11)	<b>R\$ 734,59</b>	MULTA ISOLADA = 40,0% DIF BC-ICMS/ST (11) = (10) x 40,0%	

Observe-se que a Autuada acostou às fls. 467/473 declarações firmadas por alguns dos destinatários mineiros dos produtos autuados neste item do lançamento, das quais constam que os produtos adquiridos são utilizados/destinados ao processo produtivo por eles desenvolvido (fl. 467), como insumos na usinagem de componentes bélicos de fabricação desta indústria de material bélico (fl. 468), “*como matéria prima em nosso processo produtivo*” (fl. 469), “*como material intermediário em nosso processo produtivo*” (fl. 470), “*como matéria prima em nosso processo*” (fl. 471), “*como insumos em nosso processo produtivo sendo lubrificantes a base de grafite e também compramos graxas que são materiais de uso e consumo*” (fl. 472), “*como insumo em nosso processo produtivo*” (fl. 473).

A Fiscalização ao analisar tais declarações deixou consignado que elas não têm o condão de afastar as exigências fiscais.

Contudo, na busca da verdade material, a Assessoria do CC/MG exarou o Despacho Interlocutório (fls. 796/800) para que a Autuada juntasse aos autos



declarações dos clientes/destinatários mineiros dos produtos não derivados de petróleo (item 2 do Auto de Infração), conforme listagem anexada às fls. 801/824, contendo informação da destinação dada ao produto adquirido, explicando local de aplicação/função desempenhada no processo produtivo, se for o caso.

A Defesa, então, compareceu às fls. 858/862 alegando, em síntese, que as declarações já apresentadas, ainda que por amostragem, corroborariam o argumento defensivo de que o lubrificante foi empregado no processo produtivo do adquirente e que, portanto, compôs o produto final, posteriormente tributado pelo ICMS, cabendo ao Fisco intimar cada contribuinte (destinatário das mercadorias) para que estes apresentem os documentos solicitados. Afirmou, também, que as declarações apresentadas foram concedidas de forma amigável sem afetar sua relação comercial com seus clientes e que não poderia ser compelida a apresentar tais declarações uma vez que não possui qualquer responsabilidade quanto ao diferencial de alíquota relativo ao item 02 do Auto de Infração. Ao final, pede que, caso não entendam assim os julgadores, que se converta o julgamento em diligência para que sejam solicitadas diretamente aos destinatários das mercadorias as declarações quanto à destinação dada ao lubrificante adquirido.

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

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

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

Também não socorre à Defesa a alegação de que a Fiscalização deveria ter atuado o destinatário mineiro, pois a responsabilidade atribuída ao destinatário que receber a mercadoria sujeita à substituição tributária sem retenção ou com retenção do imposto a menor é solidária, não afastando a responsabilidade tributária da Autuada, cuja obrigação decorre da norma de tributação.

Nesse aspecto, destaca-se que, não obstante a ementa do Acórdão nº 19.853/10/3ª possa possibilitar, em um primeiro momento, a tese da Contribuinte, a jurisprudência deste CC/MG é quase unânime em entender a existência de solidariedade *in casu*, como acima defendido. Confira-se:

**ACÓRDÃO Nº 19.909/12/2ª**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

ASSIM, EM DECORRÊNCIA DESTA SUA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE DO ICMS-ST DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS ELA DEVE COMPOR O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

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

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

### **Acórdão: 19.592/12/2ª**

#### EMENTA

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

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

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

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

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

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

QUANTO À DESTINATÁRIA MINEIRA, ELA É RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA.

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

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

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

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

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

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

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

Mencione-se, por oportuno, que a decisão destacada no Recurso apresentado nº 980/00/4ª não representa mais o entendimento desta Casa, conforme já explanado. Outrossim, trata-se naquele caso de responsabilidade tributária não prevista em lei. Ou seja, não se pode comparar premissas distintas: “não previsto em lei” com “previsto em lei” deste acórdão.

