

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.557/14/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000203508-62
Impugnação: 40.010135131-25, 40.010135114-83 (Coob.)
Impugnante: YPF Brasil Comércio de Derivados de Petróleo Ltda
IE: 001494245.01-10
Max Termoplásticos Ltda. (Coob.)
IE: 001000250.00-00
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s), Luis Marcelo Introcaso
Capanema Barbosa/Outro(s)
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – COMBUSTÍVEIS/ LUBRIFICANTES/ SIMILARES. Constatado que a Autuada, estabelecida em outra Unidade da Federação, remeteu, a contribuinte mineiro, lubrificantes derivados de petróleo não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, sem a retenção e o recolhimento do ICMS/ST. Inobservância do disposto no art. 2º, § 1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 5º, § 1º, item 4 da Lei nº 6.763/75. Inócua a demonstração de que a mercadoria autuada é utilizada no processo industrial da destinatária, haja vista a incontestável inexistência da industrialização do próprio produto, conforme previsão legal. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST nas remessas de óleos lubrificantes derivados de petróleo para contribuinte mineiro, inserido como Coobrigado do lançamento, no período de julho de 2010 a junho de 2013.

Exige-se o ICMS/ST devido e a Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c o disposto no inciso I do § 2º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformados, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações às fls. 60/74 e 169/187 e requerem, ao final, a procedência das peças de defesa.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 225/247, refuta as alegações das Impugnantes e requer a procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passarão a compor o presente Acórdão com pequenas alterações e adaptações de estilo.

Das Preliminares

A Autuada pleiteia a nulidade do lançamento, ao argumento de que este não observa a disposição contida no art. 89, inciso IV do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, ao não descrever de forma clara e precisa o fato que motivou a sua emissão e as circunstâncias em que foi praticado.

Acrescenta que não está claro nos autos porque a Fiscalização entendeu que o destinatário da mercadoria não comercializa e nem utiliza as mercadorias adquiridas na industrialização do próprio produto.

Constata-se, pois, que tais alegações se confundem com o mérito do lançamento, razão pela qual será amplamente debatido naquele tópico.

Não obstante, transcreve-se excerto do relatório do Auto de Infração (fl. 08), *in verbis*:

Mediante análise das notas fiscais eletrônicas de saídas emitidas pelo sujeito passivo principal no período de 07/2010 a 06/2013 para destinatários situados em Minas Gerais, constatou-se a falta de destaque, retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária sobre as vendas de óleos lubrificantes derivados de petróleo discriminadas em relatório anexo, destinadas ao contribuinte mineiro MAX TERMOPLÁSTICOS LTDA, inscrição estadual nº 001000250.00-00, que não comercializa tal mercadoria e nem a utiliza na industrialização do próprio produto, conforme comprova documentação acostada à presente autuação.

Dessa forma, exige-se o ICMS e a multa de revalidação aplicável.

(...)

Documentos anexos:

- 1- Demonstrativo de cálculo do ICMS/ST devido sobre vendas de lubrificantes derivados de petróleo não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;
- 2- Cópias dos DANFES das notas fiscais relacionadas no demonstrativo do item anterior;
- 3- Relatório estatístico das vendas efetuadas pelo contribuinte Max Termoplásticos Ltda no período de 07/2010 a 06/2013;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 4- Cópia de consultas aos sistemas cadastrais da SEF/MG, da Receita Federal e à internet;
- 5- Demonstrativo de Cálculo do Crédito Tributário.

Da leitura do texto retrotranscrito, depreende-se que o cerne da acusação fiscal refere-se à falta de destaque, retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária sobre vendas de óleos lubrificantes derivados de petróleo destinados à Coobrigada, que por sua vez, não comercializa tal mercadoria e nem a utiliza na industrialização do próprio produto.

Verifica-se que os anexos do Auto de Infração respaldam exatamente o relatório e clarificam o cerne da acusação.

As operações objeto da autuação encontram-se listadas no demonstrativo anexado às fls. 14/15 que relaciona as notas fiscais eletrônicas e os respectivos dados dos produtos fornecidos pela YPF.

As cópias dos Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica - DANFES relacionadas no referido demonstrativo encontram-se acostadas às fls. 16/47, permitindo a constatação da falta de destaque do ICMS devido a título de substituição tributária.

O relatório estatístico das vendas efetuadas pela Coobrigada no período fiscalizado (fls. 48/49) comprova que esta não comercializa os óleos lubrificantes na forma como são adquiridos e nem tampouco na forma de outro óleo lubrificante industrializado por ela. Pelo contrário, tal relatório confirma a afirmação da Fiscalização e a própria afirmação da Coobrigada de que os óleos lubrificantes adquiridos são utilizados na industrialização de outros produtos, no caso, o “Composto TR, também denominado Composto Termoplástico”.

Tal fato também se confirma pelas cópias das consultas cadastrais dos sistemas da Fazenda Estadual e da Receita Federal (fls. 50/51), onde se tem que a atividade econômica principal da Coobrigada é a fabricação de resinas termoplásticas, código CNAE 2031-2/00, bem como em consultas à internet (fls. 52/54).

Portanto, as documentações acostadas aos autos deixam patente sobre quais fatos se baseou a Fiscalização para lavrar a autuação em análise.

Ademais, há de se mencionar que a própria literalidade da norma embasadora do lançamento permite o entendimento inequívoco do objeto da autuação.

Logo, ao contrário do que afirma a Autuada, a citada peça fiscal contém descrição clara e precisa do fato que motivou sua lavratura e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais infringidos e da respectiva penalidade, atendendo, pois, ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 89 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a Autuada não tem dúvidas de que as exigências fiscais são decorrentes da falta de retenção e recolhimento do ICMS devido pelo regime da substituição tributária, incidente nas remessas de lubrificantes derivados de petróleo não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto. Tanto é assim que se defendeu da acusação com bastante propriedade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, diante dos fatos expostos resta nítido que não há que se falar em nulidade do feito fiscal.

Lado outro, os argumentos trazidos pela Autuada, em caráter preliminar, relacionados às multas aplicadas, também se caracterizam como questões de mérito, e com essas encontram-se totalmente atrelados. Assim impossibilita-se qualquer análise neste momento.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

O cerne da acusação fiscal refere-se à falta de destaque, de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária sobre vendas de óleos lubrificantes derivados de petróleo, efetivadas pela Autuada à Coobrigada, que por sua vez, não comercializa tal mercadoria e nem a utiliza na industrialização do próprio produto.

