

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.773/21/1 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001791853-21	
Impugnação:	40.010151227-78	
Impugnante:	Tirreno Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda IE: 002746634.00-32	
Proc. S. Passivo:	HUGO BARRETO SODRÉ LEAL/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A USO/CONSUMO DE CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações destinadas a contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 6º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e art. 19, inciso II c/c art. 20, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mencionada lei. Entretanto, deve ser reformulado o crédito tributário, de modo que no seu cálculo seja obedecida literalmente a fórmula prevista no art. 20, inciso II, da Parte I do Anexo XV, do RICMS/02, utilizando-se no subtraendo o mesmo valor da operação utilizado no minuendo, e sobre o qual deve ser aplicada a alíquota interestadual. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST referente ao diferencial de alíquota (DIFAL) em operações de venda de óleos lubrificantes e preparações lubrificantes, destinadas para uso e consumo de contribuintes mineiros, em desacordo com o previsto no art. 43, § 8º, inciso I, alíneas “a”, “b” e “c”, da Parte Geral do RICMS/02 e art. 19, inciso II c/c art. 20, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02, no período de 01/01/16 a 31/07/20.

Exige-se o ICMS/ST DIFAL recolhido a menor, Multa de Revalidação de 100% (cem por cento), prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763 de 26/12/75.

O remetente das operações foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária com base no art. 22, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

Inconformado, o sujeito passivo apresenta, tempestivamente e por seus procuradores constituídos, Impugnação às págs. 13/40, contra qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 57/67.

DECISÃO

Da Preliminar

Entende-se como desnecessária a baixa do processo em diligência pedida pela Impugnante, por estarem presentes todos os elementos e provas necessários ao esclarecimento dos fatos ocorridos e sua interpretação à luz da legislação tributária vigente.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST referente ao diferencial de alíquota (DIFAL) em operações de venda de óleos lubrificantes e preparações lubrificantes, destinadas para uso e consumo de contribuintes mineiros, conforme discriminado em planilhas de 1 a 4, constante do Anexo 1 do Auto de Infração.

Inicialmente é de se destacar que as discussões trazidas pela Impugnante atinentes à constitucionalidade e legalidade das normas que fundamentam o lançamento escapam à competência deste Conselho de Contribuintes, tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias, às quais este órgão julgador está adstrito em seu julgamento, nos termos do inciso I do art. 110 do RPTA/MG e também do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Todavia, faz-se necessária a análise da legislação vigente em face das infrações apontadas no Auto de Infração.

Inicialmente, destaca-se que a Lei Complementar nº 87/96 é explícita ao admitir a incidência do ICMS nas entradas em operações interestaduais de lubrificantes, *in verbis*:

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. (Grifou-se)

Acrescenta-se que o art. 5º, § 1º, item “6”, da Lei nº 6.763/75 estabelece a incidência do ICMS na entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado, texto que também é reproduzido no RICMS/02, em seu art. 1º, inciso VII, no dispositivo a seguir transcrito:

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

VII - a entrada, em estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

No mesmo sentido dispõe o art. 43, § 8º, inciso I, alíneas “a”, “b” e “c”, da Parte Geral do RICMS/02, ao tratar da Base de Cálculo do ICMS diferencial de alíquota:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea “a.1” será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea “a.2” será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea “b” e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação de que trata a subalínea “a.1” antes da exclusão do imposto;

Todavia, como se está diante de operação com produto sujeito ao regime de Substituição Tributária a regra específica aplicável ao cálculo do ICMS/ST DIFAL está prevista no art. 20, inciso II da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02, corretamente destacado pela Fiscalização no texto do Relatório Fiscal, além de elencado como base legal do Auto de Infração.

Ainda, na mesma esteira de se demonstrar a correta aplicação da legislação tributária pelo Fisco na lavratura do Auto de Infração destaca-se o art. 22, inciso III:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

Diante do exposto conclui-se que o feito fiscal encontra respaldo na legislação tributária vigente.

No que se refere ao objeto da autuação, tem-se que é fato que se está diante de operações interestaduais que destinaram a contribuintes mineiros mercadorias que têm natureza de “materiais de uso e consumo”. Este é um ponto de discordância em relação aos argumentos apresentados na Impugnação. É que a Impugnante sustenta que “a autuação está fundamentada na premissa equivocada de que todas as operações com as mercadorias classificadas no NCM nº 27101932 e NCM nº 34031900 (óleos lubrificantes e preparações lubrificantes) são consideradas como destinadas ao uso e consumo”.

Todavia não procede esta alegação. Em verdade, óleos e lubrificantes, por sua própria natureza, quando destinados a estabelecimentos industriais, serão, em regra utilizados como materiais de uso e consumo, exceção feita aos casos em que a indústria destinatária tiver como atividade também a industrialização destes lubrificantes, quando então esta mercadoria seria classificada como produto intermediário de um outro produto hipotético. E não é o que ocorre no caso em análise. Aqui, os destinatários das operações são mineradoras, siderúrgicas e outras indústrias que não industrializam lubrificantes, utilizando-os na manutenção e lubrificação de seu equipamentos.

