

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.634/20/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001438778-00  
Impugnação: 40.010149755-21  
Impugnante: Gol Linhas Aéreas S/A  
IE: 001039262.03-40  
Proc. S. Passivo: Paulo Octávio Moura de Almeida Calháo/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS/ LUBRIFICANTES/SIMILARES.** Constatada a entrada em território mineiro de óleo lubrificante, não destinado à industrialização ou comercialização, acobertada por nota fiscal sem a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pelo remetente, hipótese em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto também é do contribuinte mineiro que recebeu a mercadoria, de acordo com o art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75 e art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (100%) nos termos do art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação fiscal de falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST nas remessas de óleos lubrificantes derivados de petróleo para contribuinte mineiro, incidente na circulação de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, cujos itens (lubrificantes derivados de petróleo) teriam sido extraídos das notas fiscais de entrada emitidas em operação interestadual, conforme relação em planilha constante do Anexo II do Auto de Infração, nos períodos de junho a dezembro de 2015 e de março de 2016 a abril de 2019.

A responsabilidade tributária foi atribuída nos termos do disposto no art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, segundo o qual, o destinatário é responsável pelo recolhimento do imposto incidente nas operações relativas à circulação das mercadorias relacionadas na Parte 2 do referido Anexo XV, quando o remetente não efetuar a retenção ou efetuar a retenção a menor do ICMS incidente nessas operações.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 86/110, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 156/167.

### **DECISÃO**

23.634/20/1ª

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal de falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST nas remessas de óleos lubrificantes derivados de petróleo para contribuinte mineiro, incidente na circulação de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, cujos itens (lubrificantes derivados de petróleo) teriam sido extraídos das notas fiscais de entrada emitidas em operação interestadual, conforme relação em planilha constante do Anexo II do Auto de Infração, nos períodos de junho a dezembro de 2015 e de março de 2016 a abril de 2019.

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

Integram o PTA, dentre outros:

- ✓ Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 06/07);
- ✓ Auto de Infração (fls. 02/05);
- ✓ Intimação 023/2019 (fls. 08/09);
- ✓ Intimação nº 057/2019 (fls. 10/19);
- ✓ Anexo I: Relatório Fiscal Circunstanciado do Auto de Infração (fls. 20/30);
- ✓ Anexo II: Planilha Contendo os Itens Extraídos das Notas Fiscais de Entrada das Mercadorias Recebidas em Transferência Interestadual Sem a Comprovação do Recolhimento do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais (fls. 31/38);
- ✓ Anexo III: Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 39/41);
- ✓ Anexo IV: Cópia por Amostragem das Notas Fiscais de Entrada de Mercadorias Recebidas em Operação Interestadual de Onde Foram Extraídos os Itens/Produtos Objeto da Exigência Fiscal (fls. 42/81).

A Impugnante sustenta que tem como atividade precípua o transporte aéreo regular de passageiro e que o estabelecimento ora autuado trata de um centro de manutenção de aeronaves classificado no CNAE nº 33.16-3.01.

Argumenta, em preliminar, que a alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988 teria contemplado as operações interestaduais relativas à circulação de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica com a instituição da imunidade tributária.

Entretanto, reconhece que a hipótese teve seus contornos redefinidos nos termos da decisão prolatada em sede de Recurso Extraordinário de nº 198.088, cujo entendimento ficou sedimentado em reconhecer que, nas operações interestaduais com petróleo e seus derivados, o sujeito ativo da obrigação tributária é a unidade Federada de destino.

No mesmo sentido, reconhece também que a Lei Complementar nº 87/96 dispõe acerca da não incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo e seus derivados, nos termos do inciso III do § 1º do art. 2º, muito embora no inciso III

do art. 3º da mesma Lei Complementar haja disposição expressa acerca da restrição ao alcance da não incidência às hipóteses de operações interestaduais com os produtos referidos, exclusivamente, quando destinados à industrialização ou à comercialização dos mesmos produtos.

Contudo, entende que as operações relativas à circulação de lubrificantes derivados de petróleo, como descritas no Relatório Fiscal, estariam contempladas pelos incentivos fiscais previstos no Convênio ICMS nº 18/97 (que dispõe sobre a isenção de ICMS nas operações interestaduais de transferência de mercadorias destinada a uso e consumo), por se referirem à entrada de materiais de uso ou consumo recebidos em transferência para emprego na manutenção e reparo de aeronaves de frota própria, nacionalmente, ratificado por meio do Ato COTEPE ICMS nº 06/97, observando que, no âmbito do estado de Minas Gerais, teria sido contemplada nos termos do item 91 do Anexo I do RICMS/02.

Sustenta, portanto, que a isenção deveria ser aplicada em respeito ao “princípio do destino”, uma vez que qualquer interpretação diversa esvaziaria de conteúdo o sentido da norma, que seria o de alcançar, sem restrições, as operações interestaduais de transferências de bens do ativo fixo e de uso e consumo realizadas pelas empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo.

Cita decisões de tribunais superiores e a Súmula nº 166 do STJ, tendo como objetivo descaracterizar a exigência fiscal contida no Auto de Infração, asseverando que a transferência de materiais de uso e consumo de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, ainda que localizado em outra unidade da Federação, não configuraria fato gerador do ICMS, uma vez que não haveria negócio jurídico, circulação jurídica e a subsunção ao conceito de mercadoria.

Argui, portanto, a ilegalidade do lançamento e, via de consequência, requer o cancelamento do Auto de Infração.

Subsidiariamente, caso sejam superados os fundamentos acima expostos, a Impugnante protesta pelo reconhecimento da parcial improcedência do lançamento tributário, de modo que seja cancelada a parcela exigida que exceda a 4% (quatro por cento) de carga tributária, por força do incentivo fiscal previsto no Convênio ICMS nº 75/91 (que dispõe sobre a redução da base de cálculo, atribuindo uma carga efetiva de 4% nas operações com materiais de uso e consumo utilizados na manutenção, modificação e reparo de aeronaves), uma vez que entende não haver restrição a sua aplicação nas operações com óleos lubrificantes derivado de petróleo, cuja aplicação é indiscutivelmente destinada à manutenção e reparo de aeronaves.

Alega que o incentivo acima referido teria sido incorporado à legislação tributária do estado de Minas Gerais nos termos do disposto no item 12 do Anexo IV do RICMS/02.

Com relação à exigência da Multa de Revalidação, entende que a penalidade prevista no art. 56, § 2º, da Lei nº 6.763/75 não se aplica ao caso concreto objeto da exigência fiscal, razão pela qual exige o seu integral cancelamento, uma vez que, conforme expôs nas razões de impugnação, as operações em comento não estariam alcançadas pela substituição tributária do ICMS.

Postula pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos para demonstrar a veracidade dos fatos alegados na presente defesa, inclusive pela apresentação de novos documentos e outras providências que se fizerem necessárias.

Entretanto, conforme restará demonstrado, razão não há nos argumentos articulados pela Impugnante.

Preliminarmente, cabe algumas considerações acerca do argumento da Defesa da suposta ocorrência de ilegalidade no lançamento tributário, muito embora não se tenha arguido nenhuma nulidade específica em face do Auto de Infração impugnado.