Mencione-se que, como visto nas preliminares, em nenhum momento a Fiscalização afirma que a adquirente das mercadorias não as utiliza em seu processo industrial, mas sim que ela não comercializa essas mercadorias na forma como são adquiridas e também não as utiliza na produção do próprio produto, ou seja, óleo lubrificante derivado de petróleo.

Dessa forma é consenso, a partir da confirmação da Coobrigada de que seu estabelecimento utiliza os óleos lubrificantes para misturá-los a outras matérias-primas no intuito de fabricar o produto que denomina de “Composto TR”, que se trata de uma resina termoplástica empregada na confecção de solados de calçados.

Ou seja, não se sustentam as afirmações de que a Fiscalização considerou que as mercadorias objeto da autuação foram utilizadas pela adquirente como material de uso e consumo.

Por este motivo, despicando se torna, para deslinde da questão, o fato de constar nas notas fiscais em referência o CFOP 6.654 (venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados à industrialização subsequente), pois, repita-se, em momento algum a Fiscalização afirma que as mercadorias adquiridas pela Coobrigada não foram empregadas em seu processo industrial.

Nesse sentido, o laudo trazido pela Coobrigada deve ser afastado da presente discussão, porquanto as conclusões nele postas quanto à natureza do produto adquirido não são confrontadas pela Fiscalização, que ao contrário, reconhece a condição de matéria-prima das mercadorias recebidas sem retenção e recolhimento do ICMS/ST.

Ao contrário do que entendem as Impugnantes, o fato de ser utilizado em seu processo industrial não exclui a incidência do ICMS/ST sobre as aquisições de lubrificantes em comento, visto que estas não foram empregadas na industrialização do próprio produto.

Tal assertiva advém das normas legais explicitadas a seguir que garantem à aquisição interestadual de lubrificantes um tratamento tributário diferenciado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A imunidade nas operações interestaduais relacionadas aos lubrificantes consta na alínea “b”, inciso X do art. 155 da CF/88:

Art. 155 - compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

(...)

X - Não incidirá:

(...)

b) Sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

No inciso XII, alíneas “b” e “h” do mesmo § 2º, a CF/88 delegou à lei complementar a definição das normas relativas ao regime de tributação por substituição tributária, bem como os combustíveis e lubrificantes sobre os quais se aplicaria tal sistemática de tributação, hipótese em que ficaria afastada a aplicação da imunidade prevista na alínea “b”, do inciso X:

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso x, b;

Por sua vez, o § 4º do referido art. 155 determina que, nas operações com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o ICMS caberá ao estado onde ocorrer o consumo:

§ 4º - Na hipótese do inciso XII, H, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao estado onde ocorrer o consumo;

A Lei Complementar nº 87/96 prevê expressamente a incidência do ICMS sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrente de operações interestaduais de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, cabendo o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. Nessa premissa, atribui-se, ao remetente, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário, como segue:

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. 3º - o imposto não incide sobre:

(...)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

(...)

Art. 7º - Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

(...)

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

Da determinação da adoção do regime de substituição contida no art. 9º retrotranscrito advieram as regras consubstanciadas no Convênio ICMS nº 110/07:

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;

§ 1º - O disposto nesta cláusula também se aplica:
(...)

IV - na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário.

Nesse mesmo sentido caminhou a Lei nº 6.763/75, conforme estabelece o item 4 do § 1º do seu art. 5º. Veja-se:

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;

O RICMS/02, seguindo as previsões acima estabelecidas, regulamentou a matéria na Parte 1 do Anexo XV, a saber:

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;

Nesta toada, a Instrução Normativa SLT n.º 01/03 e Parecer DOET/SLT n.º 034/02, apenas interpretaram os dispositivos legais retromencionados e dispuseram que a industrialização, ora em discussão, seja entendida como a operação em que os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produtos (petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica) sejam empregados como matéria-prima, da qual resultem, ainda, estes mesmos produtos.

Frise-se que tais instrumentos objetivam tão somente orientar os servidores, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação dos dispositivos legais relacionados à matéria, evitando-se assim interpretações extensivas do termo "industrialização" como a que pretende as Impugnantes.

No intuito de fazer valer seu entendimento, as Impugnantes asseveram que os dispositivos do Convênio ICMS nº 110/07, da Lei Estadual nº 6.763/75 e do RICMS/02 caracterizam uma violação ao princípio constitucional da legalidade, à medida que alargam a previsão legal, ao inserir a obrigatoriedade de que a industrialização fosse do próprio produto e nesse sentido invocam jurisprudência que entendem aplicar-se ao caso.

Ocorre, no entanto, que não se pode apenas aplicar a interpretação literal dos dispositivos supracitados da Lei Complementar nº 87/96, sem harmonizá-los com os demais dispositivos e princípios constitucionais.

Com essa lógica, analisando em conjunto o dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, o qual determina a não incidência do imposto nas operações interestaduais que destinem lubrificantes à comercialização ou à industrialização, e considerando-se o dispositivo constitucional que estabelece que o imposto relativo a tais operações caberá ao Estado em que ocorrer o consumo, resta inconteste que a base do sistema de tributação reside no próprio produto. Do contrário, o benefício que era para o Estado destinatário passaria a ser do contribuinte, que iria adquirir o produto sem a tributação, o que implicaria afronta ao Princípio da Isonomia prevista no art. 150, inciso II da Constituição Federal.

Em outras palavras, significa dizer que a empresa que adquirisse o lubrificante de fora do estado seria favorecida em detrimento daquelas que adquirissem o produto internamente, o que não se pode admitir, pois o ICMS é um imposto neutro.

Constata-se, portanto, que a tese defendida pelas Impugnantes, se acatada, implicaria também ofensa ao disposto no art. 152 da CF/88, que veda "*aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino*", posto que o lubrificante adquirido em outro estado da Federação não seria tributado, diversamente do adquirido internamente.

