

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão: 15.872/03/3^a

Impugnações: 40.010107763-62, 40.010107764-43, 40.010107765-16,
40.010107768-51, 40.010107800-68, 40.010107805-56,
40.010107803-01, 40.010107804-83, 40.010107801-49,
40.010108242-01, 40.010108244-64, 40.010108240-49,
40.010108241-20

Impugnante: Shell Brasil S.A.

Proc. S. Passivo: João Dácio de Souza Pereira Rolim/Outros

PTA/AI: 02.000203018-51, 02.000203019-32, 02.000203130-86,
02.000203156-31, 02.000203184-52, 02.000203185-25,
02.000203200-91, 02.000203244-79, 02.000203266-09,
02.000203409-62, 02.000203424-51, 02.000203510-18,
02.000203511-91

Inscrição Estadual: 367.012844.2779

Origem: AF/Guaxupé

Rito: Sumário

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ÓLEO COMBUSTÍVEL – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Imputação fiscal relacionada a remessa de combustível, por distribuidora localizada em outra unidade da Federação (Autuada), a indústria localizada neste Estado, cujo produto remetido não se destinava à sua própria comercialização ou à sua própria industrialização. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro, considerando-se a previsão do item 2, § 1º, artigo 372, Anexo IX, RICMS/96 c/c § 2º, artigo 56, Lei 6763/75. Infração caracterizada. Lançamentos procedentes. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

As autuações versam sobre exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação, em dobro, referentes ao exercício de 2002, em razão de remessa de óleo combustível, por distribuidora localizada no Estado de São Paulo, ora Autuada, para contribuinte estabelecido no Estado, considerando-se que o produto remetido não se destinava à sua comercialização ou à sua industrialização.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações para todos os lançamentos, as quais são refutadas pelo Fisco.

DECISÃO

Cuida o caso em tela de exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação, em dobro, referentes ao exercício de 2002, em razão de remessa de óleo combustível, por distribuidora localizada no Estado de São Paulo, ora Autuada, para contribuinte estabelecido no Estado, considerando-se que o produto remetido não se destinava à sua comercialização ou à sua industrialização.

De início, cumpre ressaltar a imunidade nas operações interestaduais referente a combustíveis definida pela Constituição da República:

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

I -

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 as prestações se iniciem no exterior;

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

I - IX -

X - **não incidirá:**

a)

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

Na seqüência do mesmo dispositivo, a Constituição delegou à lei complementar a definição das normas concernentes ao sistema de tributação por substituição tributária, além de outras definições sobre combustíveis:

XII - cabe à lei complementar:

a)

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;**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O objetivo da imunidade nas operações interestaduais, numa interpretação sistemática e segundo a previsão do próprio texto constitucional, seria resguardar, ao Estado onde o produto seria consumido, o imposto respectivo:

§ 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;** (Grifado)

A Lei Complementar nº 87/96, por sua vez, assim tratou a matéria:

Art. 2º -

§ 1º - **O imposto incide** também:

I - II -

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:

I - II -

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.

A previsão do artigo 9º acima transcrito, consubstancia-se através do Convênio ICMS 03/99:

Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

I - II -

III - na entrada de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à industrialização ou à comercialização pelo destinatário. (Grifado)

O Regulamento mineiro do ICMS, seguindo hierarquicamente as previsões acima estabelecidas, regulamentou no Anexo IX:

Art. 372 - Nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinadas a contribuintes localizados neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas desses produtos, em operação interna, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR):

...

§ 1º - **A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS é atribuída, ainda, ao estabelecimento situado em outra unidade da Federação:**

1)

2) **na remessa de combustível e lubrificante derivado de petróleo a este Estado, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização.** (Grifado)

Verifica-se, pois, que toda a legislação pertinente estabelece a incidência do imposto nas operações que destinem combustível a este Estado, quando o produto não for destinado à comercialização ou à industrialização.

