

Acórdão: 16.421/04/3ª Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010111348-01
Impugnante: Alcoa Alumínio S/A.
Proc. S. Passivo: Francisco Garcia Neto/Outros
PTA/AI: 01.000143250-88
Inscr. Estadual: 518.027950.0003
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST – ÓLEO COMBUSTÍVEL – Constatou-se que a Autuada adquiriu óleo combustível de distribuidora estabelecida em outro Estado da Federação, para ser utilizado como insumo no processo produtivo de alumina, pó de alumínio e alumínio primário (metálico), sem a retenção do ICMS devido a título de substituição tributária, e deixou de efetuar o recolhimento do imposto na entrada dos produtos em território mineiro, descumprindo o disposto no artigo 374 do Anexo IX do RICMS/96. Infração caracterizada. Exigências de ICMS e MR (50%) mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as exigências de ICMS e MR, tendo em vista que o contribuinte adquiriu da empresa Petrobrás Distribuidora S/A, CNPJ 34.274233/0065-69, estabelecida em Paulínea/SP, no período de setembro/2000 a novembro/2002, óleo combustível destinado a consumo em seu processo produtivo, sem a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, deixando de recolher o imposto por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro, descumprindo assim o disposto no artigo 374 do Anexo IX do RICMS/96.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 3364/3385, recolhendo a taxa de expediente conforme DAE de fls. 3386.

O Fisco, em manifestação de fls. 3396/3405, refuta as alegações da defesa.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 3408/3421, opina pela procedência do lançamento.

Em 18/03/2004, o processo é retirado de pauta, face a ausência da Conselheira Revisora, nos termos do artigo 29, § 2º do Regimento Interno do CC/MG.

DECISÃO

DA PRELIMINAR

Preliminarmente, deve ser analisada a alegação da Impugnante de que o Auto de Infração é nulo por estar amparado em legislação já revogada ao tempo da lavratura da peça fiscal.

A Autuação refere-se a fatos geradores ocorridos no período de setembro de 2000 a novembro de 2002, quando encontrava-se em vigor o RICMS/96 aprovado pelo Decreto 38.104/96, que contém os dispositivos legais mencionados pelo Fisco que dão suporte legal para as exigências de ICMS e MR consubstanciadas nos autos.

O artigo 144 do CTN, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário, expressamente determina que *“o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”*.

O Decreto 38.104/96 produziu efeitos de 01.08.96 até 14.12.2002, quando foi expressamente revogado pelo Decreto 3.080, que produziu efeitos a partir de 15.12.2002.

Sendo o presente lançamento relativo a fatos geradores ocorridos no tempo em que vigia o Decreto 38.104/96, os dispositivos legais mencionados pelo Fisco na peça fiscal fornecem o suporte legal necessário à validade do presente lançamento, conforme exigência contida nos artigos 142 do CTN c/c artigo 58 da CLTA/MG.

Ainda em preliminar, alega a Autuada que o Fisco, descumprindo o disposto no artigo 142 do CTN, não identificou corretamente os sujeitos passivos, visto que não inseriu no pólo passivo da obrigação tributária a empresa remetente Petrobrás Distribuidora S/A.

Mais uma vez, sem razão a Autuada.

A eleição dos sujeitos passivos a figurar no Auto de Infração, respeitadas as determinações legais, é de responsabilidade do Fisco e tem como objetivo dar maior garantia ao crédito tributário.

No caso em tela, a eleição da empresa destinatária do combustível como único sujeito passivo a figurar no Auto de Infração tem respaldo no artigo 374 do Anexo IX do RICMS/96 que estabelece:

Art. 374 - O adquirente dos produtos de que tratam os artigos anteriores deste Capítulo, ressalvadas as hipóteses nele previstas, em operação interestadual, sem retenção do imposto por substituição tributária, ainda que desobrigado o remetente, fica responsável pela referida retenção, hipótese em que o imposto deverá ser recolhido no posto de fiscalização de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fronteira ou, na falta deste, no primeiro município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o recolhimento antecipado mediante GNRE.(g.n)

Em outros casos, o Fisco opta por elencar no Auto de Infração, na condição de responsáveis solidários, tanto o remetente quando o destinatário do combustível. Isto ocorre em razão do disposto no artigo 372, § 1º, item 2 do Anexo IX do RICMS/96 e do artigo 21, inciso XII da Lei 6763/75.