No contexto infirmado e, para que seja respeitada a *mens legis* da norma, a única situação plausível de exclusão de tributação é a de que a industrialização seja a do próprio produto, pois desta forma resultaria em um novo lubrificante derivado de petróleo que estaria sujeito a tributação do ICMS, a partir da comercialização deste novo produto pelo industrial fabricante.

Nesse sentido já se manifestou em diversas oportunidades o Conselho de Contribuintes/MG, como, por exemplo, nos Acórdãos nº 18.349/09/2ª, 18.692/10/2ª, e 20.139/13/2ª e 20.684/12/1ª.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação a esse último acórdão, registram-se os seguintes excertos que abordam com propriedade a matéria:

ACÓRDÃO: 20.684/12/1ª

(...)

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES. CONSTADO QUE A AUTUADA, ESTABELECIDADA EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, REMETEU, A CONTRIBUINTE MINEIRO, LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO NÃO DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO, SEM A RETENÇÃO E O RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NO ART. 2º § 1º, ITEM III DA LC Nº 87/96 C/C ART. 5º, § 1º, ITEM 4 DA LEI Nº 6.763/75. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. EXCLUSÃO DA MULTA ISOLADA POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Naquela ocasião, sob a relatoria do Conselheiro André Barros de Moura, a decisão destaca:

“PARA ILUSTRAR, EM UMA SITUAÇÃO HIPOTÉTICA EM QUE DUAS INDÚSTRIAS, IDÊNTICAS E VIZINHAS, NECESSITEM DE LUBRIFICANTES PARA APLICAR EM QUALQUER PONTO DE SUA ATIVIDADE INDUSTRIAL, PERSISTINDO A INTERPRETAÇÃO PRETENDIDA PELAS IMPUGNANTES, AQUELA QUE COMPRASSE LUBRIFICANTE DE INDUSTRIAL/DISTRIBUIDOR SITUADO NO MESMO ESTADO TERIA UM CUSTO MAIOR DO QUE AQUELA QUE RECEBESSE O PRODUTO DE REMETENTE SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO.

ISTO PORQUE O INDUSTRIAL/DISTRIBUIDOR SEDIADO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO REMETERIA OS LUBRIFICANTES SEM RETENÇÃO DO ICMS/ST, ENQUANTO QUE O SEU CONCORRENTE SITUADO NESTE ESTADO IRIA REMETÊ-LOS DEVIDAMENTE GRAVADOS PELO ICMS/ST.

CONSIDERANDO QUE AS DECISÕES EMPRESARIAIS SÃO TOMADAS USANDO COMO PARÂMETRO O CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS, TORNA-SE REAL A POSSIBILIDADE DE QUE EMPRESAS ADQUIRENTES DE LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO COMPRASSEM APENAS DE FORNECEDOR SITUADO EM OUTRO ESTADO, DE MODO QUE JAMAIS HAVERIA A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO, MACULANDO TODO O SISTEMA TRIBUTÁRIO, FERINDO A ISONOMIA E CONSAGRANDO UM DESEQUILÍBRIO DE MERCADO NÃO PRETENDIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

NESSE CONTEXTO E, PARA QUE SEJA RESPEITADO A MENS LEGIS DA NORMA, A ÚNICA SITUAÇÃO PLAUSÍVEL DE EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO É A DE QUE A INDUSTRIALIZAÇÃO SEJA A DO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRÓPRIO PRODUTO, POIS DESTA FORMA RESULTARIA EM UM NOVO LUBRIFICANTE DERIVADO DE PETRÓLEO QUE ESTARIA SUJEITO A TRIBUTAÇÃO DO ICMS, A PARTIR DA COMERCIALIZAÇÃO DESTE NOVO PRODUTO PELO INDUSTRIAL FABRICANTE."

O Parecer DOET nº 034/02, ao apreciar a não incidência tributária nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes destaca:

"CONCLUINDO O JULGAMENTO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO (V. INFORMATIVO 177), O TRIBUNAL, POR MAIORIA, DECIDIU QUE É LEGÍTIMA A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OPERAÇÃO DE COMPRA DE COMBUSTÍVEL, EM OUTRO ESTADO, POR EMPRESA, PARA USO PRÓPRIO. CONSIDEROU-SE QUE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 155, § 2º, X, B, DA CF - QUE EXCLUI DA INCIDÊNCIA DO ICMS AS OPERAÇÕES QUE DESTINEM A OUTROS ESTADOS COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO - NÃO BENEFICIA O CONSUMIDOR, MAS SIM O ESTADO DESTINATÁRIO, AO QUAL CABE TODO O ICMS INCIDENTE SOBRE O PRODUTO. SALIENTOU-SE AINDA QUE OBJETIVO DA NORMA É BENEFICIAR OS ESTADOS CONSUMIDORES EM DETRIMENTO DOS ESTADOS PRODUTORES, DADA A CIRCUNSTÂNCIA DE SER GRANDE O NÚMERO DAQUELES E POUCOS O NÚMERO DESTES, CUJA COMPENSAÇÃO SE DÁ DE ACORDO COM O ART. 20, § 1º DA CF. VENCIDO O MIN. MARCO AURÉLIO, QUE DAVA PROVIMENTO AO RECURSO DO CONTRIBUINTE, POR ENTENDER QUE O ART. 155, § 2º, X, B, DA CF, DISPÕE QUE NÃO INCIDIRÁ O ICMS SOBRE OPERAÇÕES QUE DESTINEM PETRÓLEO A OUTROS ESTADOS, INCLUSIVE LUBRIFICANTES, E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS DELE DERIVADOS." (RE 198.088-SP, RELATOR MIN. ILMAR GALVÃO, 17/05/2000, INFORMATIVO STF N.º 189/2000. GRIFOU-SE).