A Autuada argúi que a interpretação da norma deve ser no sentido de que o imposto não deva incidir se o combustível fizer parte, como insumo, do processo produtivo do estabelecimento destinatário. Alega que o combustível em questão é utilizado para funcionar fornos e outros equipamentos utilizados na produção do cimento. Desta forma, quando da saída da mercadoria cimento, o combustível estaria sendo indiretamente tributado.

Não obstante este entendimento, percebe-se não ser o mais plausível.

Tendo em mente o dispositivo da Lei Complementar supra, que determina a não incidência do imposto nas operações interestaduais que destinem combustíveis à comercialização ou à industrialização, e considerando-se a previsão do dispositivo constitucional que estabelece que o imposto, com a referida mercadoria, caberá ao Estado onde ocorrer seu consumo, razoável é a interpretação de que a base do sistema de tributação reside no próprio produto, não se concebendo outra interpretação como quer fazer crer a Autuada, no sentido de que o produto participará de processo produtivo onde haverá futura tributação de outro produto que não o combustível propriamente dito.

Não parece lógico que um tipo de mercadoria que demanda tratamento específico na Constituição da República, com citação expressa na mesma, seja, na legislação complementar, tratado como participante de um processo produtivo, com probabilidade de futura tributação que nem sempre é alcançada em sua plenitude, considerando-se incentivos demandados, ou a partir de convênios (isenções) ou mesmo a partir instrumentos via poder legislativo.

Nesse sentido, verifica-se que a interpretação restritiva seria a mais coerente dentro da sistemática da substituição tributária para a mercadoria em questão.

Nessa linha, evidencia-se que existe parecer da Diretoria de Orientação e Educação Tributária, da Superintendência de Legislação Tributária, da Secretaria de Estado da Fazenda (DOET/SLT) nº 034/2002 que corrobora e explicita tal argumento:

“ ... fica estabelecida a incidência do ICMS sobre os referidos produtos (combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo), 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”

Além disso, existe ainda questão relacionada à concorrência desleal provocada pelo entendimento defendido pela Autuada.

Por aquele prisma, as distribuidoras estabelecidas no Estado sofreriam o custo/despesa advindo da tributação na saída da mercadoria, ao mesmo tempo que aquelas localizadas em outras unidades da Federação não teriam qualquer custo nesse sentido.

Dessa forma, percebe-se que a interpretação dada pelo Fisco apresenta-se mais coerente com os pressupostos definidos desde a Constituição da República, passando pela legislação infraconstitucional, para a tributação de combustíveis derivados do petróleo.

Verifica-se, pois, de todo o acima exposto que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes dos Autos de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedentes os lançamentos. Vencidos os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Windson Luiz da Silva que os julgavam improcedentes. O Conselheiro Wagner Dias Rabelo apresentará voto em separado, nos termos do artigo 43 do Regimento Interno do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos. Pela Impugnante, sustentou oralmente Dr. Fernando Guedes Ferreira Filho e, pela Fazenda Estadual, Dr. Célio Lopes Kalume.

Sala das Sessões, 07/03/03.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Edwaldo Pereira de Salles
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 15.872/03/3^a

Impugnações: 40.010107763-62, 40.010107764-43, 40.010107765-16,
40.010107768-51, 40.010107800-68, 40.010107805-56,
40.010107803-01, 40.010107804-83, 40.010107801-49,
40.010108242-01, 40.010108244-64, 40.010108240-49,
40.010108241-20

Impugnante: Shell Brasil S.A.

Proc. S. Passivo: João Dácio de Souza Pereira Rolim/Outros

PTA/AI: 02.000203018-51, 02.000203019-32, 02.000203130-86,
02.000203156-31, 02.000203184-52, 02.000203185-25,
02.000203200-91, 02.000203244-79, 02.000203266-09,
02.000203409-62, 02.000203424-51, 02.000203510-18,
02.000203511-91

Inscrição Estadual: 367.012844.2779

Origem: AF/Guaxupé

Rito: Sumário

Voto proferido pelo Conselheiro Wagner Dias Rabelo, nos termos do artigo 43, do Regulamento Interno do CC/MG.

