

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.635/08/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000154651-34
Impugnação: 40.010121650-77
Impugnante: Petrobras Distribuidora S/A
IE: 018059023.27-52
Proc. S. Passivo: Arethusa de Souza Totti e Silva/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – LUBRIFICANTES E OUTROS - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatada remessa de lubrificantes e outros produtos derivados do petróleo, por distribuidora localizada em outra unidade da Federação (Autuada), a contribuintes localizados neste Estado, destinados à comercialização, bem como de produtos derivados do petróleo não destinados à comercialização nem à industrialização do próprio produto, sem observância do disposto nos incisos I e II do artigo 24, artigo 32, artigo 49 e artigo 96, Parte Geral, e o artigo 372, inciso II, alínea “b”; artigo 373 e artigo 375, inciso II, alíneas “f.3” e “g”, do Anexo IX, todos do RICMS/96. Exigências de ICMS/ST e multa de revalidação em dobro conforme o art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário retificado pelo Fisco, face ao acatamento parcial das razões da Impugnante. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Dos Fatos

A autuação versa sobre a imputação fiscal de falta de retenção e de recolhimento de ICMS/ST em decorrência de operações de saídas, no período de 01/01/2001 a 31/12/2001, de lubrificantes e outros produtos derivados ou não de petróleo para destinatários localizados neste Estado, devido pelas subseqüentes operações destes produtos destinados à comercialização, bem como pela entrada em território mineiro de lubrificantes derivados de petróleo não destinados à comercialização nem à industrialização do próprio produto. A autuada deixou de observar os incisos I e II do artigo 24, artigo 32, artigo 49 e artigo 96, Parte Geral, e o artigo 372, inciso II, alínea “b”; artigo 373 e artigo 375, inciso II, alíneas “f.3” e “g”, do Anexo IX, todos do RICMS/96.

Exige-se ICMS/ST e multa de revalidação em dobro conforme o art. 56, inc. II, § 2º da Lei nº 6.763/75.

O processo encontra-se devidamente instruído com o Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF (fl. 02); Auto de Infração - AI (fls. 04/06); Relatório Fiscal/contábil com demonstrativos do crédito tributário, apuração da base de cálculo utilizada e apuração do ICMS/ST devido (fls. 08/12); Planilha “Relatório de Apuração do

ICMS/ST Devido” discriminando as operações sem retenção do imposto para consumidores finais e cópias das notas fiscais por amostragem (fls. 13/34); Planilha “Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido” discriminando as operações sem retenção do imposto para varejistas/atacadistas e cópias das notas fiscais por amostragem (fls. 35/41); cópia da Instrução Normativa SLT nº 01/03 (fls. 42/43) e cópia do Parecer DOET/SLT nº 034/02 (fls. 44/51).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 56/80 e documentos anexos às fls. 81/282, alegando, em síntese, que:

- ocorreu a decadência relativa à cobrança de crédito tributário derivado de obrigação cujo fato gerador ocorreu entre os meses de janeiro e dezembro de 2001, afirmando que o AI somente foi recebido em dezembro/2006, portanto mais de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, configurando-se a decadência do direito de constituir o crédito tributário, em razão da ocorrência da homologação tácita nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;

- o Fisco deixou de observar a informação “Faturamento de consignação referente a parcela (...), Nota Fiscal de entrega nº (...)”, pois trata-se de vendas em consignação;

- as notas fiscais analisadas pela fiscalização não continham destaque do imposto em razão de determinação legal (art. 272, parágrafo único, do anexo IX, do RICMS/96), uma vez que tais impostos foram destacados quando da remessa em consignação;

- para provar que se trata de operações de remessas em consignação, solicita produção de prova pericial, formulando quesitos;

- existem notas fiscais que, apesar de não tratarem de venda em consignação, possuem a informação: “Não incidência ICMS substituição tributária. Produto p/industrialização. Lei complementar 87/96”, afirmando que em tais notas há o destaque do ICMS próprio, deduzido pela fiscalização ao efetuar o cálculo do total do imposto supostamente devido;

- se o parecer DOET/SLT nº 034 entrou em vigor somente no final de 2002 e a IN SLT 01, em 2003, não podem retroagir ao período autuado, 2001, nos termos do artigo 105 do CTN, não se aplicando as referidas normas ao presente caso;

- o RICMS/MG e a lei Complementar 87/96, normas hierarquicamente superiores às normas acima citadas, são claros ao isentar do ICMS/ST as operações que destinem energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados para utilização em processo de industrialização;