No item III.3 de suas razões de impugnação, após discorrer em vasta digressão acerca do que entende ser a melhor interpretação da legislação tributária do estado de Minas Gerais em matéria da incidência do ICMS sobre as operações interestaduais de transferência de bens de uso e consumo e do ativo imobilizado realizadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, afirma a Impugnante: *“Portanto, demonstrada a ilegalidade da autuação em comento, pelos fundamentos expostos, faz-se imprescindível que seja julgada totalmente procedente a presente Impugnação administrativa para o fim de cancelar integralmente o Auto de Infração ora combatido”*.

Entretanto, não tem razão a Impugnante.

Não é desconhecido pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais e pelas Câmaras de Julgamento do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais a existência de diversas decisões em sede de recursos especial e extraordinário desfavoráveis à interpretação que faz o estado de Minas Gerais sobre a incidência do ICMS nas operações relativas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Do mesmo modo, não se desconhece o teor do enunciado da Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça, cuja redação preconiza que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Embora, todos os poderes do Estado estejam obrigados à observância dos preceitos e normas constitucionais, é cediço que não se encontra entre as competências do Poder Judiciário legislar ou a faculdade de revogar a lei, sendo-lhe reservado apenas a competência de processar e julgar os casos que requeiram a intervenção provocada do Judiciário para a solução dos conflitos e, eventualmente, no caso concreto, negar aplicação de lei inconstitucional, em sede de controle jurisdicional da constitucionalidade das leis.<sup>1</sup>

Nesse sentido, a Súmula nº 166 do STJ não tem o condão de vincular a Administração Pública, posto que não se trata de lei em sentido formal, nem material,

---

<sup>1</sup> Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal  
(...)

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal; (**Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**)

capaz de submeter a Administração Pública estadual no seu desiderato, ainda que se pudesse deduzir do seu enunciado algum conteúdo moral de justiça.

Embora se reconheça a súmula como fonte de Direito, em sede de eficácia normativa, o seu enunciado não ultrapassa o *status* de uma orientação qualificada acerca da conduta esperada por parte das unidades julgadoras do tribunal sobre algum tema controverso, não afetando, por conseguinte, nem o próprio Tribunal que a tenha editado, posto que ainda poderá ser objeto da insurreição criativa do juiz, desde que fundamentada e em consonância ao caso concreto.

A essência da atividade jurisdicional consiste na criação da norma jurídica entre as partes como autêntico ato de interpretação das leis, cujo resultado, ressalvado os casos dos processos objetivos de controle de constitucionalidade<sup>2</sup>, não tem efeito *erga omnes*.

Exceção se faça acerca da súmula vinculante, cujos contornos foram estabelecidos nos termos do disposto no art. 103-A da CR/88, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

<sup>2</sup> Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

(destacou-se)

Vê-se, portanto, que o efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, somente foi conferido à súmula aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, após a sua publicação na imprensa oficial.

Não é o caso da Súmula nº 166 do STJ. Muito menos das decisões esparsas acerca da matéria, ainda, não consolidadas e consumadas com enunciado que lhe confira o caráter vinculante.

Com efeito, foi observado o disposto no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, segundo o qual a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória. Uma vez verificado que a incidência do ICMS/ST sobre as entradas no território mineiro de lubrificantes, conforme se descreve nos autos, assenta-se em normas legais vigentes, não cabe ao Auditor Fiscal decidir pela não aplicação dessas normas, sendo irrelevante as circunstâncias que justificaram a circulação das mercadorias, ainda que realizadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

É oportuno colacionar que, nos termos do disposto no inciso II do art. 5º da CR/88, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa **senão em virtude de lei**.

Nada obstante, em sede de ato administrativo, a mensagem constitucional se apresenta de forma diversa, impondo-se à autoridade tributária o dever de ofício de agir no estrito cumprimento do dever legal, não lhe sendo facultado fazer juízo de valor acerca da constitucionalidade de lei ou qualquer outro ato normativo que componha a legislação tributária do Estado de Minas Gerais.

Não é diferente a interpretação que se faz acerca das competências atribuídas ao Órgão de julgamento do contencioso administrativo fiscal no âmbito do Processo Tributário Administrativo do Estado de Minas Gerais.

Com efeito, a Constituição do Estado de Minas Gerais estabelece, nos termos do disposto no art. 263, a obrigação ao Estado de instituir “contencioso administrativo” para a apreciação de recursos contra as decisões da Fazenda Estadual. Veja-se:

Art. 263 - O Estado instituirá contencioso administrativo para a apreciação de recursos contra as decisões da Fazenda Estadual, com composição paritária entre o Estado e os

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuintes, sem prejuízo da competência do Poder Judiciário.<sup>3</sup> (grifou-se)

O denominado “contencioso administrativo”, segundo a concepção desenvolvida pelo Constituinte mineiro, deverá ser composto paritariamente entre representantes do Estado e dos contribuintes para apreciação dos recursos contra as decisões da Fazenda Estadual.

A organização do “contencioso administrativo” como Órgão responsável pela apreciação dos recursos interpostos contra as decisões da Fazenda Estadual encontra-se disciplinada nos arts. 184 a 199 da Lei nº 6.763/75, enfatizando-se que, nos termos do disposto no art. 184, sua competência ficou delimitada da seguinte forma:

Art. 184. O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, integrante da estrutura administrativa da Secretaria de Estado de Fazenda, colegiado de composição paritária, formado por representantes da Fazenda Pública estadual e de entidades de classe de contribuintes, é o órgão ao qual compete dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública estadual. (Grifou-se)

Ora, sabe-se que, nos termos do disposto no art. 159-A da Lei nº 6.763/75, o contencioso administrativo fiscal se instaura pela reclamação apresentada contra decisão que negar seguimento à impugnação ou pela impugnação regular interposta contra lançamento de crédito tributário ou contra indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário.

Nesse diapasão, registrado que nenhum processo por infração à legislação tributária será arquivado sem decisão final proferida na esfera administrativa, nem sobrestado, salvo nos casos previstos em Lei, a teor do que dispõe o art. 161 do mesmo diploma legal, é possível deduzir que o ato produzido em sede de apreciação dos recursos interpostos contra a decisão da Fazenda Pública não se insere entre aqueles atos que são próprios do Poder Judiciário, mas, ao contrário, consiste em específico ato da Administração Pública que tem o condão de aperfeiçoar o seu próprio ato administrativo em matéria tributária, mediante o exercício de um procedimento revisional do lançamento tributário instaurado por provocação do sujeito passivo pela via da impugnação.

Portanto, não cabe ao Órgão encarregado de apreciar tais recursos sindicarem aspectos relativos ao controle de constitucionalidade das leis tributárias vigentes, por lhe carecer a competência jurisdicional para tanto. Não por outro motivo, a inteligência do legislador em fixar limites para a atuação deste Órgão, como ficou estabelecido a teor do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

<sup>3</sup> Constituição do Estado de Minas Gerais. – 25. ed. – Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2020.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

II - a aplicação da equidade.