O que se discute neste processo, é o alcance do termo *industrialização* com o único propósito de se aplicar ou não o Instituto da Substituição Tributária do ICMS nas operações interestaduais, relativas a combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo.

Antes de mais nada, devemos fazer uma leitura minuciosa dos ditames legais pertinentes à matéria, a começar pela Constituição Federal, que em seu art. 155, parágrafo 2, inciso X, alínea “b”, assim estabelece:

“SEÇÃO IV

DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

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

I -

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 as 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:

a)

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

Fica claro, embora não seja este o ponto que, diretamente, se discute no processo, que a operação interestadual com os produtos arrolados na alínea “b”, retro, é alcançada pela imunidade do ICMS, não cabendo, desta feita, ao Estado do remetente, qualquer receita deste tributo. O que se discute, a bem da verdade, é a aplicação ou não do Instituto da Substituição Tributária do ICMS nas operações interestaduais com estes produtos, tendo o Estado do destinatário como beneficiário da receita total deste tributo.

Exercendo a competência que lhe foi atribuída pela Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar número 87 de 1996, assim estabelece em seu art. 2º, parágrafo 1º, inciso III:

“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.” (grifo nosso).

O mesmo diploma legal, em seu art. 3, inciso III, também prevê:

“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;” (grifo nosso).

Por fim, com o propósito de regulamentar a parte final do art. 2º, parágrafo 1º, inciso III, acima, (“cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.”), o diploma legal em questão estabelece o que segue:

“Art. 6º- Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

.....

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;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º - Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente." (grifos nossos).

Continuando, sem adentrar, ainda, no cerne da questão, vamos ver o que diz, sobre o assunto, o RICMS/ 96, vigente à época dos fatos:

“CAPÍTULO XLIX

Das Operações Relativas a Combustíveis,

Lubrificantes e Outros Produtos

Seção I

Da Responsabilidade

Art. 372 - Nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinadas a contribuintes localizados neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas desses produtos, em operação interna, é atribuída, por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR):

§ 1º - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS é atribuída, ainda, ao estabelecimento situado em outra unidade da Federação:

em relação ao imposto devido em razão do diferencial de alíquotas, apurado na forma dos incisos XII e XIII do artigo 44 deste Regulamento, relativamente ao produto sujeito à tributação;

na remessa de combustível e lubrificante derivado de petróleo a este Estado, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização. (grifo nosso)

§ 2º - A responsabilidade prevista neste artigo não se aplica:

às operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo destinadas a este Estado, promovidas por distribuidor de combustíveis, por Transportador Revendedor Retalhista - TRR ou por importador, somente em relação ao valor do imposto que tenha sido retido anteriormente, desde que observado o disposto na Seção IV deste Capítulo;

às operações com os produtos referidos no caput deste artigo destinadas a estabelecimento de substituto tributário da mesma mercadoria;

às operações realizadas entre estabelecimentos distribuidores, nas hipóteses da alínea "a" do inciso II;

4) às operações de transferência para estabelecimento da mesma empresa do substituto tributário, exceto varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa;

5) à remessa de mercadoria para ser utilizada pelo destinatário em processo de industrialização." (grifo nosso)

A polêmica que se trava neste processo, como abordado no início deste parecer, diz respeito à abrangência do termo *industrialização*, previsto nos dispositivos aqui transcritos.

Por sua vez, nenhuma polêmica, como não poderia deixar de ser, se criou com relação ao termo *comercialização*. De fato é uma situação bem definida, onde o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produto recebido terá como destino uma nova saída (venda, transferência, doação, etc.), no mesmo estado em que foi adquirido (não sofrerá qualquer tipo de mudança, seja esta física ou química).

