

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.110/16/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000262977-18  
Impugnação: 40.010137829-91, 40.010137868-73 (Coob.)  
Impugnante: Unotech Importação e Comércio Ltda  
CNPJ: 02.055072/0001-61  
Vale S/A (Coob.)  
IE: 619024161.46-88  
Proc. S. Passivo: Camila de Camargo Vieira Altero/Outro(s), Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DESTINATÁRIO – CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em razão do disposto no art. 22, § 8º, item 5 §§ 18 e 21 da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, SIMILARES - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de contribuinte substituto tributário, conforme Convênio ICMS nº 110/07, em operações com produtos derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste estado (não destinados à comercialização ou industrialização do próprio produto). Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da citada lei, adequada ao disposto na alínea “c” do referido inciso, então vigente, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. A multa isolada foi majorada em razão da constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75. Crédito Tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, deve ser excluída a penalidade isolada por ser inaplicável à irregularidade em análise.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o destaque e o recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do disposto no Convênio ICMS nº 110/07, relativo a operações destinadas a este estado, com produtos derivados de petróleo (utilizados em aparelhos,

equipamentos, máquinas, motores e veículos e agarrás), remetidos para consumidor final, no período de abril de 2010 a abril de 2014.

Os produtos derivados de petróleo objeto deste lançamento encontram-se listados no item 26, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, além da empresa autuada (contribuinte substituo tributário), a destinatária das mercadorias (contribuinte substituído), na condição de responsável solidário, nos termos do disposto no art. 22, § 8º, item 5, §§ 18 e 21 da Lei nº 6.763/75.

Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) do valor do imposto exigido, prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo do imposto destacada a menor, capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei, c/c o disposto na alínea “c” do referido inciso VII, então vigente, nos termos da norma ínsita no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

A multa isolada foi majorada em razão da constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 108/127. Anexa, na oportunidade, CD (fls. 149), contendo informações sobre o recolhimento do diferencial de alíquota efetuado pela Coobrigada.

Também inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 150/167.

São anexados os documentos de fls. 186/220, bem como CD (fls. 221), contendo informações sobre o recolhimento do diferencial de alíquota efetuado.

A Impugnação e documentos foram apresentados pela Coobrigada constam em duplicidade no PTA (fls. 223/299).

A Fiscalização, em manifestação de fls. 308/336, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão realizada em 08/09/15, em preliminar, à unanimidade, exara o despacho interlocutório de fls. 394, “...*para que a Impugnante (Coobrigada), no prazo máximo de 10 (dez) dias, contado do recebimento da intimação, complemente as informações das planilhas constantes na mídia eletrônica de fls. 149, com a inclusão dos dados para todas as notas fiscais que compuseram o valor total mensal do ICMS diferencial de alíquota e apresente, em meio físico, planilha com a relação das notas fiscais emitidas pela Unotech, para as quais houve o recolhimento do imposto a título de ICMS diferencial de alíquota.*”

O despacho interlocutório é cumprido pela Coobrigada às fls. 401/403.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 409/412, reformulando, nessa oportunidade, o crédito tributário.

Após a devida intimação, a Coobrigada comparece novamente aos autos manifestando-se às fls. 427/429 e apresentando documentos às fls. 430/456.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização manifesta-se novamente, fls. 472/478 e, mais uma vez, reformula o crédito tributário.

Devidamente intimada, a Autuada manifesta-se às fls. 482/483

Em sessão realizada em 15/06/16, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento apresentado nesta oportunidade pelo procurador da Impugnante Unotech Importação e Comércio Ltda. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 23/06/16. Assistiram à deliberação, pela Impugnante Vale S.A., o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Impugnante Unotech Importação e Comércio Ltda, o Dr. Gustavo Penido de Azeredo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, decorre o lançamento da constatação do destaque e do recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do disposto no Convênio ICMS nº 110/07, relativo a operações destinadas a este estado, com produtos derivados de petróleo (utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos e aguarrás), remetidos para consumidor final, no período de abril de 2010 a abril de 2014. Os produtos derivados de petróleo objeto deste lançamento encontram-se listados no item 26, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, além da empresa atuada (contribuinte substituto tributário), a destinatária das mercadorias (contribuinte substituído), na condição de responsável solidário, nos termos do disposto no art. 22, § 8º, item 5, §§ 18 e 21 da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) do valor do imposto exigido, prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo do imposto destacada a menor, capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei, c/c o disposto na alínea “c” do referido inciso VII, então vigente, nos termos da norma ínsita no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

A multa isolada foi majorada em razão da constatação de reincidência nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Importante destacar que não há qualquer questionamento das Impugnantes em relação à incidência do imposto em epígrafe.