(destacou-se)

Não há evidências, portanto, de quaisquer vícios de legalidade que possam comprometer a higidez do lançamento tributário em questão, sob o argumento de ter-se deixado de aplicar a Súmula nº 166 do STJ ou as eventuais decisões em sede de recursos repetitivos, especial ou extraordinário dos tribunais superiores, posto que a Autoridade Administrativa Tributária não agiu motivado por descumprimento de ato legal, abuso de poder ou desvio de finalidade, mas, ao contrário, no estrito cumprimento do comando legal vigente.

Com efeito, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CR/88), em seu art. 146, inciso III, alínea "a", determina que lei complementar deve estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos nela previstos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Em consonância com o preceito constitucional, a Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC nº 87/96 - Lei Kandir), assim dispõe sobre os preceitos normativos a serem observados em sede de exigência do ICMS sobre as operações objeto do lançamento em apreço:

LC nº 87/96

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;

(...)

§ 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

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

interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

(...)

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

(...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (...)

(...)

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

(...)

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

(...)

(Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesses termos, tendo como supedâneo as normas jurídicas de hierarquia superior acima referidas, a Lei nº 6.763/75 fixou a incidência do ICMS em relação à matéria *sub examine* nos seguintes termos:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VII - no recebimento, por destinatário situado em território mineiro, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

§ 8º São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:

a) a natureza jurídica da operação de que resulte:

1. a saída da mercadoria ou a prestação de serviço;

(...)

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

§ 1º Equipara-se ainda, a estabelecimento autônomo:

(...)

d) cada um dos estabelecimentos do mesmo titular.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

Noutro passo, ficou estabelecido que o imposto não incide na operação que destine a outra unidade da Federação lubrificante quando for destinado à comercialização ou à industrialização do próprio produto. Perceba:

Lei nº 6.763/75

Art. 7º O imposto **não incide** sobre:

(...)

III - **a operação que destine a outra unidade da Federação** petróleo, **lubrificante** e combustível líquido ou gasoso dele derivados e energia elétrica **quando destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;**

(destacou-se)

Destarte, para efeito de tributação do ICMS, a legislação tributária mineira preceitua ser irrelevante para a caracterização do fato gerador a natureza jurídica da operação de que resulte a saída da mercadoria e determina a ocorrência do fato gerador mesmo nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Ao contrário, em decorrência da autonomia dos estabelecimentos, fica evidente não haver óbice legal à incidência do imposto nessas operações, como se percebe informado nos termos do disposto no § 1º, alínea “d”, do art. 24 da Lei nº 6.763/75.

Destaca-se que o enunciado da Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça - STJ foi firmado em precedentes de julgados anteriores ao advento da Lei Kandir (LC nº 87/96 – ICMS), publicada em setembro de 1996, cujo art. 12, inciso I, estabelece a incidência do ICMS nessas hipóteses, ficando evidente não ter sido apreciada a matéria sob contornos normativos informados na Lei Complementar nº 87/96, especialmente, por que a súmula referida teve seu enunciado julgado em 14/08/96, e publicado no DJ de 23/08/96.

Portanto, os fundamentos que levaram à conclusão proposta no enunciado da referida Súmula não consideraram as normas que se encontram em vigor desde a promulgação da Lei Complementar nº 87/96.

O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou, evidenciando de forma clara a superação do entendimento expresso na citada Súmula 166. Veja-se o que diz o acórdão publicado em 2011:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

1. DISCUTE-SE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS EM OPERAÇÕES EFETUADAS PELA RECORRENTE ENTRE A FÁBRICA (SP), O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (SP) E A FILIAL SITUADA NO RIO GRANDE DO SUL. PRECISAMENTE, A CONTROVÉRSIA REFERE-SE À BASE DE CÁLCULO ADOTADA NA SAÍDA DE PRODUTOS

DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO COM DESTINO AO ESTADO GAÚCHO, O QUE DEMANDA A INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

(...)

6. NA ESPÉCIE, POR DIVERSAS RAZÕES A BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEVE SER O CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA NOS TERMOS DO ARTIGO 13, § 4º, II, DA LC 87/96 (E NÃO A ENTRADA MAIS RECENTE).

(...)

16. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E PROVIDO TAMBÉM EM PARTE.

(STJ. RESP 1109298 / RS. RELATOR MINISTRO CASTRO MEIRA. JULGADO EM 26/04/2011. DJE 25/05/2011).

Salienta-se, ainda, que há juristas de renome, a exemplo de Vittorio Cassone, que defendem a tributação pelo ICMS das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme apresentado a seguir:

Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC nº 87/96, ao estabelecer: 'Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular'. (Cassone, Vittorio - Direito Tributário - 13ª Edição - Ed. Atlas 2001 - pág. 298).

Da mesma forma, o eminente Professor Alcides Jorge Costa a admite, ao entendimento de que toda agregação de valor à mercadoria, que a leve ao consumo, ainda que sem transferência da posse ou da propriedade, configura hipótese de incidência do ICMS (ICMS na Constituição e na Lei Complementar, pág. 83/90).

Portanto, rejeita-se os argumentos da Defesa que levantaram dúvidas acerca da legalidade do lançamento tributário, uma vez que, segundo entende, teria sido negado a aplicação da Súmula 166 do STJ à hipótese dos autos.

Feitas essas considerações e superada a questão levantada, passa-se à análise do mérito.

A imunidade nas operações interestaduais relacionadas aos lubrificantes encontra-se estabelecida na alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CR/88, como se segue:

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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;

(Grifou-se)

A teor do que dispõe o inciso XII, alíneas “b” e “h”, do referido § 2º, delegou-se à lei complementar a disciplina normativa relativa ao regime de tributação por substituição tributária, bem como a definição acerca dos combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, 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;

(Grifou-se)

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;

(Grifou-se)

Oportuno registrar que, no julgamento do RE nº 198.088/SP, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a hipótese de não-incidência do ICMS, veiculada no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, prevista para operações que destinem a outros estados petróleo, **inclusive lubrificantes**, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, é benefício fiscal que **não foi instituído em prol do contribuinte**, seja consumidor, ou não, **mas do estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá a totalidade do ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo**. Veja-se a ementa da referida decisão:

RE 198088 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

RELATOR(A): MIN. ILMAR GALVÃO

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

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

Por sua vez, como já apontado em passagem anterior, 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 imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente, atribuindo, ao remetente, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário.** Veja-se:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º - **O imposto incide também:**

(...)

III - **sobre a entrada, no território do estado destinatário,** de petróleo, **inclusive lubrificantes** e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, **quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao estado onde estiver localizado o adquirente.**

(...)

(destacou-se)

Ressalte-se que a não incidência do imposto somente alcança as operações interestaduais relativas à circulação de lubrificantes, quando destinados à industrialização ou à comercialização. Veja-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

(destacou-se)

Ainda, em sede de normas gerais sobre a incidência do ICMS, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto poderá ser atribuída por lei estadual a contribuinte do imposto na condição de substituto tributário. Veja-se:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

(...)

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.

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

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

(...)

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação

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

será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

(Grifou-se)

Em perfeita consonância com a norma estabelecida nos termos do art. 9º acima referido, sobrevieram 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:

(...)

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.