- considerando o exposto na legislação federal e na própria legislação do Estado de Minas Gerais à época, o entendimento diversas vezes exposto pelo Fisco e as informações prestadas pelos adquirentes quanto à destinação do produto, não poderia reter o ICMS/ST, sob pena mesmo de vir a ser questionada judicialmente pelos seus clientes quanto à indevida retenção;

- ainda que fosse exigível a cobrança do ICMS/ST nas operações em comento, em não sendo feita a retenção do imposto pelo remetente, caberia aos adquirentes fazê-lo, faltando, então, a si, legitimidade passiva;

- a multa aplicada tem caráter confiscatório ferindo princípios da Constituição Federal que proíbem o confisco pelo que solicita seu cancelamento ou sua redução para um patamar que seja condizente com a gravidade da conduta;

- não aceita que sejam cobrados juros sobre multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal e não foi.

Solicita, ao final, que seja julgado improcedente o auto de infração em questão, anulado o crédito tributário correspondente e acolhida em sua totalidade a impugnação apresentada.

Da Reformulação do Crédito Tributário e da Manifestação Fiscal

O Fisco, em face das alegações na Impugnação, intima a Autuada a apresentar cópias de todas as notas fiscais envolvendo as alegadas operações de vendas em consignação (fl. 283), atendida pela Autuada às fls. 285/326.

Intima, ainda, a Autuada, novamente (fls. 327, 329 e 339), requerendo esclarecimentos sobre alguns documentos enviados em resposta à intimação acima citada, que atendeu parcialmente e informou que estava reunindo informações para atendimento da intimação (fls. 332/335). O Fisco volta a intimar a Autuada por mais duas vezes (fls. 336 e 338), intimações não atendidas.

Às fls. 342/354, o Fisco reformula o crédito tributário para excluir exigências referentes a produtos não derivados de petróleo, que não deveriam estar incluídos no AI, e de algumas notas fiscais de vendas em consignação apresentadas.

O Fisco refuta as alegações da Impugnante, em bem fundamentada manifestação às fls. 373/397.

DECISÃO

Adota-se a bem fundamentada manifestação fiscal de fls. 373/397, que passa a fazer parte integrante desta decisão, com algumas modificações.

Da Preliminar

A Impugnante alega, em preliminar, a decadência para o período compreendido entre janeiro de 2001 e dezembro de 2001, baseado no art. 150, § 4º do CTN. No entanto, tal dispositivo aplica-se aos casos de homologação ficta de pagamento, ou seja, desde que comprovado o efetivo pagamento do imposto. Em relação ao imposto devido que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda Pública o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto pelo art. 173, inc. I, do mesmo diploma legal que, para tanto, regra geral, estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o artigo 150 § 4º do CTN, quanto ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco e devidamente lançado de ofício, nos termos do artigo 149, inciso V, do CTN.

No presente caso, relativamente ao período questionado, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/2002, findando-se em 31/12/2006. O Auto de Infração impugnado, o qual abrange o período de 01/01/2001 até 31/12/2001, foi emitido em 22/11/2006 e recebido pela Autuada em 19/12/2006, motivo suficiente para impedir os efeitos da decadência do crédito tributário em questão.

O Acórdão 2.143/00/CE, que a seguir se transcreve, é bastante esclarecedor quanto aos institutos da decadência e da prescrição, aplicando-se inteiramente ao caso em tela:

“... O ART. 150 DO CTN DISCIPLINA OS PROCEDIMENTOS ADSTRITOS À FIGURA DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO QUE OCORRE EM RELAÇÃO AOS TRIBUTOS CUJA LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, COMO É O CASO DO ICMS.

CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN, SE A LEI NÃO FIXAR PRAZO À HOMOLOGAÇÃO, SERÁ ELE DE CINCO ANOS, A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E, EXPIRADO ESSE PRAZO, SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA SE TENHA PRONUNCIADO, CONSIDERA-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OU SEJA, INEXISTINDO LANÇAMENTO OU NA HIPÓTESE DA CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA OBEDECE À REGRA ESTATUÍDA NO ART. 173, I.

ORA, NO CASO EM TELA, SE RECLAMA UM IMPOSTO NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO, I.E., NÃO LANÇADO (NÃO RETIDO E RECOLHIDO) RELATIVO ÀS SAÍDAS DE SORVETES, ACESSÓRIOS E COMPONENTES DESTINADOS PARA MINAS GERAIS. LOGO, É INAPLICÁVEL AO PRESENTE CASO A REGRA INSERTA NO ALUDIDO ART. 150.