Já que estamos falando de utilização final do produto, vamos abordar as situações previstas nas legislações pertinentes, em particular a do ICMS:

Quando se dispara um processo de aquisição de mercadoria, é de responsabilidade do comprador informar ao vendedor o uso final que será dado à mesma. Uma informação, por exemplo, para *uso e/ou consumo próprio*, quando deveria ser para *industrialização*, custará a inclusão do IPI, se devido, na base de cálculo do ICMS, onerando, desta feita, a operação de forma indevida.

Portanto, em obediência ao princípio da não cumulatividade previsto na Constituição, mas, ao mesmo tempo, respeitando o limite do crédito físico imposto pela legislação do ICMS, quais seriam as situações de destino final da mercadoria que norteiam a incidência dos tributos indiretos, em particular do ICMS, bem como de sua recuperação ou não no destinatário.

1) Uso e/ou Consumo Próprio - Divide-se em duas situações, a saber: Na primeira, como *Consumo Próprio*, temos os materiais adquiridos para satisfazer a necessidade da empresa fora do seu processo produtivo. Por exemplo: os materiais destinados às áreas administrativas, de manutenção, etc. Na segunda, como *Uso Próprio*, temos, máquinas, equipamentos, aparelhos, etc., que, na maioria das vezes, se destinam ao ativo imobilizado da empresa;

2) Comercialização - Alcança toda e qualquer mercadoria que irá sofrer uma nova saída (venda, doação, transferência, etc.), no estado em que foi adquirida;

3) Industrialização - Definida pela legislação do IPI e recepcionada pela legislação do ICMS, em seu RICMS/96, art. 222, inciso II, congrega 5 tipos, a saber:

“II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, tais como:

a - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

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

c - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Portanto, sendo a *industrialização* um gênero, e os seus 5 tipos, espécies, quando as legislações pertinentes à matéria em discussão, aqui transcritas, dispõem que as operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados ou não (o que está grifado acrescido pela legislação do ICMS) quando destinados à *industrialização* ou à *comercialização*, estarão desobrigadas do recolhimento do ICMS/ST, por intermédio do Instituto da Substituição Tributária, temos que no caso da *industrialização*, que é o que se discute neste processo, todas as 5 espécies, vão estar, obrigatoriamente, alcançados pela dita desoneração.

No caso da lide, o remetente, autuado, adotou como premissa lógica e correta, a partir de informação do destinatário, que o produto vendido teria como destino o seu processo produtivo. Neste momento, para aplicar a correta desoneração do ICMS/ST, foi por este invocada a espécie *transformação*, do gênero *industrialização*, conforme descrito na alínea "a", acima.

A *industrialização*, a partir da *transformação*, alcança toda e qualquer mercadoria que tenha como destino o processo produtivo da empresa, dele participando, ora como item que irá agregar o produto final a ser elaborado (matéria-prima, embalagem, etc.) ora como item auxiliar, imprescindível ao processo, que pode ou não manter contato com o produto em elaboração, e, ainda, que ao final de sua participação no mesmo, agregue ou não o produto final (produto intermediário).

Feitas estas considerações, passamos a avaliar, na prática, cada uma das situações acima.

- O comprador definindo que a mercadoria terá como destino o *seu uso e/ou consumo próprio* - nenhuma dúvida relativa à incidência dos tributos indiretos terá o remetente. Caberá, sim, ao comprador definir, internamente, dentro do enfoque que foi dado acima, se a mercadoria se destinará ao *seu consumo próprio* ou ao *seu uso próprio*. Sendo para *consumo próprio* não haverá a recuperação do ICMS. Por sua vez, se for para *uso próprio*, poderá ou não haver a recuperação deste imposto;

- comprador definindo que a mercadoria terá como destino a *comercialização* - Da mesma forma, nenhuma dúvida terá o remetente para emissão da nota fiscal, bem como o destinatário para definir sobre a recuperação ou não do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- O comprador definindo que a mercadoria terá como destino a *industrialização* - Seguindo o mesmo entendimento dos itens anteriores, o remetente irá processar, sem qualquer problema, a emissão de sua nota fiscal. O gênero *industrialização*, de forma una, é utilizado para nortear o emitente da nota fiscal quanto à incidência dos tributos na operação, assim como, para nortear o destinatário quanto à recuperação ou não destes tributos.