(Grifou-se)

No mesmo sentido, orientou-se o legislador mineiro ao dispor na Lei nº 6.763/75 acerca da matéria, conforme se percebe nos dispositivos legais abaixo destacados. Repita-se:

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VII - no recebimento, por destinatário situado em território mineiro, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

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;

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(Grifou-se)

Na mesma toada, o RICMS/02 assim dispôs acerca da matéria:

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

IV - a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VII - no recebimento, pelo destinatário situado em território mineiro, de petróleo, lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

O RICMS/02, em estrita consonância com as normas referidas, 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;

(Grifou-se)

Conforme se percebe, a legislação de regência da matéria legitima a exigência do tributo incidente nas operações relativas à circulação de lubrificantes adquiridos por destinatário mineiro de contribuintes do imposto, cujo estabelecimento esteja sediado em outra unidade da Federação.

Impõe-se, portanto, ao remetente, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente sobre as operações com esse produto remetido ao contribuinte mineiro, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, por força do disposto no Convênio ICMS nº 110/07, Cláusula primeira, inciso V, assegurado o recolhimento do tributo ao Estado de Minas Gerais onde se encontra localizado o estabelecimento do destinatário.

Por tudo que se vê demonstrado em sede de regência normativa acerca da matéria, percebe-se, a toda evidência, que o remetente está obrigado a consignar a base

de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal, bem como fazer a retenção (destaque) e o recolhimento do imposto devido por substituição tributária, em observância à legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria e, em especial, por força do disposto no Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Destaque-se o que dispõe o Convênio ICMS nº 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.

(...)

**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*:

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.

**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 grupo de mercadorias, são as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

(...)

VI - **Capítulo 6: Combustíveis e Lubrificantes;**

(...)

**Redação até 31/12/2015**

"§ 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."

(...)

§ 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 na 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 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."

**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/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."

(...)

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

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. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto."

§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria.

(...)

(Grifou-se)

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 nº 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 DIRETAMENTE PARA A PESSOA QUE SUBSTITUI O

CONTRIBUINTE (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, PÁG. 198-201).

Nada obstante, com espeque nos termos do disposto no art. 15, inciso XIV, da Lei nº 6.763/75, o adquirente foi também erigido à condição de contribuinte do imposto incidente nas operações interestaduais com lubrificantes, quando não destinados à comercialização ou à industrialização:

Lei nº 6.763/75

Art. 15. Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

(...)

XIV - o adquirente, em 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.

(...)

Contudo, o legislador não se limitou a estabelecer condição de contribuinte de direito ao destinatário nas hipóteses aventadas, mas, também, fixou a responsabilidade do destinatário na hipótese em que se constate não ter o remetente (contribuinte substituto) cumprido com a obrigação legal pelo recolhimento do imposto devido ao estado de Minas Gerais, a teor do que dispõe o § 18 do art. 22, do mesmo diploma legal, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(destacou-se)

A imputação que foi atribuída à Impugnante no lançamento tributário em apreço se apresenta em perfeita consonância com a exigência legal estabelecida nos termos da Lei nº 6.763/75, como se pode verificar nas normas acima referidas.

Assim sendo, correta a eleição da Impugnante para o polo passivo da obrigação tributária, à vista do que dispõe o § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, em relação à responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST devido nas operações sob análise.

Tem-se, portanto, que segundo a legislação tributária vigente no âmbito do território do estado de Minas Gerais, 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).

No tocante ao argumento da Impugnante, segundo o qual as operações relativas à circulação de lubrificantes derivados de petróleo, como as descritas no relatório fiscal, estariam contempladas pelos incentivos fiscais previstos no Convênio ICMS nº 18/97 (que dispõe sobre a isenção de ICMS nas operações interestaduais de transferência de mercadorias destinada a uso e consumo), por se referirem à entrada de materiais de uso ou consumo recebidos em transferência para emprego na manutenção e reparo de aeronaves de frota própria, nacionalmente, ratificado por meio do Ato COTEPE ICMS nº 06/97, também, não assiste razão à Impugnante.

Com efeito, o Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, na 85ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Florianópolis, SC, no dia 21 de março de 1997, mediante celebração do Convênio ICMS 18/97, publicado nos DOU de 25/03/97 e ratificado nacionalmente pelo Ato COTEPE-ICMS 06/97, em DOU de 15/04/97, deliberaram pela concessão da isenção do ICMS nas operações de transferências interestaduais de bens de ativo fixo e de uso e consumo realizadas pelas empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo, por deliberação. Veja-se:

**CONVÊNIO ICMS 18/97**

**Concede isenção do ICMS nas operações de transferências interestaduais de bens de ativo fixo e de uso e consumo realizadas pelas empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo.**

O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, na 85ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Florianópolis, SC, no dia 21 de março de 1997, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

**CONVÊNIO**

**Cláusula primeira**

Ficam isentas do ICMS as operações interestaduais de transferências de bens de ativo fixo e de uso e consumo realizadas pelas empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo.

**Cláusula segunda**

Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir de sua publicação no Diário Oficial da União.

Florianópolis, SC, 21 de março de 1997.

A hipótese contemplada na Cláusula primeira do Convênio 18/97 foi incorporada à legislação tributária do estado de Minas Gerais nos termos do item 91 do Anexo I do RICMS/02, como se segue:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### RICMS/02

Art. 6º São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

PARTE 1 - Itens 66 a 100

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

91	<u>Saída, em operação interestadual, decorrente de transferência de material de uso e consumo</u> realizada entre estabelecimentos de empresa prestadora de serviço de transporte aéreo. (destacou-se)
----	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Contudo, à luz do que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN, a legislação tributária que dispõe acerca da outorga de isenção deve ser interpretada literalmente. Trata-se de dispositivo taxativo que afasta a possibilidade de aplicação da analogia e dos princípios gerais do direito tributário, não se admitindo qualquer ampliação do alcance da norma isencional. Confira-se:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(Grifou-se)

Ocorre, entretanto, que, conforme se pode verificar da redação apresentada, somente a saída em operação interestadual decorrente de transferência de material de uso e consumo teria sido albergada pela norma isencional. É indubitável que a norma referida não contempla as operações com lubrificante.

À toda evidência, a matéria contemplada no item 91 do Anexo I do RICMS/02 não é a mesma hipótese versada nos autos.

*Contrario sensu*, a matéria versada nos autos diz respeito à exigência do ICMS/ST incidente na entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de lubrificante derivado de petróleo, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, a teor do que dispõe o item 4 do § 1º do art. 5º da Lei nº 6.763/75 e, tendo em vista que na operação o imposto cabe, exclusivamente, ao estado onde estiver localizado o adquirente, nos termos do inciso III do § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96.

Observa-se que o fato gerador do imposto se consumou no recebimento, por destinatário situado em território mineiro, de lubrificante oriundo de outra unidade da Federação, não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, agravado pela circunstância de que não há a comprovação do recolhimento do imposto devido nas operações.

Nem poderia ser outra a interpretação.

De fato, a etapa da circulação da mercadoria em questão que, segundo o entendimento manifesto pela Impugnante, deveria ser alcançada pela isenção, já teria sido albergada como hipótese de imunidade tributária, conforme o disposto na alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155 da CR/88.