Importante destacar neste momento, que a própria empresa autuada não parece ter dúvidas a este aspecto levantado na Impugnação, uma vez que efetuou a retenção de todos os itens objeto desta autuação, a título de ICMS/ST do diferencial de alíquota, apenas fazendo-o de forma incorreta, à medida que deixou de incluir na Base de Cálculo do imposto o valor do próprio ICMS e do IPI.

Quanto à inclusão do ICMS em sua própria Base de Cálculo, o § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 deixa claro:

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.

Neste sentido, não tem razão a Impugnante ao tentar limitar esta determinação legal às operações próprias. Isto porque a sistemática da Substituição Tributária apenas atribui a um terceiro a responsabilidade pela retenção e recolhimento, sem alterar, evidentemente, a natureza e os princípios que regem o imposto. Correta,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

portanto, a inclusão do ICMS em sua própria Base de Cálculo no cálculo do ICMS/ST DIFAL, como aliás regulamenta o já citado art. 43, § 8º, inciso I, alíneas “a”, “b” e “c”, da Parte Geral do RICMS/02.

Também não merece acolhida a alegação da Autuada de ser indevida a inclusão do IPI na Base de Cálculo do imposto, realizada pela Fiscalização. Tal medida está amparada no art. 48, inciso I, do RICMS/02 que estabelece:

Art. 48. Não integra base de cálculo do ICMS o montante:

I - do Imposto sobre Produtos Industrializados quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a **produto destinado a industrialização ou a comercialização**, configure fato gerador de ambos os impostos;

Portanto, a *contrário sensu*, conclui-se facilmente que em situações em que o produto não é destinado à industrialização ou comercialização o IPI deve integrar a Base de Cálculo do ICMS. Neste ponto há equívoco da Impugnante ao sustentar que nas operações elencadas no Auto de Infração os produtos foram destinados a industrialização porque foram destinados a estabelecimentos industriais. Na verdade, não há dúvida que o dispositivo legal exclui o IPI da Base de Cálculo do ICMS quando destinado à industrialização do próprio produto. Aliás essa regra decorre da própria natureza do IPI e do ICMS, isso porque o lubrificante, utilizado como material de uso e consumo em uma indústria, encerra sua circulação na cadeia produtiva, e assim, tudo que compôs o seu valor final passa a ser Base de Cálculo do ICMS.

No mesmo sentido dispõe o já mencionado art. 20, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02 abaixo transcrito:

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

(...)

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor calculado conforme a fórmula “ $ICMS\ ST\ DIFAL = [(V\ oper - ICMS\ origem) / (1 - ALQ\ interna)] \times ALQ\ interna - (V\ oper \times ALQ\ interestadual)$ ”, onde:

a) “ICMS ST DIFAL” é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria e a alíquota interestadual;

b) “V oper” é o valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário;

c) “ICMS origem” é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

d) "ALQ interna" é a alíquota interna estabelecida neste Estado para as operações com a mercadoria a consumidor final;

e) "ALQ interestadual" é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação. (Grifou-se)

Nota-se que a alínea "b" inclui no conceito de valor da operação dentre outros encargos e despesas, os impostos transferíveis ou cobrados do destinatário, situação que se amolda perfeitamente ao caso em tela.

No que tange à contestação do cálculo efetuado pela Fiscalização, em razão de ter subtraído o imposto destacado na operação própria, ao invés de aplicar literalmente o disposto no subtraendo da fórmula (segunda parte da fórmula) prevista no citado inciso II do art. 20, entende-se pertinente. De fato, ao proceder dessa forma o Fisco incluiu, corretamente, diga-se, o IPI no valor da operação no minuendo (primeira parte da fórmula), mas deixou de fazê-lo no subtraendo, obtendo, então, um valor de ICMS/ST DIFAL maior do que o efetivamente devido.

Finalmente, no que se refere as penalidades, é de se ressaltar que foram corretamente aplicadas, nos termos dos arts. art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I (Multa de Revalidação em dobro) e art. 55, inciso VII, alínea c, ambos da Lei nº 6.763/75 e conforme elencado no Auto de Infração, motivo pelo qual não tem razão a Impugnante em contestá-las.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de diligência formulado pelo Contribuinte. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que seja reformulado o crédito tributário, de modo que no seu cálculo seja obedecida literalmente a fórmula prevista no art. 20, inciso II, da Parte I do Anexo XV, do RICMS/02, utilizando-se no subtraendo o mesmo valor da operação utilizado no minuendo, e sobre o qual deve ser aplicada a alíquota interestadual. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Nayara Atayde Gonçalves Machado (Revisora) e Marcelo Nogueira de Moraes.

Sala das Sessões, 15 de junho de 2021.

Paulo Levy Nassif
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D