

Acórdão: 16.019/03/3ª Rito: Sumário
Impugnação: 40.010107926-94
Impugnante: Petrobrás Distribuidora S.A.
Proc. S. Passivo: Rogério Gadiolli La Guardia/Outros
PTA/AI: 02.000203241-34
Inscrição Estadual: 367.059023.2232
Origem: DF/Guaxupé

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ÓLEO COMBUSTÍVEL – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatada 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 plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa 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 neste 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, Impugnação às fls. 07/11, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 32/38.

Em Sessão de Julgamento de 7 de novembro de 2002, a 3ª Câmara converte o julgamento em diligência para que o Fisco comprovasse que a mercadoria adquirida não se destinava à sua própria industrialização ou à sua própria comercialização (fls. 42).

A diligência foi cumprida, com a participação do estabelecimento destinatário, às fls. 45/46.

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 neste 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 sequência 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.

Em resposta à diligência determinada pela Câmara, a empresa destinatária da mercadoria informou que não é realizado qualquer tipo de beneficiamento no combustível e que o mesmo não é comercializado. Sustenta que esse produto é utilizado como fonte de energia no processo de geração de energia elétrica.

A Autuada argúi que a interpretação da norma deve ser no sentido de que não deve incidir o imposto se o combustível fizer parte, como insumo, do processo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 entendimento:

“ ... 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 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.

Por fim, para corroborar todo o entendimento acima esposado, a Superintendência de Legislação Tributária (SLT) da Secretaria de Estado da Fazenda normatizou a matéria, através da publicação da Instrução Normativa SLT nº 01/2003, em 6 de junho de 2003:

considerando que a Constituição da República de 1988, em seu artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "b", determina a não-incidência do ICMS nas operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

considerando que a referida norma constitucional tem por escopo transferir a tributação, na sua totalidade, para a unidade da Federação destinatária dos produtos em questão, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando utilizados em finalidade diversa da sua industrialização ou comercialização, não se constituindo, portanto, em hipótese de mera desoneração fiscal tendente a favorecer o consumidor;

considerando que, embora a não-incidência em comento opere em detrimento dos Estados produtores, a própria Constituição em vigor (artigo 20, § 1º) cuidou de assegurar a estes a participação no resultado da exploração dos produtos ou a correspondente compensação financeira por tal exploração;

considerando que, provocado a se pronunciar sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal ratificou o entendimento acima descrito, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 198.088-SP;

considerando que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em consonância com os ditames constitucionais, prevê expressamente a incidência do ICMS sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrente de operações interestaduais, dos produtos supramencionados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (artigo 2º, § 1º, inciso III);

considerando que, relativamente a tal hipótese de incidência, o mesmo Diploma Normativo atribui ao remetente dos produtos a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário (art. 9º, § 2º);

considerando que as disposições acima também se encontram presentes na legislação tributária deste Estado - Lei nº 6.763 (artigo 5º, § 1º, item 4), de 26 de dezembro de 1975 e Regulamento do ICMS (artigo 1º, inciso IV, c/c artigo 360, § 1º, inciso II, Parte 1, Anexo IX), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, a exemplo do que ocorria ao tempo em que vigorava o Regulamento anterior (artigo 1º, inciso IV, c/c artigo 372, § 1º, item 2, Anexo IX), aprovado pelo Decreto 38.104, de 28 de junho de 1996;

considerando, ainda, a consagração, no texto constitucional, dos princípios da federação, da isonomia e da livre concorrência, bem como do objetivo fundamental de reduzir as desigualdades sociais e regionais;

considerando a necessidade de se efetivar o cumprimento incondicional da norma constitucional, não se admitindo sua sujeição a quaisquer fatores nela não previstos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando que uma interpretação extensiva do termo "industrialização", a que se referem os supracitados dispositivos legais, de modo a alcançar todo e qualquer processo industrial de que façam parte o petróleo, inclusive lubrificantes, os combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e a energia elétrica, implicaria indevida subordinação do mandamento constitucional à eventualidade da tributação das mercadorias resultantes de tal processo, quando distintas daqueles produtos;

considerando, também, a uniformidade de entendimento existente nas demais unidades da Federação, relativamente à presente matéria;

considerando, por fim, a necessidade de orientar os servidores, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação dos dispositivos em tela, **RESOLVE** expedir a seguinte

INSTRUÇÃO NORMATIVA:

Art. 1º - Incide o ICMS sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Parágrafo único - Para efeito do disposto no caput, entende-se por industrialização a operação em que os mencionados produtos sejam empregados como matéria-prima e da qual resulte petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados ou energia elétrica.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Glemer Cássia Viana Diniz Lobato (Revisora) e Windson Luiz da Silva.

Sala das Sessões, 18/06/03.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Edwaldo Pereira de Salles
Relator