Portanto, não tem lógica e não tem razão o argumento da Defesa de que seria improcedente o Auto de Infração que exige o imposto nas entradas com lubrificantes, na medida em que entende ser aplicável a essas operações o mesmo benefício fiscal concedido, nos termos do Convênio ICMS 18/97, às operações interestaduais de transferência de bens de ativo fixo e de uso e consumo realizadas pelas empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo.

Curiosamente, a Impugnante se confunde com os próprios argumentos, quando, em uma passagem sustenta a incidência da norma de isenção e, noutro passo, defende a não incidência do ICMS para as mesmas operações de transferência de bens de uso e consumo e do ativo imobilizado.

No tocante ao argumento de que, subsidiariamente, deveria ser-lhe concedida a aplicação da redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 75/91 às operações objeto do lançamento tributário em questão, também, não tem melhor sorte a Impugnante.

Com efeito, o Convênio ICMS 75/91 dispõe sobre a concessão de redução de base de cálculo do ICMS nas saídas de aeronaves, peças, acessórios e outras mercadorias.

Todavia, é importante delimitar a extensão dos seus efeitos, posto que, a exemplo do que se demonstrou em relação ao alcance restrito dos benefícios fiscais concedidos pelo Convênio ICMS 18/97, está-se na presente hipótese diante de uma norma que outorga benefício fiscal semelhante à isenção parcial<sup>4</sup> do imposto, o qual atrai necessariamente a incidência do art. 111 do CTN, como será demonstrado:

**CONVÊNIO ICMS 75/91**

**Dispõe sobre a concessão de redução de base de cálculo do ICMS nas saídas de aeronaves, peças, acessórios e outras mercadorias que especifica.**

**O Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento e os Secretários de Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 65ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 05 de dezembro de 1991, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975 resolvem celebrar o seguinte**

---

<sup>4</sup> Embora tenha advertido em sua obra que a diminuição que se processa no critério quantitativo do imposto, sem que se conduza ao desaparecimento do seu objeto, não pode ser considerada como isenção, Paulo de Barros Carvalho, reconhece que o direito positivo e a doutrina têm atribuído ao fenômeno o nome de “isenção parcial” – Curso de Direito Tributário. 14ª ed., revista e atualizada. – São Paulo: Saraiva, 2002.

CONVÊNIO

**Nova redação dada à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 28/15, efeitos a partir de 14.05.15.**

**Cláusula primeira** Fica reduzida a base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, nas operações com os seguintes produtos, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento) aplicada sobre o valor da operação:

I - aeronaves, inclusive veículo aéreo não-tripulado (VANT);

II - veículos espaciais;

III - sistemas de aeronave não-tripulada (SANT);

IV - paraquedas;

V - aparelhos e dispositivos para lançamento e aterrissagem de veículos aéreos e espaciais;

VI - simuladores de voo e similares;

VII - equipamentos de apoio no solo;

VIII - equipamentos de auxílio à comunicação, navegação e controle de tráfego aéreo;

IX - partes, peças, acessórios, sistemas ou componentes separados, incluindo aqueles destinados ao projeto e desenvolvimento, montagem, integração, testes e funcionamento dos produtos de que tratam os incisos I a VIII;

X - equipamento, gabarito e ferramental, empregados no apoio ao processo produtivo e na manutenção, modificação e reparo dos produtos de que tratam os incisos I a IX;

XI - matérias-primas e materiais de uso e consumo utilizados na fabricação, manutenção, modificação e reparo dos produtos descritos nos incisos I a VI, VIII e X, e no funcionamento dos produtos do inciso II.

§ 1º Para fins de definições dos termos técnicos utilizados nos incisos I a XI desta cláusula, serão observados as seguintes definições:

I - acessório, o item ou sistema mecânico, de vídeo, sonoro, elétrico, eletrônico ou eletromecânico, que complementa partes, sistemas e equipamentos, tais como o reverso, a unidade auxiliar de potência, a antiderrapagem e acessórios do motor e ar condicionado;

II - aeronave, o aparelho manobrável em voo, ou que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo mediante reações do ar, tais como: avião, helicóptero, veículo aéreo não-tripulado (VANT),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

planador, motoplanador, ultraleve, balão e dirigível;

III - componente separado, o item que passa a fazer parte da configuração da aeronave militar, do VANT ou do veículo espacial, após estes serem submetidos a um processo de modificação, tais como: cargas internas e externas, propulsadas ou não, sensores, satélites, sondas, cargas úteis, bem como suas respectivas interfaces de instalação;

IV - equipamento, o conjunto essencial ao funcionamento correto de um determinado sistema, projetado e construído para testes e ensaios ou para produzir e transmitir trabalho ou energia (mecânica, hidráulica, elétrica, eletrônica, sonora, luminosa ou de outras formas), sendo individualizado por número de parte e especificação;

V - equipamento de apoio no solo, o equipamento destinado ao projeto e desenvolvimento, à manutenção, funcionamento, serviço de carga, descarga e preparação para voo dos veículos listados nos incisos I a III da cláusula primeira deste convênio;

VI - equipamentos de auxílio à comunicação, navegação e controle de tráfego aéreo, os equipamentos destinados a proporcionar apoio às aeronaves para sua navegação em rota, em áreas de controle terminal (TMA) e em suas manobras de pouso e decolagem;

VII - ferramental e gabarito, o conjunto de todos os dispositivos mecânicos de uso geral ou específico, destinados a permitir, facilitar ou acelerar operações fabris, tais como: corte, usinagem, estiramento, prensagem, maceração, bobinagem, medição, controle dimensional, proteção, tratamento e outras tarefas de manufatura, bem como a facilitar a ajustagem, posicionamento, montagem, acabamento, testes e ensaios e também assegurar o intercâmbio entre conjuntos ou partes;

VIII - partes, o subconjunto de produto, completamente individualizado ou definido por um número e especificação, tais como: asa, fuselagem, profundor, estabilizador, propulsor, ogiva, tubeira, coletor solar, motor, turbina, rotor, cauda, trem de pouso, porta, hélice, superfície de comando, cadeira, para-brisa, estrutura mecânica, mecanismos, painel solar, baterias, distribuição de potência, sensores, atuadores, computadores de bordo, transmissores, receptores, e antenas;

IX - peças, o item cuja utilização está imediatamente associada a partes ou a sistemas de produto, sendo, porém, completamente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

individualizado ou definido por um número de parte e especificação, tais como peças estruturais usinadas, parafusos, arruelas, porcas, perfis, conectores, flanges, componentes eletroeletrônicos, cabos e fios e placas de circuitos;

X - simulador, o aparelho utilizado para treinamento associado ao emprego operacional de aeronaves ou de veículos espaciais, bem como para o desenvolvimento e para os ensaios de sistemas ou de componentes separados;

XI - sistema, o conjunto de partes e peças com função específica e essencial à operação dos produtos listados de I a IX, tais como: hidráulico, lubrificação, refrigeração, pneumático, oxigênio, propulsão, separação, guagem, controle de atitude e de órbita, controle de potência e distribuição, controle térmico, aquisição de dados, óptico, telecomando, telemetria, combustível, armamento, comunicação, elétrico, eletrônico, pirotécnico, navegação, autodefesa, freio, comandos de voo e pressurização;

XII - sistema de aeronave não-tripulado (SANT), o sistema composto por veículo aéreo não-tripulado (VANT), carga útil e sistema e estação de controle em terra;

XIII - veículo aéreo não-tripulado (VANT), a aeronave que não necessita de piloto embarcado para ser guiada, com aplicação específica civil ou militar;

XIV - veículo espacial, o veículo utilizado para transportar cargas ao espaço, incluindo-se os veículos lançadores utilizados para transportar satélites, sondas ou cargas úteis orbitais, e os foguetes de sondagem utilizados para transportar sondas ou cargas úteis suborbitais.