Portanto, em ambos os casos, o procedimento fiscal tem respaldado na legislação tributária de regência.

Não assiste, portanto, razão à Impugnante, de forma que não deve prosperar a alegação de nulidade do Auto de Infração.

DO MÉRITO

O Auto de Infração exige ICMS e MR (50%) tendo em vista que a Autuada adquiriu óleo combustível de distribuidora estabelecida em outro Estado da Federação, para ser utilizado como insumo no processo produtivo de alumina, pó de alumínio e alumínio primário (metálico), sem a retenção do ICMS devido a título de substituição tributária, e deixou de efetuar o recolhimento do imposto na entrada dos produtos em território mineiro, descumprindo o disposto no artigo 374 do Anexo IX do RICMS/96.

O crédito tributário apurado está demonstrado no relatório do Auto de Infração, sendo a base de cálculo a prevista no artigo 375, inciso IV do RICMS/96, vigente à época. A planilha de fls. 12/65 traz a relação de todas as notas fiscais objeto da autuação, cujas cópias foram anexadas às fls. 66/3363.

A incidência do imposto nas operações de que aqui se cuida está expressamente prevista na Lei Complementar 87/96, que autorizada pela CF/88 (art. 146-III) dispõe:

LC 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na esteira da Lei Complementar, a Lei Estadual 6763/75 dispõe da mesma forma em seu artigo 5º, § 1º, item 4.

A incidência do imposto, portanto, está claramente delineada na legislação de regência.

Já o recolhimento através do instituto da substituição tributária, que deveria ter sido efetuado pelo remetente, ao contrário do que afirma a Impugnante, tem suporte também em mandamento contido na Lei Complementar 87/96:

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 – (...)

§ 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.

O acordo entre os Estados interessados previsto na Lei Complementar já havia se concretizado antes mesmo da vigência da referida lei, pelo Convênio CONFAZ 105/92 e alterações posteriores, revogado a partir de 26.04.99 pelo Convênio 03/99, hoje em vigor.

Vale observar que aos 11.11.93 havia sido publicado o Convênio ICMS 112/93 que firmou entendimento sobre a aplicação de disposições contidas no Convênio ICMS 105/92, em relação a operações nele descritas, conforme a seguir transcrito:

O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 25ª Reunião Extraordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, nos dias 25 de outubro e 9 de novembro de 1993, tendo em vista o disposto no *parágrafo único do art. 25 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88*, de 14 de dezembro de 1988, no *Convênio ICMS 105/92*, de 25 de setembro de 1992, nos termos dos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.192, de 25 de outubro de 1966), e considerando que:

I - as operações interestaduais com derivados de petróleo e demais combustíveis e lubrificantes, nos termos da *Constituição Federal*, submetem-se a regime peculiar que tem ensejado divergências quanto ao seu alcance;

II - a capacidade econômica captada pelos impostos indiretos, como o ICMS,

é manifestada pelo consumidor final da mercadoria, independentemente de tratar-se de operação interna ou interestadual;

III - em relação a esses produtos e à vista do regime constitucional que lhes é deferido, o ICMS, por ser imposto indireto que termina por onerar o consumo, deve ser arrecadado no Estado destinatário, sendo, portanto, injustificável, em face da garantia da igualdade como pressuposto de aplicação da devida justiça fiscal, que o mesmo consumidor final, em situação idêntica, sofra maior ou menor ônus tributário, dependendo de a aquisição da mercadoria ocorrer em operação interna ou interestadual;

IV - entender-se correta a aplicação de regimes distintos para operações internas e interestaduais a consumidor implica, no caso concreto, discriminação vedada pelo *art. 152 da Constituição Federal*;

V - o acima descrito pode, ainda, levar a concorrência desleal entre empresas, ferindo o disposto no *§ 4º do art. 173 da Constituição Federal*;

VI - o caput da *cláusula primeira do Convênio ICMS 105/92*, de 25.09.92, não estabelece qualquer restrição a operações, para efeito de retenção do imposto;

VII - no *§ 2º da cláusula segunda*, ainda do citado Convênio, estabelece a base de cálculo nas operações em que as mercadorias não se destinem à comercialização, entre elas, as destinadas a consumo,

resolvem celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira. Firmam entendimento segundo o qual a obrigação de retenção do imposto prevista na *cláusula primeira do Convênio ICMS 105/92*, de 25 de setembro de 1992, é aplicável a todas as operações efetuadas com as mercadorias nela mencionadas, pelos remetentes lá definidos, inclusive quando se tratar de operações que destinem as mercadorias a consumidor localizado em outra unidade da Federação.

