

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.755/18/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000845939-79
Impugnação: 40.010144742-55
Impugnante: Molygrafit Indústria e Comércio Ltda.
CNPJ: 00.017952/0001-18
Proc. S. Passivo: Ana Paula de Freitas Rodrigues/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO - ÓLEO LUBRIFICANTE. Constatado que a Autuada, substituta tributária por força do Convênio ICMS nº 110/07, deixou de reter/recolher o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, em operações com óleo lubrificante destinadas a contribuintes mineiros. Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO - ÓLEO LUBRIFICANTE. Constatado que a Autuada, substituta tributária por força do Convênio ICMS nº 110/07, reteve/recolheu a menor o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, em operações com óleo lubrificante destinadas a contribuintes mineiros. Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre:

1 – falta de retenção/recolhimento do ICMS devido por substituição tributária sobre operações com produtos derivados de petróleo utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos e aguarrás, sujeitos à substituição tributária, destinados à revenda e a consumidores finais localizados em Minas Gerais, no período de 01 de janeiro de 2013 a 31 de junho de 2017.

Exige-se ICMS-ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

2 – retenção/recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária sobre operações com produtos derivados de petróleo utilizados em aparelhos,

equipamentos, máquinas, motores e veículos e aguarrás, sujeitos à substituição tributária, destinados à revenda e a consumidores finais localizados em Minas Gerais, no período de 01 de janeiro de 2013 a 31 de junho de 2017.

Exige-se ICMS-ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 460/474, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 518/531.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre:

1 – falta de retenção/recolhimento do ICMS devido por substituição tributária sobre operações com produtos derivados de petróleo utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos e aguarrás, sujeitos à substituição tributária, destinados à revenda e a consumidores finais localizados em Minas Gerais, no período de 01 de janeiro de 2013 a 31 de junho de 2017.

Exige-se ICMS-ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

2 – retenção/recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária sobre operações com produtos derivados de petróleo utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos e aguarrás, sujeitos à substituição tributária, destinados à revenda e a consumidores finais localizados em Minas Gerais, no período de 01 de janeiro de 2013 a 31 de junho de 2017.

Exige-se ICMS-ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Integram o PTA, dentre outros:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/03);
- Auto de Infração (fls. 05/13);
- Relatório Fiscal Detalhado (fls. 14/16);
- Anexo A: Demonstrativo Mensal da BC/ICMS/ST Destacada, Apurada e do ICMS/ST Devido (fls. 17//20);
- Anexo B: Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário – Total (fls. 21/26);
- Anexo B1: Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário – Falta de Retenção de ICMS/ST (fls. 27/32);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo B2: Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário – Retenção a Menor do ICMS/ST (fls. 33/38);
- Anexo C: Produtos Sujeitos a Substituição Tributária Considerados na Autuação (fls. 39/46);
- Anexo D: Cálculo do ICMS a Recolher por Produto e por Documento Fiscal com Retenção a Menor e Falta de Retenção (fls. 47/73);
- Anexo D1: Cálculo do ICMS a Recolher por Produto e por Documento Fiscal com Falta de Retenção (fls. 74/80);
- Anexo D2: Cálculo do ICMS a Recolher por Produto e por Documento Fiscal com Retenção a Menor (fls. 81/102);
- Anexo Tot- D: Resumo por Mês e Ano de Cálculo do ICMS a Recolher – Retenção a Menor e Falta de Retenção (fls. 103/106);
- Anexo Tot-D1: Resumo por Mês e Ano de Cálculo de ICMS/ST a Recolher – Falta de Retenção (fls. 107/109);
- Anexo Tot-D2: Resumo por Mês e Ano de Cálculo de ICMS/ST a Recolher – Retenção a Menor (fls. 110/113);
- Anexo E: Relação de Destinatários e Referidos CNAE (fls. 114/115);
- Anexo F: Memória de Cálculo Derivado de Petróleo (fls. 116/126).

A Impugnante sustenta que a cobrança do imposto devido por substituição tributária ao remetente localizado em São Paulo mostra-se incorreta, entendendo que a Fazenda Estadual mineira deveria direcionar a cobrança ao destinatário ali localizado.

Discorre a respeito “Da Incorreção da autuação quanto às operações que envolvem revenda”.