§ 2º O disposto no inciso XIII do § 1º não alcança os veículos de uso recreativo.

**Cláusula primeira-A** O disposto nos incisos IX, X e XI da cláusula primeira só se aplica a operações efetuadas pelos contribuintes a que se refere a cláusula primeira-B e desde que os produtos se destinem a:

I - empresa nacional da indústria aeroespacial e seus fornecedores nacionais, ou estabelecimento da rede de comercialização de produtos aeroespaciais;

II - empresa de transporte ou de serviços aéreos, aeroclubes e escolas de aviação civil, identificados pelo registro na Agência Nacional de Aviação Civil;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - oficinas de manutenção, modificação e reparos em aeronaves, identificadas pelo registro na Agência Nacional de Aviação Civil;

IV - proprietários ou arrendatários de aeronaves identificados como tais pela anotação da respectiva matrícula e prefixo no documento fiscal.

**Nova redação dada ao caput da cláusula primeira-B pelo Conv. ICMS 89/18, efeitos a partir de 17.10.18.**

**Cláusula primeira-B** O benefício previsto neste convênio será aplicado exclusivamente às empresas nacionais da indústria aeroespacial e seus fornecedores nacionais, às da rede de comercialização, às importadoras de material aeroespacial, às oficinas de manutenção, modificação e reparos em aeronaves, relacionadas em ato pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa no qual deverão ser indicados, obrigatoriamente, os números de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ e no cadastro de contribuinte das unidades federadas.

**Redação original do caput da cláusula primeira-B dada pelo Conv. ICMS 28/15, efeitos de 14.05.15 a 16.10.18.**

*Cláusula primeira-B* O benefício previsto neste convênio será aplicado exclusivamente às empresas nacionais da indústria aeroespacial e seus fornecedores nacionais, às da rede de comercialização, às importadoras de material aeroespacial, às oficinas de manutenção, modificação e reparos em aeronaves, relacionadas em ato pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa no qual deverão ser indicados, obrigatoriamente, o endereço completo, os números de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ e no cadastro de contribuinte das unidades federadas.

§ 1º A fruição do benefício em relação às empresas relacionadas pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa fica condicionada à publicação de Ato COTEPE/ICMS, precedida de manifestação das unidades federadas envolvidas.

§ 2º A empresa interessada em constar da relação de candidatas ao benefício previsto neste convênio, relacionada pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa, deverá cumprir, também, os requisitos estabelecidos por aquele órgão.

**Nova redação dada à cláusula segunda pelo Conv. ICMS 28/15, efeitos a partir de 14.05.15.**

**Cláusula segunda** Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos até 31 de maio de 2017.

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

Brasília, DF, 05 de dezembro de 1991.

A despeito da irresignação de parte da doutrina, o STF firmou entendimento no sentido de reconhecer que as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam.

Nesse sentido, o RE nº 174.478/SP:

“TRIBUTO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. ICMS. CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS USADOS EM INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS **SAÍDAS FORAM REALIZADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CASO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL.** PREVISÃO DE ESTORNO PROPORCIONAL. ART. 41, INC. IV, DA LEI ESTADUAL Nº 6.374/89, E ART. 32, INC. II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. SEGURANÇA DENEGADA. IMPROVIMENTO AO RECURSO. APLICAÇÃO DO ART. 155, § 2º, INC. II, LETRA ‘B’, DA CF. VOTO VENCIDO. SÃO CONSTITUCIONAIS O ART. 41, INC. IV, DA LEI Nº 6.374/89, DO ESTADO DE SÃO PAULO, E O ART. 32, INCS. I E II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88” (RE Nº 174.478/SP, TRIBUNAL PLENO, REDATOR DO ACÓRDÃO O MINISTRO CEZAR PELUSO, DJ DE 30/9/05).

(DESTACOU-SE)

No mesmo sentido, RE 586980 A GR / RS:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL. CUMULATIVIDADE. REGIME OPCIONAL DE APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO. VANTAGEM CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA EVIDENCIADA PELA PROIBIÇÃO DO REGISTRO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO SEM A PERMANÊNCIA DA CONTRAPARTIDA. ESTORNO APENAS PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. 1. **SEGUNDO ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AS FIGURAS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DA ISENÇÃO PARCIAL SE EQUIPARAM.** PORTANTO, AUSENTE AUTORIZAÇÃO ESPECÍFICA, PODE A AUTORIDADE FISCAL PROIBIR O REGISTRO DE CRÉDITOS DE ICMS PROPORCIONAL AO VALOR EXONERADO (ART. 155, § 2º, II, B DA CONSTITUIÇÃO). 2. SITUAÇÃO PECULIAR. REGIME ALTERNATIVO E OPCIONAL PARA APURAÇÃO DO TRIBUTO. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO CONDICIONADA AO NÃO REGISTRO DE CRÉDITOS. PRETENSÃO VOLTADA À PERMANÊNCIA DO BENEFÍCIO, CUMULADO AO DIREITO

DE REGISTRO DE CRÉDITOS PROPORCIONAIS AO VALOR COBRADO. IMPOSSIBILIDADE. TRATANDO-SE DE REGIME ALTERNATIVO E FACULTATIVO DE APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO, NÃO É POSSÍVEL MANTER O BENEFÍCIO SEM A CONTRAPARTIDA ESPERADA PELAS AUTORIDADES FISCAIS, SOB PENA DE EXTENSÃO INDEVIDA DO INCENTIVO. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO' (AI Nº 567.914/RS-AGR, SEGUNDA TURMA, RELATOR O MINISTRO JOAQUIM BARBOSA, DJE DE 1/10/10).

(GRIFOU-SE)

Sendo assim, à luz do que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN, a legislação tributária que dispõe acerca da outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, impondo-se, portanto, afastar a possibilidade de aplicação da analogia e dos princípios gerais do direito tributário, não se admitindo qualquer ampliação do alcance da norma isencional.

Observados esses contornos, em relação aos argumentos da Impugnante no sentido de fazer jus ao benefício da redução da base de cálculo do ICMS aplicada sobre as operações objeto do lançamento em questão, necessário se faz uma análise detalhada da legislação que rege a matéria, a começar pelo Convênio ICMS 75/91.

A Cláusula primeira do Convênio 75/91 estabelece a redução da base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, nas saídas de aeronaves, peças, acessórios e outras mercadorias especificadas em 11 (onze) incisos, entre os quais se destaca matérias-primas e materiais de uso e consumo utilizados na fabricação, manutenção, modificação e reparo de aeronaves e outros produtos descritos nos incisos I a VI, VIII e X, e no funcionamento dos produtos do inciso II da Cláusula primeira, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento) aplicada sobre o valor da operação.