Prossegue o parecer tratando da discussão sobre a utilização do produto no processo industrial:

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

Trata-se aqui, como dito, da industrialização do próprio produto, não se referindo, portanto, à sua utilização como insumo em processos industriais dos quais resultem outras mercadorias distintas. Logo, caso se configure esta última situação, haverá a

subsunção do fato à hipótese normativa mencionada, ou seja, estará atendido o pressuposto legal para a ocorrência do fato gerador na correspondente entrada dos combustíveis no território do Estado adquirente. Poder-se-ia argumentar, a propósito, no sentido da desnecessidade da tributação pela entrada dos produtos uma vez que seriam estes tributados, ainda que indiretamente, quando da saída das mercadorias resultantes da industrialização. Ocorre, no entanto, que tal interpretação traz em si a questionável premissa de que estas mercadorias serão não só tributadas, como, mais que isso, o serão nas mesmas condições aplicáveis ao petróleo e seus derivados. Desconsidera-se, assim, a possibilidade de que venha a ocorrer, por exemplo, uma isenção ou qualquer outro benefício fiscal que implique, de modo total ou parcial (ainda que indiretamente), na desoneração dos combustíveis, o que, consoante tivemos ocasião de demonstrar acima, absolutamente não se coaduna com nosso ordenamento constitucional.

Por outro lado, a ocorrência da tributação em virtude da entrada dos produtos, além de realizar fato gerador regularmente previsto em lei, assegura o cumprimento incondicional da norma constitucional, posto que evita sua submissão à incidência futura do tributo em operações com mercadorias deles distintas. Tendo em vista os valores maiores a serem resguardados pela regra constitucional, não se pode conceber que sua efetividade esteja subordinada a outros fatores, mormente à eventualidade do tratamento tributário dispensado às citadas mercadorias. Vale recordar, em acréscimo, que, observadas as disposições regulamentares atinentes à matéria, é dado ao estabelecimento industrial adquirente creditar-se do ICMS relativo à presente operação.

As Impugnantes invocam as disposições do art. 18, inciso IV, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 para também sustentarem a improcedência do lançamento.

Novamente, vale transcrever excertos do parecer DOET nº 034/02, que, enfrentando a questão da dispensa de recolhimento do ICMS/ST, tal como no art. 18, inciso IV, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (naquela época o art. 372, § 2º, item “5” do Anexo IX), assim destaca:

Não há, no entanto, como poderia parecer num primeiro momento, qualquer óbice à vigência harmônica e concomitante de ambos os dispositivos, consoante pretendemos demonstrar a seguir.

A razão desta assertiva reside no fato de que as referidas normas destinam-se a regular situações completamente distintas, embora os traços

característicos de tal distinção encontrem-se, por assim dizer, "velados", por força da polissemia verificada quanto ao termo "industrialização", especialmente em face da sua interpretação no âmbito do instituto em questão.

Assim sendo, abordando inicialmente a razão que norteou a exclusão da substituição tributária nas operações destinadas à industrialização, esclarecemos que a norma em comento encontra seu fundamento numa circunstância muito específica, qual seja, somente em se tratando de substituição tributária relativa às subseqüentes saídas do produto (substituição tributária progressiva), não se aplicando, outrossim, às suas modalidades ditas regressiva e/ou concomitante. Tal é explicado a partir da necessidade de se evitar que uma mercadoria, já tributada por substituição até o seu consumo final, venha a sofrer nova tributação (ainda que indiretamente) em decorrência da subseqüente saída do produto dela resultante. Tendo em conta, precisamente, a impropriedade representada por esta dupla incidência do imposto, em termos da lógica da substituição tributária, concebeu-se a exclusão da aplicação do instituto quando da ocorrência de operações destinadas à industrialização.

Vale lembrar, por oportuno, que sendo desconhecida tal destinação e já tendo havido o recolhimento por ST, o RICMS/96 (Parte Geral, artigo 27) autoriza o creditamento do imposto por parte do estabelecimento industrial adquirente, como forma de se prevenir a dita impropriedade. Vê-se, portanto, que descabe cogitar da aplicação do artigo 372, § 2º, item 5 (Anexo IX) em relação à tributação de fatos geradores cuja exteriorização não decorra de uma operação de saída da mercadoria.

Na situação objeto do presente trabalho, entretanto, estamos diante de um fato gerador que se reputa perfeito tão-somente pela entrada do produto no território do Estado. Inexiste, deste modo, o risco acima descrito, uma vez que a tributação prévia, neste caso, restringiu-se única e exclusivamente à operação decorrente de tal entrada. Observe-se, inclusive, que, consoante detalhado anteriormente, na situação ora considerada, nem mesmo haverá operação subseqüente com a mercadoria. Nesta circunstância, afastada a possibilidade da dupla incidência do imposto, ainda que utilizados num processo industrial, aos combustíveis em questão não se aplica a mencionada regra regulamentar, visto não se tratar da

"industrialização" capaz de frustrar a lógica do instituto da substituição tributária.

Ou seja, no tocante à dispensa de recolhimento do ICMS/ST prevista no art. 18, inciso IV, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, verifica-se que a regra se aplica aos casos de substituição tributária pura, ou seja, aqueles em que a responsabilidade pela retenção é atribuída ao remetente da mercadoria, em operações regularmente tributadas pelo imposto estadual.

Lembra-se, por oportuno, que a regra geral só incide quando não houver regra especial cobrindo uma determinada hipótese. Num conflito entre regra geral e regra especial (entre regra e exceção, na prática), a exceção prevalece, a regra especial é a preferente. Significa dizer, a regra geral se aplica na omissão da regra específica, ou onde for compatível com esta.

In casu, entende-se que a especificidade da norma se justifica considerando a diferença singular quanto a não incidência na origem e tributação total no destino.

Quanto ao trecho do Acórdão do CC/MG nº 4.035/13/CE, mencionado pela Coobrigada (fls. 72/73) em sua defesa e reproduzido a seguir, ao contrário do que pretende, não auxilia em nada a sua defesa, visto que o próprio trecho, ao seu final, deixa claro que não restou demonstrado que houve industrialização do próprio produto.

(...)

A RECORRENTE/AUTUADA REITERA O ENTENDIMENTO DE QUE SÓ HAVERIA ICMS/ST SE OS PRODUTOS ADQUIRIDOS NÃO SE DESTINASSEM À INDUSTRIALIZAÇÃO TAMPOUCO À COMERCIALIZAÇÃO, RESPALDANDO SEU ARGUMENTO NO ART. 18 DO ANEXO XV DO RICMS/02.

O DISPOSITIVO EM QUESTÃO POSSUI A SEGUINTE REDAÇÃO:

ART. 18. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE QUE TRATA ESTA SEÇÃO NÃO SE APLICA:

.....

IV - ÀS OPERAÇÕES QUE DESTINEM MERCADORIAS A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO COMO MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM;

.....