No tocante aos Acórdãos nºs. 19.909/12/2ª e 19.592/12/2ª, destacados no Recurso de Revisão, eles não só não se prestam a socorrer a Autuada, como respaldam o entendimento de haver por parte do destinatário, responsabilidade solidária à responsabilidade da contribuinte original, ora Recorrente. Veja-se que são esses exatamente os acórdãos retrotranscritos e constantes do acórdão recorrido.

Vale repetir os seguintes trechos, com acréscimo dos destaques:

*“Por outro lado, **poderiam, também**, compor o polo passivo da obrigação tributária, **juntamente com a Autuada, os destinatários mineiros das mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, na condição de responsável tributário**, quando há descumprimento do dever legal por parte da alienante ou remetente das mercadorias, a teor do disposto no art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6.763/75.”* (Acórdão nº 19.909/12/2ª).

*“Infere-se dos parágrafos supracitados que na hipótese de o contribuinte substituto não fazer a retenção ou fazê-la a menor é que surge a responsabilidade para o destinatário. **E ele é responsável no sentido estrito**, porque a sua obrigação decorre expressamente da lei.”*

*E o destinatário é **responsável solidário**, porque a norma de responsabilidade **o inclui na sujeição passiva sem excluir o contribuinte**, cuja obrigação decorre da norma de tributação.”* (Acórdão nº 19.592/12/2ª).

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

Outrossim, não pode ser acatada a alegação de que os produtos não derivados de petróleo classificados nas NCMs sob os números 29161519 e 29221320 não estariam alcançados pelo regime de substituição tributária, ao argumento de que não estão incluídos no Convênio ICMS n.º 110/07, que revogou o Convênio ICMS n.º 03/99, pois tais produtos, conforme consta das especificações técnicas acostadas às fls. 548 e 550, são destinados para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos, fato não questionado pela Defendente, estando, portanto arrolados no Convênio ICMS n.º 03/99 vigente à época das operações autuadas.

O Convênio ICMS n.º 110/07 realmente inovou em relação ao Convênio ICMS n.º 03/99 ao citar as NCMs dos produtos sujeitos à substituição tributária. No entanto, frise-se, o Convênio ICMS n.º 110/07 não se aplica às operações autuadas por ter vigência posterior ao período autuado.

Saliente-se que consta da cláusula trigésima oitava do Convênio ICMS n.º 110/07 que suas regras produziram efeitos somente partir de 1º de julho de 2008, após o período autuado, a saber:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### CONVÊNIO ICMS 110, DE 28 DE SETEMBRO DE 2007

Cláusula trigésima oitava. Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2008, ficando revogados, a partir dessa data, o □, de 16 de abril de 1999, o □, de 19 de dezembro de 2001, o □, de 20 de agosto de 2002 e o □, de 13 de dezembro de 2002.

Ressalte-se que tendo em vista a alegação na fase impugnatória de que há produtos autuados que não estão sujeitos ao recolhimento do ICMS por substituição tributária (ST), a Assessoria do CC/MG exarou a Diligência de fls. 799/800 para que a Fiscalização:

1 - Na peça de defesa alega a Impugnante que os produtos listados na planilha (Doc. 06), fls. 495/537, não estão contemplados no rol dos produtos sujeitos à substituição tributária previstos no Convênio ICMS 03/99 (pela descrição dos produtos) como no Convênio 110/07 (pela descrição e pelo código NCM dos produtos).

Conforme Termo de Rerratificação de fls. 576 foram excluídas as exigências em relação aos produtos com classificação fiscal NCM 56031290, 72222000, 84242000 e 84249090 por não estarem arrolados no Convênio 03/99.

Com relação aos produtos listados no citado Doc. 06, favor relacionar, por produto/nota fiscal, o seguinte: a data de emissão do documento fiscal, descrição do produto conforme nota fiscal, NCM conforme documento fiscal, legislação aplicável, correlacionando tais produtos individualmente com a descrição das mercadorias prevista no Convênio 03/99, outras informações que entender conveniente.