A partir de 26.04.99, entrou em vigor o Convênio 03/99, estabelecendo que:

“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 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, assegurando o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

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

(...)

III – na entrada de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à industrialização ou comercialização pelo

destinatário.”

Por ocasião da ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação, a matéria encontrava-se regulamentada no Estado mineiro pelo artigo 372, § 1º, item 2, c/c artigo 374, todos do Anexo IX do RICMS/96 – Decreto 38.104/96, com as seguintes redações:

Efeitos de 1º/07/99 a 31/12/2001 – Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. 40.456, de 02/07/99 – MG de 03/07.

"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:

(...)

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

(...)

Art. 374 - O adquirente dos produtos de que tratam os artigos anteriores deste Capítulo, ressalvadas as hipóteses nele previstas, em operação interestadual, sem retenção do imposto por substituição tributária, ainda que desobrigado o remetente, fica responsável pela referida retenção, hipótese em que o imposto deverá ser recolhido no posto de fiscalização de fronteira ou, na falta deste, no primeiro município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o recolhimento antecipado mediante GNRE.

Parágrafo único - Quando a entrada da mercadoria no território mineiro ocorrer em dia ou horário em que não houver expediente bancário e o imposto não houver sido recolhido antecipadamente, não existindo posto de fiscalização de fronteira por onde transitar a mercadoria, o recolhimento será efetuado no primeiro dia útil subseqüente ao da sua entrada no estabelecimento do destinatário."

Efeitos a partir de 01/01/2002 – Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 23, I, ambos do Decreto nº 42.929, de 26/09/2002, MG de 27.

Art. 374 - O adquirente dos produtos de que tratam os artigos anteriores deste Capítulo, ressalvadas as hipóteses nele previstas, sem retenção do imposto por substituição tributária, no todo ou em parte, ainda que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desobrigado o remetente, fica responsável pela referida retenção.

§ 1º - Na hipótese prevista no caput, tratando-se de operação interestadual, o imposto deverá ser recolhido no posto de fiscalização de fronteira ou, na falta deste, no primeiro município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o recolhimento antecipado mediante GNRE.

§ 2º - Quando a entrada da mercadoria no território mineiro ocorrer em dia ou horário em que não houver expediente bancário e o imposto não houver sido recolhido antecipadamente, não existindo posto de fiscalização de fronteira por onde transitar a mercadoria, o recolhimento será efetuado no primeiro dia útil subsequente ao da sua entrada no estabelecimento do destinatário.”

A legislação, portanto, é clara e objetiva quando dispõe sobre a incidência do ICMS na entrada, em território mineiro, de combustíveis derivados de petróleo, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. A mesma clareza se repete nas regras que determinam o recolhimento do imposto por substituição tributária, com a responsabilidade pela retenção atribuída ao remetente, sendo que caso este não proceda ao recolhimento, a responsabilidade passa a ser do adquirente mineiro que recebeu a mercadoria.

A questão suscitada, portanto, restringe-se à interpretação dada aos dispositivos legais pela Autuada, que entende que, uma vez que o produto adquirido (óleo combustível) foi utilizado como insumo no processo industrial por ela desenvolvido para a produção de alumina, alumínio primário e pó de alumínio, deve-se considerar que foi destinado à industrialização, de forma que as operações objeto da autuação estariam fora da incidência do imposto e, portanto, a Remetente estaria desobrigada de efetuar qualquer retenção e recolhimento de ICMS a título de substituição tributária, assim como ela (Autuada) não deveria efetuar o recolhimento por ocasião da entrada das mercadorias no Estado mineiro.

Esta interpretação, entretanto, não se coaduna com o objetivo a ser atingido através da imunidade constitucionalmente concedida às operações interestaduais com petróleo e seus derivados, qual seja, o de que a incidência do tributo sobre os mesmos seja deslocada para os Estados consumidores, conforme inclusive já reconheceu o próprio STF no RE 198.088-SP.

Neste sentido discorre sobre o assunto a DOET/SLT no parecer 034/2002 que reflete o entendimento esposado não só pela Fazenda mineira, mas também pelos demais Estados da Federação, do qual foi extraído o texto abaixo:

“ (...)