Os produtos derivados de petróleo atuados encontram-se classificados na posição da NBM 27101932, conforme consta no “Anexo “D” - Cálculo do ICMS a recolher por produto e por documento fiscal (fls. 39/43).

Cumprе registrar inicialmente que, no julgamento do RE nº 198.088/SP, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, é benefício fiscal que não foi instituído em prol do contribuinte, seja consumidor, ou não, mas do estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá a totalidade do ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Veja-se a ementa:

RE 198088 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

RELATOR(A): MIN. ILMAR GALVÃO

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. BENEFÍCIO FISCAL QUE NÃO FOI INSTITUÍDO EM PROL DO CONSUMIDOR, MAS DO ESTADO DE DESTINO DOS PRODUTOS EM CAUSA, AO QUAL CABERÁ, EM SUA TOTALIDADE, O ICMS SOBRE ELES INCIDENTE, DESDE A REMESSA ATÉ O CONSUMO. CONSEQÜENTE DESCABIMENTO DAS TESES DA IMUNIDADE E DA INCONSTITUCIONALIDADE DOS TEXTOS LEGAIS, COM QUE A EMPRESA CONSUMIDORA DOS PRODUTOS EM CAUSA PRETENDEU OBVIAR, NO CASO, A EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO. RECURSO CONHECIDO, MAS DESPROVIDO.

Logo, restou firmado que tal norma constitucional visa promover maior igualdade entre estados produtores de petróleo e aqueles que não o são.

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 da autuação. Examine-se:

Lei Complementar nº 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.

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 subseqüentes;

(...)

§ 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 nº 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;

RICMS/02

Anexo XV

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

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

(...)

b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado;

(...)

### CAPÍTULO IV

#### Das Operações Relativas a Combustíveis

#### SEÇÃO I

#### Da Responsabilidade

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

(...)

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

(...)

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

*Destaca-se que nos termos da legislação retro, 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”.*

A título de informação, vale destacar que foi publicada pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG a Instrução Normativa SLT nº 01/03, que 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.

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 a empresa adquirente de tais produtos, ora Coobrigada, não comercializa e nem industrializa o próprio produto derivado de petróleo.

Destaca-se que a destinatária das mercadorias, no caso dos autos, tem como objeto social, dentre outros, o aproveitamento de jazidas minerais e a construção de ferrovias, conforme cópia de seu estatuto social anexado aos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe salientar que a empresa autuada, por força do Convênio ICMS nº 110/07 é contribuinte mineira – por substituição – em relação às operações com mercadorias listadas nos incisos do § 1º da Cláusula Primeira do citado convênio, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos). Confira-se:

Convênio nº 110/07 (redação vigente à época do período autuado)

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

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

II - gasolinas, 2710.11.5;

III - querosenes, 2710.19.1;

IV - óleos combustíveis, 2710.19.2;

V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;

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

VII - desperdícios de óleos, 2710.9;

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

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

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

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

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Desse modo, em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais é que a Autuada foi inserida no polo passivo da obrigação tributária.

Observa-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 a exclusão do ICMS destacado, incorretamente, pela Autuada a título de operação própria para o estado de São Paulo (fato por ela reconhecido na impugnação) e, posteriormente, efetuou a inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, ou seja, dividiu o valor dos produtos (após a exclusão do ICMS erroneamente destacado a título de operação própria) 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 LC nº 87/96, c/c art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

LC nº 87/96

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;

(...)