Afirma que o Anexo XV do RICMS/02, em seu art. 1º, inciso III, alínea “b”, dispõe que ocorre a substituição tributária quando o recolhimento do imposto devido 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 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.

Sustenta que o texto normativo é expresso quando indica a exclusão da hipótese em que os produtos são destinados à comercialização.

Discorre ainda a respeito “Da não incidência do imposto no estado de São Paulo” e “Da incorreção e do caráter confiscatório das multas”.

Entretanto, conforme restará demonstrado, sem razão à Impugnante.

Conforme colocado pelo Fisco em sua manifestação, a Impugnante, por força do Convênio ICMS nº 110/07, cláusula primeira, inciso V, é sujeito passivo direto nas operações com óleos lubrificantes quando remetidas aos contribuintes mineiros, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONVÊNIO ICMS n° 110, DE 28 DE SETEMBRO DE 2007

Dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 127ª reunião ordinária, realizada em Florianópolis, SC, no dia 28 de setembro de 2007, tendo em vista o disposto nos arts. 6º ao 10 da Lei Complementar n°. 87, de 13 de setembro de 1996, e nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

CAPÍTULO I

DA RESPONSABILIDADE

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

(...)

V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;

(...)

Verifica-se ainda que, por força de disposição do Convênio ICMS n° 81/93, que trata de normas gerais para a substituição tributária nas operações interestaduais, a Autuada está obrigada a consignar a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal e fazer a retenção (destaque) e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, conforme legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Veja-se o disposto nas cláusulas do Convênio ICMS n° 81/93:

Cláusula segunda: Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula oitava: O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

A matéria encontra-se regulamentada no art. 12, §§ 1º e 2º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Redação até 31/12/2015

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

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

§ 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 capítulos da Parte 2 deste Anexo."

Efeitos de 1º/10/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, ambos do Dec. nº 45.747, de 29/09/2011:

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens 3 a 24, 26, 29 a 32, 39 e 43 a 48 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Redação dada a partir de 01/01/2016

Efeitos a partir de 1º/01/2016 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

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 submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 1º/01/2016 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 7º, I, "a", ambos do Dec. nº 46.940, de 21/01/2016:

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou grupo de mercadorias, são as identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

(...)

VI - Capítulo 6: Combustíveis e Lubrificantes;

(...)

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/01/2017 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

§ 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 submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 1, 2, 5, 8 a 14, 16, 18 a 20, 22 a 27, no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.2, no capítulo 15, com âmbito de aplicação 15.1 e 15.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3, no capítulo 21, exceto as de âmbito de aplicação 21.4, e no capítulo 6, itens 7.0, 8.0 e 16.0, todos da Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Efeitos de 1º/02/2017 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo inciso V do art.27, ambos do Dec. nº 47.141, de 25/01/2017:

§ 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 submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 2, 5, 8, 11, 12, 19, 22 a 26, no capítulo 1, com âmbito de aplicação 1.1, no capítulo 6, itens 7.0, 8.0 e 16.0, no capítulo 9, com âmbito de aplicação 9.1, no capítulo 10, com âmbito de aplicação 10.1 a 10.3, no capítulo 13, com âmbito de aplicação 13.1, no capítulo 14, com âmbito de aplicação 14.1, no capítulo 16, com âmbito de aplicação 16.1 e 16.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1, no capítulo 20, com âmbito de aplicação 20.1 e 20.2, e no capítulo 21, exceto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

as de âmbito de aplicação 21.4 e 21.6, todos da Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

No regime de substituição tributária o estabelecimento remetente figura como sujeito passivo direto na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento. Esse assunto já foi tratado em decisões deste Conselho, conforme se vê dos excertos do Acórdão n° 17.869/08/2ª:

ORA, PARA A COMPREENSÃO DO EXATO SIGNIFICADO DO COMANDO NORMATIVO ACIMA DESCRITO, E PARA O CORRETO ENTENDIMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA, INCLUSIVE A ANÁLISE DA SUA LEGITIMIDADE, O APOIO DA DOCTRINA É IMPORTANTE, E, ATUALMENTE, A MELHOR DOCTRINA DE SACHA CALMON, MIZABEL DERZI, ZELMO DENARI, JOHNSON NOGUEIRA, DENTRE OUTROS, NÃO DISCREPA, ENTENDENDO, QUE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NÃO HÁ RETENÇÃO DE IMPOSTO. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE DIRETAMENTE PARA O SUBSTITUTO, RESPONDENDO ESTE POR OBRIGAÇÃO PRÓPRIA, DE FATO GERADOR ALHEIO. ASSIM, A SUJEIÇÃO PASSIVA É DIRETA.