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.” (gn)

Para dirimir qualquer dúvida quanto à interpretação correta dos dispositivos legais que regem a matéria, posteriormente foi publicada no MG de 06/06/03 a Instrução Normativa SLT N.º 01 de 03 de junho de 2003, que reza:

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.

Ressalte-se que a IN SLT 01/03 não criou nova situação jurídica, apenas esclareceu para os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária qual a correta interpretação dos dispositivos legais que regem a matéria.

Aliás, insta observar que o entendimento expresso na IN em tela reflete exatamente o entendimento presente na fundamentação do Convênio 112/93, celebrado pelo **CONFAZ** mesmo antes do advento da Lei Complementar 87/96.

Mencione-se que o Estado mineiro recentemente alterou a legislação através artigo 29 da Lei 14.699, de 06/08/2003, publicada no MG de 07/08/2003, que surtiu efeitos a partir de 07/08/2003 conforme artigo 42 do mesmo diploma legal, alterando a Lei 6763/75, acrescentando aos dispositivos legais que cuidam da matéria a expressão

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"do próprio produto" após os dizeres "quando não destinados à comercialização ou à industrialização".

Entretanto, estas modificações não criaram nova situação jurídica quanto à incidência do imposto, mas objetivaram deixar expressa no texto da lei a correta aplicação dos dispositivos legais que, conforme já visto, sempre tiveram o objetivo de vincular a não incidência neles prevista às aquisições interestaduais em que os derivados de petróleo fossem destinados a sua própria industrialização, de forma a resultar em novo produto também derivado de petróleo, que seria posteriormente tributado, no Estado da Federação onde finalmente fosse consumido.

Aliás, é de se frisar que, no caso dos autos, tanto o Fisco quanto a Autuada reconhecem que o óleo combustível se enquadra no conceito de produto intermediário, gerando direito ao aproveitamento de eventuais créditos no caso de aquisição do produto por distribuidora de fora do Estado, com a retenção e recolhimento do tributo na fonte pelo contribuinte substituto.

A apreciação das alegações de inconstitucionalidade da legislação que cuida do assunto, ao argumento de que a posterior publicação da Emenda Constitucional n.º 33/01 não valida alterações promovidas por leis que à época de sua promulgação não possuíam matriz constitucional, não cabe ao CC/MG, tendo em vista o disposto no artigo 88 da CLTA/MG.

Indevida, também, é a argumentação de que a multa de revalidação imposta é de 100% do valor do imposto e que caracteriza confisco.

A multa de revalidação exigida no Auto de Infração é de 50% sobre o valor do imposto, estando prevista na legislação tributária mineira – artigo 56 inciso II da Lei 6763/75 – garantindo que sua aplicação está alicerçada na tipicidade indiscutivelmente necessária em Direito Tributário, sendo multa de caráter punitivo, exigida em função da falta de pagamento do imposto, detectada através de ação fiscal.

Portanto, corretas as exigências de ICMS de MR (50%) exigidos nos Autos de Infração.

Por fim, deve-se ressaltar que não se aplica ao caso dos autos o artigo 100, inciso I, parágrafo único do CTN.

Segundo a Impugnante, a IN SLT 01/03 teria sido por ela observada, na medida que estabelece, como hipótese de industrialização, para fins de não-incidência do ICMS, o processo de obtenção de energia (térmica) proveniente do óleo combustível utilizado como matéria-prima.

Não é esta a correta interpretação a ser dada à IN SLT 01/03. No que diz respeito à energia elétrica como produto resultante da industrialização, a matéria-prima a ser considerada é também a própria energia elétrica e não o combustível.

Além disto, não havia qualquer orientação da Secretaria de Estado da Fazenda no sentido da não incidência do imposto quando o combustível fosse utilizado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como insumo no processo industrial de qualquer produto. A consulta fiscal direta nº 763/97, citada no Parecer DOET/SLT nº 034/2002, não é sequer publicada, não é disponibilizado aos Contribuinte, logo não pode ser tida como “orientação”. Tampouco pode representar prática reiteradamente adotada pelas autoridades administrativas, visto que não há provas de que todos os fiscais e não apenas o Consulente, tenham se orientado por ela.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante sustentou oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças e pela Fazenda Pública Estadual o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), José Eymard Costa e Juliana Diniz Quirino.

Sala das Sessões, 05/05/04.

Cláudia Campos Lopes Lara
Presidente/Relatora