ESTE ENTENDIMENTO ESTÁ PERFEITAMENTE CORRETO. ENTRETANTO, ESTA HIPÓTESE NÃO ESTÁ CONFIGURADA NOS AUTOS, POIS NÃO RESTOU DEMONSTRADO QUE A ADQUIRENTE MINEIRA UTILIZOU AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS COMO MATÉRIA PRIMA DE NOVOS PRODUTOS, OU SEJA, **NÃO RESTOU**

DEMONSTRADO QUE HOUVE INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO. (Grifou-se)

Frise-se ainda que a decisão final desse Acórdão, conforme se observa na ementa transcrita a seguir, acatou a tese da Fiscalização em relação à exigência do ICMS/ST:

ACÓRDÃO: 4.035/13/CE

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 DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INCIDENTE NAS OPERAÇÕES DE ENTRADA DE LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO, DESTINADOS A CONSUMIDORES FINAIS LOCALIZADOS NESTE ESTADO. EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS NA LEI N.º 6.763/75, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I E ART. 55, INCISO VII, LASTREADAS NA CONFERÊNCIA DE DOCUMENTOS FISCAIS E DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS DE ENVIO OBRIGATÓRIO AO FISCO MINEIRO (ANEXO VII DO RICMS/02). MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA QUE AÇOLHEU, PARCIALMENTE, AS RAZÕES DE DEFESA PARA EXCLUIR A MULTA ISOLADA POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE, E PARA, NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, RETIRAR O IMPOSTO DESTACADO À ALÍQUOTA DE 12% (DOZE POR CENTO) ANTES DE EMBUTI-LO À ALÍQUOTA DE 18% (DEZOITO POR CENTO).

RECURSO DE REVISÃO 40.060133234-10 CONHECIDO E NÃO PROVIDO À UNANIMIDADE. RECURSO DE REVISÃO 40.060133522-91 CONHECIDO À UNANIMIDADE E NÃO PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.

Já a decisão judicial invocada pela Autuada relativa à Repsol Brasil S/A (fls. 213/217) não se presta como precedente visto que a decisão citada não se encontra transitada em julgado.

Por outro lado, o posicionamento da Fiscalização encontra amparo em jurisprudência dos Tribunais, inclusive, do STF, conforme se vê a seguir:

RE 198.088, REL. MINISTRO ILMAR GALVÃO

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 INSTITUÍDO EM PROL DO CONSUMIDOR, MAS DO ESTADO DE DESTINO DOS PRODUTOS EM CAUSA, AO QUAL CABERÁ EM SUA

TOTALIDADE, O ICMS SOBRE ELAS INCIDENTE, DESDE A REMESSA ATÉ O CONSUMO.

CONSEQUENTE DESCABIMENTO DAS TESES DA IMUNIDADE E DA INCONSTITUCIONALIDADE DOS TEXTOS LEGAIS, COM QUE A EMPRESA CONSUMIDORA DOS PRODUTOS EM CAUSA PRETENDEU OBVIAR, NO CASO, EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**ACÓRDÃO TJMG 1.0024.05.685218-9/001 – RELATOR:
DESEMBARGADOR ARMANDO FREIRE, DJ 07/11/2008**

[...]

DEPREENDE-SE, POIS, QUE DESCABEM AS TESES QUE BUSQUEM PERPETUAR A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS A OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES ÀQUELA AMPARADA PELO BENEFÍCIO, AO PRESSUPOSTO DE QUE ESSE PROTEJA O PRODUTO EM SI, EM SUA TRAMITAÇÃO, OU QUE SUSCITEM, PARA TANTO, RAZÕES DE ORDEM SUBJETIVA, RELACIONADAS AO CONTRIBUINTE, COMO SE FOSSEM, UM OU OUTRO, AFETADOS PELA BENESSE CONSTITUCIONAL.

ASSIM CONSIDERANDO, NÃO TENDO TAIS CARACTERÍSTICAS A IMUNIDADE DE QUE TRATA O ART. 155, § 2º, X, 'B', DA CF/88, OU, EM MELHOR EXPRESSÃO, SEGUNDO CONSISTENTE DOUTRINA PÁTRIA, QUE A TEM COMO "NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS", TAMBÉM VERSADA NO ART. 3º, III, LC 87/96, NÃO VISANDO ESSA O CONTRIBUINTE E, TAMPOUCO, O PRODUTO, E, SIM, O ESTADO CONSUMIDOR, NÃO HÁ PORQUE EXCLUIR, TÃO-SÓ POR SUA QUALIFICAÇÃO, O DISTRIBUIDOR DE PETRÓLEO DE IMPOSIÇÃO QUE LHE VENHA A SER FEITA QUANTO AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, EM OPERAÇÕES FUTURAS DE CIRCULAÇÃO DAQUELA MERCADORIA, OBRIGAÇÃO PELA QUAL TAMBÉM RESPONDEM, EM TESE, AQUELES QUE SÃO DESIGNADOS COMO COOBRIGADOS (CONV. 105/92, RICMS/91, ART. 673, § 5º, 6º E 7º), CUMPRIDOS OS PRESSUPOSTOS LEGAIS PARA TANTO (...)"

REITERANDO VÊNIA, CONSIDERO QUE SE EQUIVOCOU O DOUTO MAGISTRADO AO CONSIDERAR QUE O PRONUNCIAMENTO DO PLENO DO STF NÃO TERIA ABRANGIDO A HIPÓTESE DOS AUTOS, POR SE TRATAR DE INDUSTRIALIZAÇÃO E NÃO CONSUMO.

ISTO PORQUE ENTENDO QUE A PREVISÃO DA LC 87/96, ACERCA DA NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS DEVE SER INTERPRETADA RESTRITIVAMENTE, UMA VEZ QUE SE TRATA DE HIPÓTESE EXCEPCIONAL. DESTA

FORMA, NÃO HÁ SE CONSIDERAR O TERMO INDUSTRIALIZAÇÃO COMO TODO E QUALQUER PROCESSO INDUSTRIAL, MAS APENAS OPERAÇÃO EM QUE OS PRODUTOS (ÓLEO COMBUSTÍVEL E ENERGIA ELÉTRICA) SEJAM EMPREGADOS COMO MATÉRIA-PRIMA E DA QUAL RESULTE, AINDA, ESTES MESMOS PRODUTOS. AFINAL, O CONSUMO INTEGRAL DOS REFERIDOS PRODUTOS NA QUALIDADE DE INSUMOS NA PRODUÇÃO DOS BENS QUE COMERCIALIZA TORNA A APELADA CONSUMIDORA FINAL DOS MESMOS, AFASTANDO O BENEFÍCIO PREVISTO NO ARTIGO 155, §2º, X, "B", DA CF/88.