Poderíamos parar por aqui, se não estivesse sendo “instituído”, por parte do Estado, um “segundo gênero e espécie, ao mesmo tempo, de industrialização”, somente aplicável às operações interestaduais com combustíveis, lubrificantes, derivados ou não de petróleo.

Que segundo “gênero” é este. Na visão do Estado, nas operações interestaduais, com combustíveis, lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a industrialização pregada pelos ditames legais acima, para fins de incidência do ICMS/ST, pelo mecanismo do Instituto da Substituição Tributária, deve ser entendida como sendo aquela que será exercida pelo destinatário sobre o próprio produto adquirido, e não como sendo aquela que será exercida pelo destinatário, como no caso da lide, sobre o insumo (combustível e lubrificante, derivado ou não de petróleo), e que resultará em outras mercadorias distintas (espécie, *transformação*).

Sem dúvida, trata-se de uma inovação que não encontra guarida em nenhum dos diplomas legais acima, senão vejamos:

Novamente, o que diz a Lei Complementar número 87/96:

“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;” (grifos nossos).

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 subsequentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º - Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente." (grifos nossos)."

Veja que em nenhum momento o legislador se preocupou em criar uma situação específica (que se fosse criada, não seria, nem de longe, um novo gênero de industrialização como quer fazer valer o Estado) para o destino *industrialização*, nas operações, interestaduais, com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo. Se essa fosse a sua vontade, certamente o inciso III, do art. 3º, teria recebido a seguinte redação:

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

Na seqüência dos fatos, o parágrafo 2º, do art. 9º, define, claramente, que o regime da substituição tributária, na operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes, será aplicado, somente, quando o destinatário for consumidor final.

Ainda, com fulcro na legislação pertinente, o próprio executivo mineiro, em seu RICMS/96, assim prevê:

"Art. 372 - Nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinadas a contribuintes localizados neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subsequentes saídas desses produtos, em operação interna, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR):

§ 2º - A responsabilidade prevista neste artigo não se aplica:

5) à remessa de mercadoria para ser utilizada pelo destinatário em processo de industrialização." (grifo nosso)

Ora, que dúvida pode existir, no momento que o texto, da própria legislação do ICMS de MG, apresenta esta expressão "em processo de industrialização".

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Enquanto vigorou (até 26/09/02 – revogado, a partir dessa data pelo Decreto 42.929/02) , para que pudesse valer a vontade do Estado, o referido item 5 também deveria ter sido contemplado em sua redação com a expressão: “à remessa de mercadoria para ser utilizada pelo destinatário em processo de industrialização da própria mercadoria” , e não com a expressão “à remessa de mercadoria para ser utilizada pelo destinatário em processo de industrialização.”.

Ora, processo industrial de uma empresa é aquele onde se desenvolve as suas atividades produtivas. Não cabe aqui diferenciá-lo da forma como o Estado está a entender, ou seja: a industrialização prevista para o destinatário de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, assim como energia elétrica, em operação interestadual, deve ser entendida, mesmo que não descrita em nenhum dos dispositivos aqui apresentados, como sendo a o do próprio produto, enquanto que a industrialização prevista para o destinatário de quaisquer outros produtos, em operação interestadual, que não os acima citados, deve ser entendida como sendo a exercida sobre os insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem), que dará origem a um novo produto, como no caso da lide.

Assim, no momento que o gênero industrialização deve ser considerado como sendo único para definir tanto a incidência dos tributos na operação por parte do remetente, quanto a recuperação ou não do ICMS por parte do destinatário, não pode o Estado, com o seu entendimento, criar uma discrepância de ordem tributária, que culminará com a seguinte situação:

- O remetente, mesmo sabendo que, por exemplo, o óleo combustível será utilizado pelo destinatário em seu processo produtivo (aquecimento de fornos), definirá o destino final como sendo para consumo próprio do comprador, ensejando, desta forma, a incidência do ICMS/ST , por intermédio do Instituto da Substituição Tributária. Neste momento, estaria, este remetente, valendo-se das disposições do parágrafo 2, do art. 9 da Lei Complementar 87/96, para aplicar o referido Instituto e recolher o ICMS/ST.