A Cláusula primeira-A informa, no entanto, que o benefício relativo ao disposto nos incisos IX, X e XI da Cláusula primeira, com destaque para os materiais de uso e consumo utilizados na fabricação, manutenção, modificação e reparo, somente se aplica às operações efetuadas por empresas nacionais da indústria aeroespacial e seus fornecedores nacionais, às da rede de comercialização, às importadoras de material aeroespacial, às oficinas de manutenção, modificação e reparos em aeronaves, relacionadas em ato pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa no qual deverão ser indicados, obrigatoriamente, os números de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ e no cadastro de contribuinte das unidades federadas, conforme disciplina prevista na Cláusula primeira-B.

Nos termos do §1º da Cláusula primeira-B, tem-se, ainda, estabelecido que **a fruição do benefício em relação às empresas relacionadas pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa fica condicionada à publicação de Ato COTEPE/ICMS**, precedida de manifestação das unidades federadas envolvidas e, desde que observados os requisitos estabelecidos por aquele órgão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a relação das empresas nacionais que produzem, comercializam e importam materiais aeronáuticos, beneficiárias da redução de base de cálculo do ICMS prevista no Convênio 75/91, foi divulgada por meio do Ato COTEPE nº 7, de 7 de abril de 2010.

Todavia, o único estabelecimento que consta da lista apresentada que guarda alguma semelhança com a denominação social do estabelecimento da Impugnante encontra-se identificado como sendo GOL TRANSPORTES AÉREOS S/A, CNPJ: 04.020.028/0052-91, I.E.: 0621127020357, Aeroporto Internacional Tancredo Neves, S/N, Centro, CEP: 33500-700, Confins (MG).

Portanto, estabelecimento diverso do estabelecimento que consta no polo passivo da relação tributária em discussão. Não há qualquer informação que indique ter sido o estabelecimento da Impugnante contemplado na divulgação do Ato COTEPE nº 7/10.

Contudo, o estabelecimento acima referido foi excluído da relação, conforme anexo III do Ato COTEPE nº 47/10. Confira-se:

### ATO COTEPE/ICMS Nº 7, DE 7 DE ABRIL DE 2010

Divulga relação das empresas nacionais que produzem, comercializam e importam materiais aeronáuticos, beneficiárias de redução de base de cálculo do ICMS.

O Secretário-Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, no uso de suas atribuições que lhe confere o art. 12, XIII, do Regimento da Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS, de 12 de dezembro de 1997, por este ato, torna público que a Comissão, na sua 140ª reunião ordinária realizada nos dias 10 a 12 de março de 2010, em Brasília, DF, com base no § 3º da cláusula primeira do Convênio ICMS 75/91, de 5 de dezembro de 1991, decidiu:

- a) aprovar a relação das empresas nacionais que produzem, comercializam e importam materiais aeronáuticos, beneficiárias de redução de base de cálculo do ICMS, na forma do Anexo Único a este Ato;
- b) revogar o Ato COTEPE/ICMS nº 17/09, de 9 de abril de 2009.

Este Ato entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

MANUEL DOS ANJOS MARQUES TEIXEIRA

(...)

**Excluída pelo Ato COTEPE/ICMS 47/10, efeitos a partir de 20.12.10**

GOL TRANSPORTES AÉREOS S.A CNPJ: 04.020.028/0052-	MANUTENÇÃO, MODIFICAÇÕES E/OU REPAROS EM CÉLULAS DE AERONAVES (CHE 0411-
------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------

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

91 I.E.: 0621127020357 AEROPORTO INTERNACIONAL TANCREDO NEVES, S/N CENTRO CEP: 33500- 700 CONFINS ( MG )	01/ANAC). IMPORTAÇÃO DE AERONAVES, SUAS PARTES, PEÇAS, COMPONENTES, PNEUS, MOTORES, ACESSÓRIOS E EQUIPAMENTOS, PARA USO AERONÁUTICO. P.A. 363 G/CFA/2007.
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

À toda evidência, não pode a Impugnante ser contemplada com a redução da base de cálculo pretendida, tendo em vista que não preenchia as condições previstas na legislação que disciplina a matéria.

Ademais, o benefício previsto no convênio referido se aplica exclusivamente às empresas nacionais da indústria aeroespacial e seus fornecedores nacionais, às da rede de comercialização, às importadoras de material aeroespacial, às oficinas de manutenção, modificação e reparos em aeronaves, relacionadas em ato pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa no qual deverão ser indicados, obrigatoriamente, os números de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ e no cadastro de contribuinte das unidades federadas.

Não há elementos nos autos que comprovem ter sido a Impugnante contemplada com o benefício, especialmente por que não preenche a condição essencial para fruição do benefício da redução da base de cálculo, conforme se percebe da leitura dos Ato COTEPE nº 7/10 e Ato COTEPE nº 47/10.

Por sua vez, o RICMS/02, ao regulamentar o referido Convênio, por autorização do § 3º do art. 8º da Lei n.º 6.763/75, o fez da seguinte forma:

**ANEXO IV****DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO****PARTE 1 - Itens 1 a 14****DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO** (a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE (%):	EFICÁCIA ATÉ:	FUNDA-MENTAÇÃO
12	Entrada, decorrente de importação do exterior, ou saída, em operação interna ou interestadual, dos produtos da indústria aeroespacial relacionados na <b>Parte 3 deste anexo</b> , observadas as definições constantes do § 1º da cláusula primeira do <b>Convênio ICMS 75, de 5 de dezembro de 1991</b> :		31/12/2020	Convênio ICMS 75/91
	a) quando tributada à	77,78		

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

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE (%):	EFICÁCIA ATÉ:	FUNDA-MENTAÇÃO
	alíquota de 18%;			
	b) quando tributada à alíquota de 12%;	66,67		
	c) quando tributada à alíquota de 7%.	42,86		
12.1	Relativamente aos produtos constantes dos itens 9 a 11 da <b>Parte 3 deste anexo</b> , o benefício somente se aplica às operações realizadas por empresa nacional da indústria aeroespacial e seus fornecedores nacionais, estabelecimento da rede de comercialização de produtos aeroespaciais, importadora de material aeroespacial ou oficina de manutenção, modificação e reparos em aeronaves, observado o disposto no subitem 12.2, e desde que os produtos se destinem a:			
	a) empresa nacional da indústria aeroespacial e seus fornecedores nacionais, ou estabelecimento da rede de comercialização de produtos aeroespaciais;			
	b) empresa de transporte ou de serviços aéreos, aeroclubes e escolas de aviação civil, identificados pelo registro na Agência Nacional de Aviação Civil;			
	c) oficinas de manutenção, modificação e reparos em aeronaves, identificadas pelo registro na Agência Nacional de Aviação Civil;			
	d) proprietários ou arrendatários de aeronaves, identificados como tais pela anotação da respectiva matrícula e prefixo no documento			

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

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE (%):	EFICÁCIA ATÉ:	FUNDA-MENTAÇÃO
	fiscal.			
12.2	O benefício previsto neste item, observado o disposto no <b>Capítulo LXIV da Parte 1 do Anexo IX</b> , será aplicado exclusivamente às empresas nacionais da indústria aeroespacial e seus fornecedores nacionais, às empresas da rede de comercialização de produtos aeroespaciais, às importadoras de material aeroespacial e às oficinas de manutenção, modificação e reparos em aeronaves, relacionadas em ato pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa, no qual deverão ser indicados, obrigatoriamente, os números de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ - e no cadastro de contribuinte das unidades federadas.			
12.3	A fruição do benefício em relação às empresas relacionadas pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa fica condicionada à publicação de Ato COTEPE/ICMS, precedida de manifestação das unidades federadas envolvidas.			
12.4	A empresa interessada em constar da relação de candidatas ao benefício, relacionada pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa, deverá cumprir, também, os requisitos estabelecidos pelo órgão.			