NÃO DESCONHEÇO O EXTENSO TRABALHO TÉCNICO CONSTANTE DOS AUTOS DA PRESENTE AÇÃO ORDINÁRIA, ESPECIFICAMENTE ÀS FL. 388/476. CONTUDO, EMBORA CONSTE DO REFERIDO LAUDO PERICIAL QUE "O ÓLEO COMBUSTÍVEL E A ENERGIA ELÉTRICA FORAM CLASSIFICADOS TÉCNICAMENTE COMO INSUMOS, POIS SÃO ESSENCIAIS AO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO ALUMÍNIO EMPREGADO PELA AUTORA, OU SEJA, A AUSÊNCIA DE QUALQUER UM DELES INTERROMPE TAL PROCESSO E IMPEDE QUE SE CHEGUE AO PRODUTO FINAL", **CONSIDERO QUE APENAS AS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE ÓLEO COMBUSTÍVEL E ENERGIA ELÉTRICA QUE SE DESTINAM À INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO (ENERGIA OU ÓLEO COMBUSTÍVEL) DETERMINAM A NÃO-INCIDÊNCIA.**

EM OUTRAS PALAVRAS, SERIA NECESSÁRIO QUE A OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NO CASO, RESULTASSE NA CONTINUIDADE DO CICLO DO ÓLEO COMBUSTÍVEL OU DA ENERGIA ELÉTRICA, DIRECIONADO AO CONSUMO PARA QUE A EMPRESA APELADA SE BENEFICIASSE COM A NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS.

ASSIM, TANTO O ÓLEO COMBUSTÍVEL COMO A ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE NOVO PRODUTO DEVEM SER TRIBUTADOS, NOS MOLDES DA EXAÇÃO FISCAL CONTESTADA PELA RECORRIDA.

IMPORTA RESSALTAR QUE O FATO DE O ESTADO DE MINAS GERAIS TER ALTERADO A REDAÇÃO DO ARTIGO 5º, IV, DO RICMS/2002 ATRAVÉS DO DECRETO N. 43.785/2004, E ESPECIALMENTE DE O ARTIGO 28, DA

LEI ESTADUAL N. 14.699/2003 DISPOR FAZENDO CONSTAR DA REDAÇÃO DA LEI N. 6763/1975 A EXPRESSÃO "DO PRÓPRIO PRODUTO" NÃO INDUZ À CONCLUSÃO DE QUE APENAS A PARTIR DA DATA DA PUBLICAÇÃO DAS REFERIDAS NORMAS PODER-SE-IA FALAR QUE NESTA HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA.

TAIS PREVISÕES APENAS VIERAM ESCLARECER DISPOSIÇÃO LEGAL JÁ CONSTANTE DA LC 87/96, CUJA INTERPRETAÇÃO TRAZIA DIVERGÊNCIAS. DISPOSIÇÃO, INCLUSIVE, QUE AO CONTRÁRIO DO QUE IMPINGE A RECORRIDA, EM MOMENTO ALGUM PERMITIU A INTERPRETAÇÃO ABRANGENTE, DE FORMA A ABRANCAR TODO E QUALQUER TIPO DE PROCESSO PRODUTIVO, UMA VEZ QUE A EXPRESSÃO "INDUSTRIALIZAÇÃO" É DELIMITADA AO CICLO DO PRODUTO. AFINAL, QUANDO O PRODUTO SE CONSOME INTEGRALMENTE, NÃO HÁ FALAR EM INDUSTRIALIZAÇÃO DO MESMO, REINICIANDO-SE NOVO CICLO, COM EXAÇÕES FISCAIS PERTINENTES AO PRODUTO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, COMPLETAMENTE DISSOCIADO DO QUE DIZIA RESPEITO AO ÓLEO COMBUSTÍVEL E À ENERGIA ELÉTRICA.

ASSIM, NÃO PROCEDE, TAMBÉM, A PRETENSÃO SUBSIDIÁRIA. (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO 1.0287.04.018723-2/001, RELATOR DESEMBARGADOR MAURO SOARES DE FREITAS, DJ 20/10/2008

[...]

ASSIM, MENCIONANDO A DECISÃO DO EXCELSSO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, FOI EDITADA A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº. 01, DE 03 DE JUNHO DE 2003, PELA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS, ONDE SE LÊ, EM SUAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS, "QUE UMA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DO TERMO 'INDUSTRIALIZAÇÃO', (...) 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 MERCADORIAS RESULTANTES DE

TAL PROCESSO, QUANDO DISTINTAS DAQUELES PRODUTOS".

DESSA FORMA, NÃO IMPORTA SE A IN/SLT Nº. 01/2003 OU O ART. 5º DA LEI Nº. 6.763/75, COM A REDAÇÃO QUE LHE DEU A LEI Nº. 14.699/2003, FORAM EDITADOS POSTERIORMENTE AO FATO GERADOR DO IMPOSTO, QUE ENSEJOU A AUTUAÇÃO FISCAL RELATADA NESTES AUTOS, VEZ QUE OS MESMOS TROUXERAM, APENAS, UM ESCLARECIMENTO ACERCA DA INTERPRETAÇÃO ADEQUADA DOS DISPOSITIVOS LEGAIS JÁ MENCIONADOS.

NESSE CONTEXTO, CUMPRE ANOTAR QUE A PRETENSÃO DA APELANTE, DE APLICAÇÃO DO ART. 146 DO CTN, DESMERECE GUARIDA, PORQUANTO NÃO HOUE A COMPROVAÇÃO DE QUE O CRITÉRIO DEFENDIDO FORA ANTERIORMENTE ADOTADO EM SEU FAVOR, UMA VEZ QUE AS CÓPIAS DAS CONSULTAS APRESENTADAS, F. 61/65, SÃO DE OUTROS CONTRIBUINTES. DESCUROU-SE, PORTANTO, DE SEU ÔNUS PROCESSUAL, PREVISTO NO ART. 333, I DO CPC.