Em resposta, a Fiscalização apresentou a planilha de fls. 865/934 na qual restou demonstrado que os produtos autuados estão sujeitos ao ICMS/ST e também que vários dos produtos listados pela Recorrente/Autuada como não sujeitos ao regime de substituição tributária sequer foram autuados.

Destaque-se que a Recorrente/Autuada, ao analisar o demonstrativo retromencionado, repete às fls. 951/955, os argumentos defensórios.

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

Ressalte-se, por fim, que embora a Recorrente questione a atribuição da responsabilidade solidária dada pela lei mineira em face do CTN, isso em nada lhe afeta, haja vista a sua condição de Contribuinte (original) do ICMS/ST.

E, mesmo se assim não fosse, cabe registrar que a cobrança fiscal se efetivou nos exatos termos determinados pela legislação tributária mineira à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do que dispõe o art. 182 da Lei nº 6.763/75, retrotranscrito.

Nesse diapasão, as demais alegações defensórias trazidas pela Autuada não têm o condão de elidir o lançamento.

Logo, caracterizada as infringências à legislação tributária, estando devidamente identificado o Sujeito Passivo, demonstradas corretamente as exigências, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Recorrente/Atuada apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, é legítimo o lançamento em exame do ICMS/ST e da correspondente multa de revalidação, conforme reformulação do crédito de fls. 576/578, razão do não provimento do recurso de revisão da Autuada.

**3 – Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, aplicada pela falta de retenção do diferencial de alíquotas devido nas remessas de produtos a contribuintes mineiros**

Insta constar inicialmente que, no que tange ao reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, o objeto do recurso de revisão se resume a decisão majoritária que excluiu a multa isolada por entendê-la inaplicável à espécie.

Conforme se depreende do demonstrativo do crédito tributário, a Fiscalização exigiu a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, conforme redação vigente à época dos fatos geradores autuados, no percentual de 40% (quarenta por cento) sobre a diferença da base de cálculo do ICMS/ST apurada, tanto em relação às notas fiscais das quais consta o destaque a menor do ICMS/ST como naquelas nas quais não houve qualquer destaque de tal parcela. Portanto, a penalidade isolada abrange as duas irregularidades apontadas no Auto de Infração (acima destacadas).

Importante trazer à colação o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 e suas alterações:

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:

*Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:*

*“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;”*

(...)

## 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;

(sem destaque no original).

Abordando primeiramente os casos de notas fiscais nas quais não houve destaque da base de cálculo do ICMS/ST, mencione-se que a análise da aplicabilidade de tal dispositivo ao caso em comento sempre gerou decisões divergentes nesta Casa.

Não obstante, 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 mineira antes de sua introdução.

Frise-se que a penalidade prevista no inciso XXXVII retromencionada não estava em vigor ao tempo da ocorrência da infração. Assim, em função da atipicidade da penalidade aplicada frente à conduta efetivamente praticada pela Autuada em tal situação, correta a Câmara a quo que decidiu por excluir a multa isolada exigida em relação aos documentos fiscais nos quais a Autuada "deixou de consignar" os valores da base de cálculo do ICMS/ST e o respectivo imposto.

Por conseguinte, nesse aspecto nega-se provimento ao Recurso de Revisão impetrado de ofício.

Por sua vez, para as notas fiscais das quais consta o destaque a menor do ICMS/ST, outro é o entendimento.

Novamente, voltando a atenção ao disposto no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, verifica-se que a redação vigente a época dos fatos geradores autuados era a seguinte: 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.

Daí, imperioso considerar que a prescrição legal do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 não distinguia o tipo de operação a que se devia aplicar a multa por consignar em nota fiscal base de cálculo diversa, empregando-se a expressão "base de cálculo diversa" em sentido lato.

Assim, qualquer operação que apresente base de cálculo diversa, amolda-se a esse tipo legal, seja a indicação diversa de base de cálculo da operação própria ou da substituição tributária.