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que a redução da base de cálculo somente ficou concedida em relação às entradas decorrentes de importação do exterior, ou saída, em operação interna ou interestadual, **dos produtos da indústria aeroespacial** relacionados na Parte 3 do Anexo IV, observadas as definições constantes do § 1º da cláusula primeira do Convênio ICMS 75, de 5 de dezembro de 1991.

No mesmo passo, restaram consignadas, no CAPÍTULO LXIV do Anexo IX do RICMS/02, as hipóteses de aplicação do benefício restritas às operações com Partes, Peças e Componentes de Uso Aeronáutico, especificamente consideradas na manutenção ou reparo de aeronaves, na forma do disposto no art. 473 do Anexo IX do RICMS/02, *in verbis*:

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 473. O disposto nesta Seção aplica-se exclusivamente às empresas nacionais da indústria aeronáutica, às da rede de comercialização, inclusive as oficinas reparadoras ou de conserto de aeronaves, e às importadoras de material aeronáutico, mencionadas em ato do Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa e listadas em Ato COTEPE na forma prevista no § 3º da cláusula primeira do Convênio ICMS 75/91.

(Grifou-se)

A condição necessária para fruição do benefício na forma estabelecida no § 2º da Cláusula primeira-B do Convênio ICMS 75/91 cinge-se ao dever que tem as empresas do setor que operam na importação de aeronaves e demais produtos afins na fabricação, comercialização, manutenção, modificação e reparos em aeronaves, de providenciar a inclusão do seu estabelecimento em ato do Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa, no qual deverão ser indicados, obrigatoriamente, o previsto nos incisos I, II e III da Cláusula primeira-A do Convênio ICMS nº 75/91, ficando ainda condicionada à publicação dessas empresas em Ato COTEPE.

Assim, além de comprovar que a empresa se enquadra na condição de empresa nacional da indústria aeronáutica, da rede de comercialização, inclusive as oficinas reparadoras ou de conserto de aeronaves e às importadoras de material aeronáutico, mencionadas em ato do Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa, estas, também, são obrigadas a comprovar: a inscrição no cadastro do CNPJ e no Cadastro de Contribuintes das unidades federadas; os produtos que cada uma delas está autorizada a fornecer em operações alcançadas pelo benefício fiscal; e indicação expressa do tipo de serviço que estão autorizadas a executar.

Observe-se que, os requisitos exigidos pelos incisos I, II e III da Cláusula primeira-A do Convênio ICMS 75/91 acima referidos, somente serão atendidos com a publicação em Ato COTEPE, precedida de manifestação das unidades federadas envolvidas, pois, somente assim se configurará a publicidade aos requisitos exigidos para fruição do benefício, dentre eles os produtos e o tipo de serviço que cada uma está autorizada a fornecer, sendo a publicação condição essencial.

Da análise dos Atos COTEPE nºs 07/10 e 47/10, conclui-se que a condição primordial para fruição do benefício, a que se refere o Convênio ICMS nº 75/91, não

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

guarda pertinência com o objeto tratado nos autos, cuja exigência se limita ao lançamento do crédito tributário decorrente da entrada em estabelecimento sediado em território mineiro de lubrificante, não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, sem a comprovação do recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária, a teor do que dispõe o item 4 do § 1º do art. 5º da Lei nº 6.763/75.

A propósito, vale registrar que essa matéria já foi objeto de análise e julgamento neste Conselho de Contribuintes, destacando, a título de exemplo, as decisões consubstanciadas nos Acórdãos nºs 18.824/08/1ª e 17.460/07/2ª. Confira-se:

ACÓRDÃO: 17.460/07/2ª RITO: SUMÁRIO  
IMPUGNAÇÃO: 40.010119392-06  
IMPUGNANTE: GOL TRANSPORTES AÉREOS S/A  
COBRIGADO: GOL TRANSPORTES AÉREOS S/A  
PROC. S. PASSIVO: MARCELO FRÓES DEL  
FIORENTINO/OUTRO(S)  
PTA/AI: 02.000212074-76  
CNPJ: 04.020028/0024-38  
ORIGEM: DF/POUSO ALEGRE

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ÓLEO LUBRIFICANTE – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. CONSTATADA A ENTRADA EM TERRITÓRIO MINEIRO DE ÓLEO LUBRIFICANTE, NÃO DESTINADO À INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO, ACOBERTADA POR NOTA FISCAL SEM DESTAQUE DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO (100%) NOS TERMOS DO ARTIGO 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I DA LEI 6763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

.....  
ACÓRDÃO: 18.824/08/1ª RITO: SUMÁRIO  
PTA/AI: 01.000157691-68  
IMPUGNAÇÃO: 40.010122607-62  
IMPUGNANTE: GOL TRANSPORTES AÉREOS S.A  
IE: 062112702.03-57  
PROC. S. PASSIVO: MARCELO FRÓES DEL  
FIORENTINO/OUTRO(S)  
ORIGEM: DF/BH-3 - BELO HORIZONTE

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ÓLEO LUBRIFICANTE - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. CONSTATADA A ENTRADA EM TERRITÓRIO MINEIRO DE ÓLEO LUBRIFICANTE, NÃO DESTINADO À INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ACOBERTADA POR NOTA FISCAL SEM DESTAQUE DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO (100%) NOS TERMOS DO ARTIGO 56, INCISO II, § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Dessa forma, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

No tocante à exigência da Multa de Revalidação, cumpre registrar que a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Não procede a alegação da Impugnante, ao afirmar que a multa de revalidação seria inaplicável nas operações em questão, uma vez que, de acordo com o art. 56, § 2º, da Lei nº 6.763/75, a multa de revalidação somente seria aplicável nas hipóteses previstas nos incisos I a III do parágrafo referido.

No caso em comento, restou demonstrado que o sujeito passivo deixou de recolher imposto devido incidente na entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de lubrificante, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

A hipótese caracteriza infração ao disposto no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, segundo o qual, nas situações em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, **não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.**

Portanto, caracterizada a infração à legislação tributária e tendo em vista que o crédito tributário foi regularmente formalizado, reputam-se corretas as exigências fiscais do ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

(...)

(Grifou-se)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Paulo Octávio Moura de Almeida Calháo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Revisora), Nayara Atayde Gonçalves Machado e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 12 de novembro de 2020.**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Relator**

rpa