ADEMAIS, TANTO AQUELES DOCUMENTOS, QUANTO O TERMO DE RE-RATIFICAÇÃO DE F. 51, TRATAM DO DIREITO AO CREDITAMENTO DO ICMS PAGO NA AQUISIÇÃO DE ÓLEO COMBUSTÍVEL E OUTROS DERIVADOS DE PETRÓLEO, RECOLHIDOS PELOS REMETENTES A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O QUE SÓ EVIDENCIA O DEVER DA APELANTE, DE RECOLHER O TRIBUTO, SENDO INTERESSE EXCLUSIVO DA ADQUIRENTE A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO A QUE ENTENDE FAZER JUS.

COMO VISTO, DESPICIENDA TODA A DISCUSSÃO ACERCA DA DIFERENÇA ENTRE CONSUMO FINAL E INDUSTRIALIZAÇÃO ARTICULADA PELA RECORRENTE, SENDO CERTO QUE A ÚNICA HIPÓTESE A SER BENEFICIADA PELA REGRA DE NÃO-INCIDÊNCIA PREVISTA NA LC Nº. 87/1996 E REPRODUZIDA NA LEI ESTADUAL Nº. 6.763/75 **É A DA AQUISIÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO, ATIVIDADE ESSA DE QUE RESULTE, POR ÓBVIO, PRODUTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO, O QUE NÃO OCORRE, IN CASU. ASSIM RESTA ATENDIDO O ESPÍRITO DA LEI.**

LADO OUTRO, NO QUE TANGE AO PEDIDO DE DECOTE DAS MULTAS, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA, IMPOSSÍVEL A APLICAÇÃO DO ART. 100 DO CTN, NOS MOLDES EM QUE REQUER A APELANTE, POIS, COMO

DITO, A INTRODUÇÃO DO COMPLEMENTO AO ART. 5º, §1º, ITEM 4 DA LEI ESTADUAL Nº. 6.763/75 DEU-SE POR UMA QUESTÃO DE HERMENÊUTICA, NÃO SE TRATANDO DE UMA ALTERAÇÃO DO DISPOSITIVO INFRACONSTITUCIONAL.

FORTE EM TAIS ARGUMENTOS, NEGA-SE PROVIMENTO AO APELO, RESTANDO IMACULADA A R. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU.

CUSTAS RECURSAIS, PELA APELANTE.

É COMO VOTO. **(GRIFOU-SE)**

TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.685218-9/002(1); RELATOR DESEMBARGADOR GERALDO AUGUSTO; PUB.: 24/07/2009

EMBARGOS INFRINGENTES - TRIBUTÁRIO - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA E ÓLEO COMBUSTÍVEL ORIGINADOS DE OUTRO ESTADO - UTILIZAÇÃO NA FABRICAÇÃO DO ALUMÍNIO - ENQUADRAMENTO NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. SE AS MERCADORIAS (ENERGIA ELÉTRICA E ÓLEO COMBUSTÍVEL) SÃO UTILIZADAS PARA REALIZAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO ALUMÍNIO, NÃO PARTICIPANDO DO PRODUTO FINAL, MAS, SIM, CONSUMIDOS VISANDO A POSSIBILITAR A PRODUÇÃO DAQUELE, TÃO SOMENTE COMO MEIO PARA ATINGI-LO, HÁ QUE SE RECONHECER A INCIDÊNCIA DO ICMS, PELO ENQUADRAMENTO NA HIPÓTESE LEGAL.

REJEITARAM OS EMBARGOS, VENCIDO O SEGUNDO VOGAL

TJMG – PROC. Nº 1.0287.04.016961-0/001(1); RELATOR DESEMBARGADOR WANDER MAROTTA; PUB.: 05/06/2008

DIREITO TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DERIVADOS DE PETROLEO - 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. NEGARAM PROVIMENTO.

Questiona a Autuada o instituto da substituição tributária no caso tratado nos autos, em face de seu entendimento pela inexistência de operação subsequente. Acrescenta, nesse sentido, que a aplicação da substituição tributária sobre as operações em análise não teria efeito prático, devido ao princípio da não cumulatividade e em razão do cabimento de restituição do ICMS se acaso o fato gerador presumido não ocorresse.

Primeiramente, tem-se que a hipótese de substituição tributária nas remessas de combustíveis, lubrificantes e energia elétrica em operação interestadual, difere da outra modalidade de substituição, porquanto se trata de responsabilidade atribuída não em face das operações subsequentes, mas sim em decorrência da incidência do tributo em favor do estado de destino dos produtos (consumo).

Quanto ao efeito prático, tal discussão nada acresce aos autos, na medida em que a observância às regras postas não se submete ao convencimento dos regradados quanto a sua conveniência pragmática.

Lado outro, mas assentado na mesma premissa, reza o parágrafo único do art. 142 do CTN que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória. Portanto, uma vez constatada que a incidência do ICMS/ST sobre as vendas de lubrificantes em comento se assenta em normas legais, não cabe ao agente da Fiscalização decidir pela não aplicação dessas normas, seja em razão de fatos posteriores que, aliás, podem nem ocorrer, seja por quaisquer outros motivos.

Em relação à alegação de que a multa aplicada de 100% (cem por cento) afronta o princípio constitucional do não confisco e por este motivo deveria o Auto de Infração ser cancelado, ou, ao menos, ocorrer a redução da referida penalidade, cumpre destacar, de imediato, o disposto no inciso I do art. 110 do RPTA, que veda ao CC/MG apreciar questões relativas à ilegalidade ou à negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo.

A aplicação de uma multa com base no valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte está prevista no inciso III do art. 53 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III- o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

Por sua vez os percentuais dessas multas encontram-se fixados no art. 56 da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

citada lei:

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.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I, ocorrendo o pagamento espontâneo apenas do tributo, a multa será exigida em dobro, quando houver ação fiscal.

§ 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;

(...)

Saliente-se, por oportuno, que a norma posta enquadra-se na competência legislativa plena do Estado, conforme previsto no art. 24, inciso I e art. 155, inciso II, ambos da CF/88 c/c o art. 97, inciso V do CTN.