DA MESMA FORMA, E POR EXTENSÃO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PRESCRIÇÃO. SE NÃO HÁ O LANÇAMENTO, NADA HÁ QUE SE COBRAR E, PORTANTO, NÃO TERIA SENTIDO ARGÜIR PRAZO PARA O MANEJO DA AÇÃO DE COBRANÇA.”

Da Perícia

A Impugnante requer que seja realizada perícia para que seja demonstrado que todas as suas operações de saídas de produtos destinados a comercialização, das quais o Fisco exige falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, são operações de vendas em consignação.

O Fisco, em face da Impugnação, intima a Autuada a apresentar cópias de todas as notas fiscais envolvendo as alegadas operações de vendas em consignação (fl.

283). Através do ofício s/nº, de 07/02/07 (fls. 285/326), foram encaminhadas cópias de notas fiscais visando comprovar a alegação, entretanto a documentação encaminhada apresenta várias incoerências com a peça fiscal lavrada. Diante de tal fato, o Fisco intimou a Autuada, através dos ofícios CON/07/NCONEXT-RJ nºs 031, de 23/02/07 (fl. 327), 055, de 27/03/07 (fl. 329) e 076, de 08/05/07 (fl. 336), a prestar esclarecimentos sobre a documentação por ela encaminhada. No entanto, as citadas intimações não foram cumpridas e o Fisco, à vista da documentação apresentada, reformula o crédito tributário para excluir das exigências algumas notas fiscais de vendas em consignação, mas mantém as exigências relativas a outras, com fulcro no art. 112, parágrafo único da CLTA/MG (Dec. nº 23.780/84), então em vigor.

A perícia, deste modo, deve ser indeferida, nos termos do art. 142, § 1º, inc. II, alínea “a”, do RPTA (Dec. nº 44.747/08), por ser desnecessária para a elucidação da questão e visto que os quesitos formulados podem facilmente ser elucidados com os esclarecimentos solicitados pelo Fisco.

Do Mérito

Conforme já relatado, cuida a presente autuação de imputação fiscal de falta de retenção e de recolhimento de ICMS/ST em decorrência de operações de saídas, no período de 01/01/2001 a 31/12/2001, de lubrificantes e outros produtos derivados ou não de petróleo para destinatários localizados neste Estado, devido pelas subseqüentes operações destes produtos destinados à comercialização, bem como pela entrada em território mineiro de lubrificantes derivados de petróleo não destinados à comercialização nem à industrialização do próprio produto. A Autuada deixou de observar os incisos I e II do artigo 24, artigo 32, artigo 49 e artigo 96, Parte Geral, e o artigo 372, inciso II, alínea “b”; artigo 373 e artigo 375, inciso II, alíneas “f.3” e “g”, do Anexo IX, todos do RICMS/96, pelo que se exigiu ICMS/ST e multa de revalidação em dobro conforme o art. 56, inc. II, § 2º da Lei nº 6.763/75.

No que se refere às operações com lubrificantes destinadas à comercialização sem destaque e sem retenção do ICMS/ST, a Impugnante alega tratarem-se de notas fiscais relativas a operações de venda de mercadorias remetidas em consignação, sem destaque do imposto, conforme determina o art. 272, parágrafo único, do anexo IX, do RICMS/96. Através do ofício s/nº, de 07/02/07, foram encaminhadas cópias de notas fiscais visando comprovar a alegação, entretanto a documentação encaminhada apresenta várias incoerências com a peça fiscal lavrada. Diante de tal fato, o Fisco intimou, através dos ofícios CON/07/NCONEXT-RJ nºs 031, de 23/02/07 (fl. 327), 055, de 27/03/07 (fl. 329) e 076, de 08/05/07 (fl. 336), a prestar esclarecimentos sobre a documentação por ela encaminhada. No entanto, as citadas intimações não foram cumpridas, ensejando a aplicação do parágrafo único do artigo 112 da CLTA/MG aprovada pelo decreto 23.780/84, então em vigor, bem como o indeferimento da perícia, visto que os quesitos formulados pela Impugnante podem facilmente ser elucidados com os esclarecimentos solicitados pelo Fisco.

“Art. 112 - A entrega ou exibição do documento ou coisa não poderá ser negada:

I - se houver obrigação de entregá-lo ou exibi-lo, prevista na legislação aplicável;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - se aquele que o tiver em seu poder a ele houver feito referência com o propósito de constituir prova.

Parágrafo único - A recusa de exibição de documento ou coisa faz prova contra quem a deu causa."

Quanto às operações de entrada, em território mineiro, decorrentes de operação interestadual com lubrificantes derivados de petróleo não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, a Impugnante deixou de recolher o ICMS/ST devido, ignorando todas as normas que regulamentam a substituição tributária.