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a Fiscalização, corretamente, excluiu o imposto, incorretamente destacado pela Autuada, do valor da operação e o incluiu à alíquota interna de 18% (dezoito por cento), conforme se depreende das memórias de cálculos de fls. 40/43, apresentada a seguir:

BC ST Apurada = [(Valor total da nota fiscal - imposto destacado incorretamente pela Autuada) /0,82 “inclusão do próprio imposto”]

Depreende-se dos dispositivos legais reproduzidos anteriormente, que a base de cálculo para a tributação na entrada em Minas Gerais de lubrificantes e combustíveis oriundos de outro estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, é o valor da operação de que decorrer a entrada, nele integrado o montante do próprio imposto, conforme procedeu a Fiscalização.

Portanto, à luz dos arts. 8º, 9º e 13, § 1º, inciso I da LC nº 87/96 e da legislação estadual retro, 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.

Esse entendimento encontra-se em consonância com a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, conforme várias decisões dentre as quais se destaca:

ACÓRDÃO: 3.562/10/CE

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – LUBRIFICANTE - BASE DE 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.

Por outro lado, as Impugnantes manifestaram o entendimento de que deveria ser objeto de abatimento do crédito tributário o imposto recolhido pela Coobrigada, a título de diferencial de alíquota, relativo às notas fiscais emitidas pela Autuada.

Segundo as Impugnantes, muito embora não ter sido destacado nas notas fiscais autuadas o valor da base de cálculo e do ICMS/ST, bem como não ter sido recolhido o imposto devido a título de ICMS/ST, a parcela do ICMS correspondente às operações foi efetivamente recolhida ao estado de Minas Gerais, pela empresa Coobrigada, a título de diferencial de alíquota.

Explicam que o recolhimento do imposto a título de diferencial de alíquota (DIFAL) pela Coobrigada deveu-se ao destaque, indevido, do ICMS/operação própria pela Autuada (alíquota interestadual de 4% e de 12%).

Sustentam que, ante a responsabilidade solidária da Coobrigada em recolher o ICMS/ST, o recolhimento efetuado a título de diferencial de alíquota, ainda que parcial, deve ser considerado para fins de abatimento do ICMS exigido por meio deste Auto de Infração e a Coobrigada relata que a documentação por ela colacionada aos autos (doc. 03, anexo à impugnação) demonstra o efetivo recolhimento do DIFAL.

A Fiscalização, em um primeiro momento, manifesta-se contrária ao pleito das Impugnantes, argumentando:

*“Apesar de o CD juntado pela Autuada às fls. 149 e CD acostado pela Coobrigada às fls. 221 apresentarem planilhas cujos totais referem-se àqueles comprovantes de recolhimentos juntados às fls. 186 e seguintes, os dados ali consignados não apresentam qualquer subsistência para atestar que parte do valor referente às notas fiscais autuadas foi recolhido. Trata-se de planilha com inúmeros valores supostamente referentes ao ICMS diferencial de alíquota sem qualquer informação acerca das operações respectivas que permita a apuração da consistência do valor total.”*

Todavia, após o cumprimento do despacho interlocutório exarado pela 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG na sessão realizada em 08/09/15, fls. 394, a Fiscalização, diante da documentação trazida pela Coobrigada, adotou o seguinte procedimento (fls. 409):

*“Para verificação do recolhimento da rubrica ‘Diferencial de Alíquotas’ levou-se em consideração a planilha apresentada no CD de fls. 401 e totalizamos mensalmente por ‘data de escrituração’. O valor total mensal foi confrontado com o recolhimento registrado no SICAF pelo código de receita 317-8, que corresponde à receita de Diferencial de Alíquotas. Quando foi possível verificar a correspondência entre o total do valor devido pelo ICMS diferencial de alíquotas para determinado período de escrituração e aquele registrado no SICAF como tendo sido pago pelo Coobrigado, o Fisco acatou o respectivo pagamento.”*

Assim, a Fiscalização reformulou o crédito tributário considerando para efeito de apuração o ICMS Diferencial de Alíquotas que foi recolhido para o estado de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Minas Gerais, pela Coobrigada, correspondente ao período de apuração e às entradas relativas às notas fiscais objeto da autuação. Assim, tal questionamento tornou-se matéria incontroversa nos autos.

Diante do exposto, vê-se que a infração apontada no lançamento encontra-se plenamente caracterizada, nos termos da legislação mencionada anteriormente, uma vez que a empresa destinatária dos produtos derivados de petróleo, ora autuados, não comercializa ou industrializa o próprio produto adquirido.