O referido dispositivo legal teve sua redação alterada pela Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, sendo que, a partir dessa data, a penalidade por consignação em documento fiscal de base de cálculo em valor inferior ao previsto na legislação passou a ser de 20% (vinte por cento) da diferença apurada, sendo, portanto, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da infração analisada:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

CTN:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Assim, como restou demonstrado que a Autuada também não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou nas notas fiscais que emitiu, base de cálculo do ICMS/ST menor que a prevista na legislação, deve ser mantida a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, com a adequação ao disposto na alínea "c" introduzida nesse dispositivo legal pela Lei nº 19.978/11, conforme determina a alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN, de acordo com reiteradas decisões deste Conselho.

Destaque-se que o TJMG, analisando a aplicação da penalidade isolada retromencionada, decidiu pela retroação benigna da alínea "c" do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN. Confira-se:

**EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - BEBIDAS - RECOLHIMENTO A MENOR - BASE DE CÁLCULO - ART. 19, I, 'B', 3, DO RICMS - PRECEDENTE DO STF RELATIVAMENTE À DEFINITIVIDADE - INAPLICABILIDADE EXCEPCIONAL - MULTA - MINORAÇÃO - APLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 106, II, C, DO CTN - PRECEDENTES.**



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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.10.039746-2/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO

(...)

DES. BARROS LEVENHAGEN

RELATOR.

VOTO

TRATA-SE DE RECURSO DE APELAÇÃO INTERPOSTO PELA AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS CONTRA SENTENÇA PROFERIDA PELO MM. JUIZ DE DIREITO FERNANDO DE VASCONCELOS LINS, ÀS FLS. 116/123, QUE, NOS AUTOS DA AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO PROPOSTA EM FACE DO ESTADO DE MINAS GERAIS, JULGOU IMPROCEDENTE O PEDIDO INICIAL.

PUGNA PELA REFORMA DA SENTENÇA ALEGANDO, EM APERTADA SÍNTESE, (...). NA EVENTUALIDADE, PUGNA PELA APLICAÇÃO, DE FORMA RETROATIVA, DAS DISPOSIÇÕES NORMATIVAS TRAZIDAS PELA LEI Nº 19.978/2011 (...), PARA QUE A MULTA ISOLADA INCIDA À ALÍQUOTA DE 20% (VINTE POR CENTO), (...) (FLS. 129/152).

(...)

Assiste razão, no entanto, à apelante, no que concerne à multa isolada, que teve o seu valor reduzido pela Lei nº 19.978/2011, que imprimiu nova redação ao art. 55, VII, "c", da Lei Estadual 6.763/75, atraindo a aplicabilidade do disposto no art. 106, do CTN, 'in verbis':

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

COM ESTAS CONSIDERAÇÕES, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO APENAS PARA REDUZIR A MULTA APLICADA PARA 20% (VINTE POR CENTO) NOS TERMOS DA FUNDAMENTAÇÃO SUPRA.

(SEM DESTAQUE NO ORIGINAL).

Considerando os argumentos expendidos, dá-se provimento parcial ao Recurso de Revisão interposto de ofício para, em relação às notas fiscais em que houve destaque a menor do imposto devido por substituição tributária, adequar a Multa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isolada ao percentual constante do art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, consoante redação dada pela Lei nº 19.978/11.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060136007-82 - Fuchs do Brasil S/A, à unanimidade, em lhe negar provimento. Quanto ao Recurso nº 40.060136097-98 - 3ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, em lhe dar provimento parcial para, em relação às notas fiscais em que houve destaque a menor do imposto devido por substituição tributária, adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ao disposto na alínea "c", todos da Lei nº 6.763/75, vigente posteriormente aos fatos geradores c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão que lhe negava provimento nos termos do acórdão recorrido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti e, pela Recorrente, o Dr. Eduardo Winters Costa. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Fernando Luiz Saldanha, Guilherme Henrique Baeta da Costa e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 25 de julho de 2014.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

P