- E o comprador, como fica após receber a mercadoria tributada nas condições acima? Uma vez que o referido dispositivo determina que a incidência do ICMS/ST, somente ocorrerá nas operações interestaduais com destino a consumidor final, somos forçados a concluir que o crédito do ICMS jamais poderá ser feito.

Entretanto, não é esta a determinação do fisco ao final de sua manifestação de fls 33.

“Finalmente, quanto à questão da utilização do óleo combustível no processo produtivo da empresa, esclarecemos que o destinatário, quando da aquisição do produto, observará os critérios do RICMS e da Instrução Normativa 01/86, que trata do conceito de produto intermediário, para verificação da possibilidade de aproveitamento do ICMS, que deveria estar corretamente destacado na nota fiscal de aquisição, como crédito do imposto” (grifo nosso)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Concluindo, por determinação do Estado, que contraria, totalmente, as legislações pertinentes à matéria, inclusive a sua própria, vamos ter, sempre, nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a ser utilizado como insumo pelo destinatário, a seguinte situação:

Destino final a ser considerado pelo remetente: *consumo próprio*, incidindo, portanto, o ICMS/ST.

Destino final a ser considerado pelo destinatário: *industrialização*, com direito a crédito.

É ou não é uma inovação sem qualquer respaldo das legislações que tratam da matéria.

Apenas para exemplificar uma situação em que o ICMS/ST seria devido numa operação interestadual com os referidos produtos, vamos imaginar a empresa, do exemplo acima, comprando óleo combustível para ser utilizado em empilhadeiras e veículos assemelhados.

Em obediência ao princípio da não cumulatividade previsto na constituição, mas respeitando o limite do crédito físico imposto pela legislação do ICMS, haverá nesta operação a tributação do ICMS/ST, sem comportar, entretanto, a sua recuperação por parte do destinatário. Neste caso, remetente e destinatário estarão determinando, conforme a legislação pertinente prevê, um único destino final para a mercadoria, ou seja, *consumo próprio*.

Finalizando, estamos diante de uma situação em que o Estado de MG, na ânsia de garantir uma receita (até mesmo discutível, se levarmos em consideração que, por ser insumo no destinatário, o respectivo ICMS poderá ser recuperado), enveredou-se pelo caminho mais difícil para buscar, no remetente da mercadoria, a tributação do ICMS, a partir de um segundo “gênero” de industrialização, não previsto em nenhuma das legislações pertinentes.

Certo seria, após fiscalização no destinatário, definir se os produtos aqui tratados, adquiridos em operação interestadual, foram destinados, de fato, ao processo produtivo do mesmo. Detectada qualquer impropriedade neste sentido, ou seja, o produto foi remetido sem qualquer tributação do ICMS, por se destinar ao processo produtivo do destinatário, quando, na verdade, teria este se destinado ao seu consumo próprio, dele (destinatário) seria cobrado o ICMS não recolhido na operação, com os devidos acréscimos legais.

Portanto, por entender que existe um único gênero de *industrialização*, devidamente recepcionado pelas legislações do ICMS e do IPI, que, em relação à definição do destino final, ampara tanto o remetente da mercadoria, para fins da incidência ou não dos tributos indiretos, quanto o destinatário, para fins de recuperação ou não destes tributos, razão assiste à Autuada em não tributar na operação o ICMS/ST, uma vez que a mercadoria, independente de se tratar de combustível ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lubrificante, derivado ou não de petróleo, tinha como destino final o processo produtivo do destinatário.

Sala das Sessões, 07/03/03.

**Wagner Dias Rabelo
Conselheiro - CC/MG**

WDR/RLM

CC/MG