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 nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

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

Registra-se que o TJMG, ao analisar a aplicação da multa de revalidação em dobro, entendeu pela não confiscatoriedade da referida penalidade. Confira-se:

**EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - MULTA DE REVALIDAÇÃO - COBRANÇA EM DOBRO - POSSIBILIDADE - ARTIGO 56, §2º, DA LEI Nº. 6.763/75, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº. 12.729/97 - IMPOSTO RETIDO EM RAZÃO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECURSO PROVIDO. (...)**

NOS TERMOS DO ARTIGO 56, DA LEI ESTADUAL Nº. 6.763/75, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº. 12.729/97, A FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO RETIDO EM DECORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, IMPORTA A COBRANÇA EM DOBRO, QUANDO DA AÇÃO FISCAL.

SENDO A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA DENTRO DOS LIMITES PREVISTOS NA LEI, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM CONFISCO NEM NA POSSIBILIDADE DE O JUIZ REDUZIR-LA PORQUE NÃO EXERCE FUNÇÃO PRÓPRIA DA FISCALIZAÇÃO, LIMITANDO-SE A VELAR PELA VALIDADE FORMAL DO ATO. (AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0145.12.030251-1/001, RELATOR(A): DES.(A) LUÍS CARLOS GAMBONI, 5ª CÂMARA CÍVEL,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

JULGAMENTO EM 03/04/2014, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 14/04/2014)

(...)

PORTANTO, SENDO A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA DENTRO DOS LIMITES PREVISTOS NA LEI, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM CONFISCO, E, MUITO MENOS, NA POSSIBILIDADE DE O JUIZ REDUZIR-LA, POIS NÃO EXERCE FUNÇÃO PRÓPRIA DA FISCALIZAÇÃO, LIMITANDO-SE A VELAR PELA VALIDADE FORMAL DO ATO.

IN CASU, EM QUE PESEM AS ARGUMENTAÇÕES DA AGRAVADA, NÃO VERIFICO O ALEGADO CARÁTER CONFISCATÓRIO, TENDO EM VISTA QUE O NÃO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA VALIDA A APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 56, II, §2º DA LEI ESTADUAL 6.763/75, NOS MOLDES AQUI VERIFICADOS. A REQUERIDA REDUÇÃO DA MULTA MOSTRA-SE POSSÍVEL APENAS NA HIPÓTESE EM QUE SE CONSTATE DE MANEIRA INCONTROVERSA SUA NATUREZA CONFISCATÓRIA E /OU ANTE A NECESSIDADE DE SE CRIAR UMA HARMONIA ENTRE A MULTA APLICADA E A INFRAÇÃO COMETIDA, O QUE NÃO SE VERIFICA. REGISTRE-SE, POR OPORTUNO, QUE EM SITUAÇÃO SIMILAR À DESTES AUTOS, EM QUE CONTENDIAM OS ORA AGRAVANTE E AGRAVADA, ESTE TRIBUNAL DE JUSTIÇA SE MANIFESTOU NO SEGUINTE SENTIDO:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - MULTA DE REVALIDAÇÃO - REDUÇÃO - DESNECESSIDADE - ARTIGO 56, §2º, DA LEI Nº. 6.763/75, COM A REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº. 12.729/97 - COBRANÇA EM DOBRO - POSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DE IMPOSTO RETIDO EM DECORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DECISÃO REFORMADA.

APLICÁVEL O DISPOSTO NO ARTIGO 56, §2º, DA LEI Nº. 6.763/75, COM A REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº. 12.729/97, SEGUNDO O QUAL A MULTA DE REVALIDAÇÃO SERÁ COBRADA EM DOBRO, QUANDO O DÉBITO TRIBUTÁRIO REFERE-SE À AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO RETIDO EM DECORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (AI Nº 1.0145.12.042003-2/001 - REL. DES. AFRÂNIO VILELA. JUL. 15/10/2013. PUB. 25/10/2013) POR TUDO O QUE EXPOSTO, DOU PROVIMENTO AO RECURSO, PARA REFORMAR A DECISÃO E MANTER A MULTA DE REVALIDAÇÃO EM 100% (CEM POR CENTO). (GRIFOU-SE).