VALE-SE DA DOCTRINA DO PROF. SACHA CALMON, QUE EM VÁRIOS ESCRITOS TEM AFIRMADO, COM SUPORTE NA TEORIA DA NORMA JURÍDICA E DE SUA TÉCNICA DE IMPUTAÇÃO, PARA

EXPLICAR A SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

NORMA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TENDO NO ASPECTO PESSOAL "A"

CONSEQÜÊNCIA JURÍDICA TENDO POR SUJEITO PASSIVO "B"

"DE VER, E ISSO É FUNDAMENTAL QUE A PESSOA DESIGNADA NA LEI COMO "REALIZADORA" DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR) É DIVERSA DA QUE, NA CONSEQÜÊNCIA DA NORMA, APARECE DESIGNADA COMO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. ENTÃO, JURIDICAMENTE, B É SUJEITO PASSIVO DIRETO. ELE NÃO PAGA DÍVIDA ALHEIA. PAGA DÍVIDA PRÓPRIA. APENAS NÃO REALIZOU O FATO GERADOR. [...]". (COMENTÁRIOS AO CTN, PÁG. 292-293).

O PROF. WERTHER BOTELHO TAMBÉM SE ALINHA À CORRENTE DOCTRINÁRIA ACIMA. PARA ELE A RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO É A SEGUNDA HIPÓTESE DE SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA, OBSERVANDO, AINDA, QUE EMBORA O SUJEITO PASSIVO PREVISTO PELA NORMA NÃO REALIZE O FATO GERADOR, A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SURGE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DIRETAMENTE PARA A PESSOA QUE SUBSTITUI O CONTRIBUINTE (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, PÁG. 198-201).

Portanto, em decorrência da sua condição de sujeito passivo por substituição em relação ao ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, é que a Autuada encontra-se no polo passivo da obrigação tributária.

E, ao contrário do entendimento externado pela Impugnante, a previsão da responsabilidade solidária do contribuinte destinatário da mercadoria (substituído) não retira a responsabilidade do contribuinte remetente (substituto) pelo pagamento do imposto ora exigido.

Vale dizer que a responsabilidade solidária encontra previsão na norma inserta no art. 124 do Código Tributário Nacional e não comporta benefício de ordem:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A Fiscalização poderia exigir o imposto de ambos os contribuintes (substituto e substituído), ou de um deles.

Assim sendo, correta a eleição da Impugnante para o polo passivo da obrigação tributária, embora incompleta, pois, poderiam estar também os estabelecimentos mineiros destinatários das mercadorias (contribuintes substituídos), haja vista que a lei mineira (art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75) estabeleceu a eles responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS/ST.

Temos ainda que, pela legislação posta, nas operações interestaduais com óleos combustíveis, o ICMS é devido por substituição tributária tanto pelas operações subsequentes, como pelas operações destinadas ao uso ou consumo (imposto devido na entrada).

Insta destacar que não há qualquer questionamento na Impugnação acerca da apuração do ICMS-ST.

Irrelevante o fato colocado pela Impugnante a respeito “Da não incidência do imposto no estado de São Paulo”, uma vez que o presente trabalho trata-se da exigência do ICMS-ST pelas operações subsequentes e quando destinadas ao uso e consumo (imposto devido na entrada).

Portanto, caracterizada a infringência à legislação tributária e tendo em vista que o crédito tributário foi regularmente formalizado, reputam-se corretas as exigências fiscais do ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I e das Multas Isoladas capituladas no art. 55, inciso VII, alínea “c” (retenção/recolhimento a menor do ICMS/ST) e no art. 55, inciso XXXVII (falta de retenção/recolhimento do ICMS/ST), todos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 do crédito tributário:

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

(...)

Art. 55

(...)

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

(...)

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;

(...)

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

Não há ainda que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 21 de março de 2018.

**Sauro Henrique de Almeida
Presidente**

**Hélio Victor Mendes Guimarães
Relator**

D CC/MG