Quanto ao suposto confisco, deve-se salientar que ao Estado não interessa financeiramente a aplicação de penalidades, sendo-lhe mais rentável o recolhimento ininterrupto dos tributos. A multa somente é aplicada aos contribuintes que não cumprem com suas obrigações, como no presente caso, no intuito de dissuadi-los da prática das irregularidades fiscais.

Conforme ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes, a multa fiscal “é simples resposta a lei violada”, não podendo o contribuinte que descumpriu a legislação e, portanto praticou o ilícito tributário típico, pretender discutir a natureza e extensão, porque, na verdade, foi ele que desenvolveu a ação tipificada na lei capaz de tornar legítima a obrigação do pagamento.

Tal entendimento também se afere nos arestos a seguir expostos:

NÃO É EXORBITANTE A MULTA QUANDO A FIXAÇÃO DO VALOR DESSA PENALIDADE GUARDA ÉSTRITA CORRESPONDÊNCIA COM A “MENS LEGIS”, TRADUZIDA NO ESCOPO DE INIBIR A SONEGAÇÃO FISCAL.”
APELAÇÃO CÍVEL N.º 000.260.064-1/00, 1ª CÂM. CÍVEL DO TJMG, REL. DES. GERALDO AUGUSTO, DJ 30/08/02

A MULTA DE REVALIDAÇÃO COBRADA EM CONFORMIDADE COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO MINEIRO NÃO TEM CARÁTER DE CONFISCO, E SIM, DE UMA PENALIDADE PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO

DEVIDO, CUJO OBJETIVO É COMBATER A SONEGAÇÃO E COIBIR A INADIMPLÊNCIA. APELAÇÃO CÍVEL NO. 000.246.470-9/00, 3ª CÂM. CÍVEL DO TJMG, REL. DES. KILDARE CARVALHO, DJ 02.08.02

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO – TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (TJMG -APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002)

Nessa toada é a seguinte decisão do STF (DJ nº 102/2008 - Public. 06.06.08, pg. 85):

AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 685.380-5

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. EROS GRAU

AGTE.(S) : ARRAYANES PRODUTOS HIGIÊNICOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ADV.(A/S) : NELSON LACERDA DA SILVA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

DECISÃO: A TURMA, A UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR. AUSENTE, JUSTIFICADAMENTE, NESTE JULGAMENTO, O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO. PRESIDIU, ESTE JULGAMENTO, A SENHORA MINISTRA ELLEN GRACIE. 2ª TURMA, 20.05.2008.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. MULTA COM CARÁTER CONFISCATÓRIO. NÃO OCORRÊNCIA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. NÃO SE PODE PRETENDER DESARRAZOADA E ABUSIVA A IMPOSIÇÃO POR LEI DE MULTA --- QUE É PENA PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ---, SOB O FUNDAMENTO DE QUE ELA, POR SI MESMA, TEM CARÁTER CONFISCATÓRIO.

AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Assim, resta demonstrado que a aplicação da penalidade em análise decorre de mandamento legal, não ferindo qualquer princípio constitucional e, portanto, deve ser mantida no percentual em que foi aplicada no presente lançamento, não podendo ser reduzida, por absoluta falta de amparo legal.

Nesse sentido, inexistente amparo legal para exclusão dessa penalidade mediante a aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, conforme pleiteia a Autuada, pois, diversamente do que é a previsão do dispositivo, restou comprovado que ela não observou os mandamentos legais que regem a matéria objeto da autuação.

Igualmente não se aplica ao presente lançamento o disposto no art. 112 do mesmo diploma legal, uma vez que não se configura qualquer uma das hipóteses de dúvida capituladas nos incisos do referido mandamento.

Assim, revelam-se corretas as exigências do ICMS/ST e da respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o disposto no inciso I do § 2º do mesmo dispositivo.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida, que o julgavam improcedente. Pelo Coobrigado assistiu o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Timo Alves. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 13 de maio de 2014.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.557/14/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000203508-62	
Impugnação:	40.010135131-25, 40.010135114-83 (Coob.)	
Impugnante:	YPF Brasil Comércio de Derivados de Petróleo Ltda IE: 001494245.01-10 Max Termoplásticos Ltda. (Coob.) IE: 001000250.00-00	
Proc. S. Passivo:	Marcelo Braga Rios/Outro(s), Luis Marcelo Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s)	
Origem:	DF/Sete Lagoas	

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O Auto de Infração trata da exigência do ICMS-ST na entrada de óleo lubrificante utilizado como insumo do processo produtivo.

A Lei Complementar é claríssima no sentido de que a incidência na entrada somente ocorre quando o produto não seja destinado à comercialização ou à industrialização:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; □

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

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.

A legislação estadual acrescenta a expressão industrialização “do próprio produto”.

Com espeque no acréscimo mencionado, a Fiscalização concluiu que o imposto somente não incidiria na entrada, e situações as quais as mercadorias fossem destinadas à comercialização e ou à industrialização do próprio produto, assim entendido no caso em julgamento do próprio óleo.

Pela análise dos conceitos extraídos do Auto de Infração, foi constatado que para o agente fiscal, a industrialização do próprio produto seria aquela situação em que se utilizaria óleo para produzir óleo.

Entende-se, portanto, impossível de ser verificada aludida situação ao passo em que a industrialização pressupõe a transformação, utilizando-se uma matéria prima para a produção de outro produto final.

Ou seja, não se verificando a obtenção do próprio produto conforme pretendido.

O Decreto nº 7.212/10, traz o conceito de industrialização:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Todas as hipóteses alinhadas com o entendimento ora adotado.

A interpretação da expressão industrialização do próprio produto como sendo a industrialização do próprio óleo não se compatibiliza com o sistema legal vigente.

O próprio art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, dispõe de forma análoga, quando trata da incidência do ICMS por substituição tributária nas operações que destinem mercadorias para emprego em processo de industrialização, sem qualquer ressalva como aquela inserida pelo legislador mineiro.

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Portanto, diante de tais considerações é que verifica-se a não incidência do imposto sobre as operações relacionadas no Auto de Infração, ensejando a improcedência do lançamento.

Sala das Sessões, 13 de maio de 2014.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Conselheiro**