Acresça-se, ainda, que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, aplicada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, a qual este Conselho de Contribuintes está adstrito em seu julgamento, a teor do que dispõe o art. 182 da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08).

Quanto à multa isolada exigida, a questão merece uma melhor análise.

Conforme se depreende do demonstrativo de apuração das exigências em análise (fls. 31), a Fiscalização exigiu a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, adequada ao disposto na alínea “c” do referido inciso, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código tributário Nacional (CTN), majorada pela constatação de reincidências.

O que se constata é que a Fiscalização entendeu que o fato de constar nas notas fiscais eletrônicas objeto da autuação a aposição de 0,00 nos campos “Base de Cálculo do ICMS Subst.” e “Valor do ICMS Subst.” caracterizaria a conduta de consignar base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, para as quais há previsão legal da seguinte penalidade (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;”*

(...)

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; (grifos acrescentados).

Contudo, a aposição de 0,00 nos campos “Base de Cálculo do ICMS Subst.” e “Valor do ICMS Subst.” não caracteriza a conduta punida pela penalidade ora exigida. Isso porque os campos relativos ao cálculo do imposto contidos na nota fiscal eletrônica são sempre preenchidos com 0,00 quando não há valor a informar, conforme se verifica dos Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas (DANFES) acostados às fls. 54/92.

Assim, a Autuada ao deixar de consignar a base de cálculo do ICMS/ST nos documentos fiscais autuados dá ensejo a aplicação da multa prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Conforme reiteradas decisões deste Conselho de Contribuintes, a conduta: “deixar de consignar” em documento fiscal a base de cálculo prevista na legislação tributária, não era penalizada pela lei mineira antes da inclusão do inciso XXXVII no art. 55 na Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 19.978/11, que produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012.

Portanto, não se aplica ao caso dos autos a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Também não se amolda ao presente caso a penalidade prevista na alínea “c” do referido art. 55, pois não houve consignação de base de cálculo menor que a devida.

Destaca-se que a penalidade prevista no inciso XXXVII retrotranscrito, estava em vigor ao tempo da ocorrência das irregularidades constatadas a partir de janeiro de 2012, podendo, dessa forma, a Fiscalização exigí-la em outro lançamento.

Assim, em função da atipicidade da penalidade aplicada frente à conduta efetivamente praticada pela Autuada, objeto do lançamento, deve-se excluir a multa isolada exigida e a correspondente majoração pela constatação de reincidência.

Lado outro, encontra-se correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária da destinatária das mercadorias (contribuinte substituído), na condição de responsável solidária, nos termos do disposto no art. 22, § 8º, item 5, §§ 18 e 21 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 22 (...)

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

(...)

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

(...)

18 . Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 21. A responsabilidade prevista no item 5 do § 8º deste artigo será atribuída ao destinatário, situado neste Estado, de petróleo e de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados cuja operação ocorra sem retenção ou com retenção a menor do imposto.

A Autuada sustenta que não é cabível a exigência de juros sobre o valor da multa de revalidação, por entender que esta exigência não está prevista em lei.

Entretanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, a exigência da multa de revalidação em questão, embora seja exigida somente com o lançamento de ofício, ela nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais. (Grifou-se)

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997  
(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago; II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que, somente em relação à multa isolada, há ressalva no tocante ao termo inicial para cobrança dos juros de mora, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução.

Portanto, não é necessário qualquer reparo para a cobrança da multa de revalidação em questão e dos juros de mora sobre ela incidentes.

Por fim, vale acrescentar que a esfera administrativa não é competente para a análise de constitucionalidade de norma legal vigente dado o óbice contido no art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 457/469 e, ainda, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75. Pela Impugnante Unotech Importação e Comércio Ltda, sustentou oralmente o Dr. Gustavo Penido de Azeredo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Pela Impugnante Vale S/A, assistiu ao julgamento a Dra. Melina Santos de Freitas. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Andréia Fernandes da Mota e Fernando Luiz Saldanha.

**Sala das Sessões, 23 de junho de 2016.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**