A argumentação desenvolvida pela defendente é insuficiente para elidir o feito fiscal, pois alega tão-somente que o destinatário do produto, ao usá-lo em seu processo industrial, teria o direito de se creditar do valor do imposto, nos termos do art. 20 da LC 87/96, e que, justamente por isso, não houve prejuízo para o Estado de Minas Gerais, já que a suposta diferença do tributo seria objeto de creditamento pelo destinatário da operação, ao utilizá-lo em processo industrial.

A imunidade nas operações interestaduais referente a combustíveis é definida em nossa Carta Magna no art. 155:

"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 as prestações se iniciem no exterior;

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

(...)

X - **não incidirá:**

(...)

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

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:

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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;"

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:

CF/88

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

(...)

§ 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;"(grifamos)

A Lei Complementar nº 87/96, por sua vez, 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, como segue:

"Art. 2º - (omissis)

§ 1º - **O imposto incide também:**

(...)

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

Art. 3º - O imposto não incide sobre:

(...)

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

(...)

Art. 7º - Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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." (grifamos)

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 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:

(...)

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

No mesmo sentido caminhou a Lei nº 6.763/75, conforme estabelece o item 4 do § 1º do seu artigo 5º:

"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;" (grifamos)

O RICMS/96, seguindo hierarquicamente as previsões acima estabelecidas, regulamentou a matéria no Anexo IX:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"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 derivado de petróleo a este Estado, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização.**" (grifamos)

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

Com base no dispositivo da Lei Complementar supracitada, o qual 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, relativo a tais operações, caberá ao Estado onde ocorrer seu consumo, razoável é a interpretação de que a base do sistema de tributação reside no próprio produto.

Sem dúvida alguma, é inadequada esta interpretação literal do dispositivo que faz a Autuada, – que exclui a incidência do ICMS em operação interestadual quando destinado à industrialização - posto que não considera os demais dispositivos e princípios constitucionais como um sistema único. Um conflito normativo entre disposições constitucionais teria lugar ao se aceitar essa interpretação, pois, ao se concluir pela total liberação em relação à tributação, estar-se-ia negando o princípio da capacidade contributiva conduzindo a uma discriminação em relação à origem das mercadorias, desiguando a concorrência.

Se considerando uma situação hipotética em que duas indústrias, idênticas e vizinhas, necessitem de lubrificantes para aplicar em qualquer ponto de sua atividade industrial, aquela que comprasse lubrificante de industrial/distribuidor situado no mesmo Estado teria um custo maior do que aquela que recebesse o produto de remetente situado em outra unidade da Federação. Isto porque o industrial/distribuidor sediado em outro estado da Federação remeteria os lubrificantes sem a inclusão do ICMS, enquanto que o seu concorrente situado em Minas Gerais iria remeter seus lubrificantes devidamente gravados pelo ICMS. Considerando que as decisões empresariais são tomadas usando como parâmetro o custo de aquisição das mercadorias, torna-se real a possibilidade de que empresas adquirentes de lubrificantes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

derivados de petróleo comprassem apenas de fornecedor situado em outro Estado, de forma que jamais haveria a incidência do tributo, maculando todo o sistema tributário, ferindo a isonomia e consagrando um desequilíbrio de mercado que jamais a Constituição Federal pretendeu patrocinar.

Respeitando o raciocínio do legislador, a única situação plausível de exclusão de tributação é a de que a industrialização seja a do próprio produto, o que não alcança a sua utilização em procedimentos industriais dos quais resultem produtos diversos, como é o caso das operações objeto da autuação em comento.

Tanto a Instrução Normativa SLT n.º 01/03 quanto o Parecer DOET/SLT N.º 034/2002, ao interpretarem os dispositivos legais relativos à não-incidência do ICMS nas operações interestaduais em questão, dispuseram que a industrialização ora objeto de controvérsia seja entendida como a operação em que os produtos (petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica) sejam empregados como matéria-prima e da qual resulte ainda estes mesmos produtos.

A mencionada instrução não criou nova hipótese de incidência, ao contrário, foi editada com o objetivo de evitar as interpretações extensivas do termo "industrialização", de modo a alcançar todo e qualquer processo industrial de que façam parte o petróleo, inclusive lubrificantes, os combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e a energia elétrica, vez que isto implicaria indevida subordinação do mandamento constitucional à eventualidade da tributação das mercadorias resultantes de tal processo, quando distintas daqueles produtos. Ela objetivou apenas orientar os servidores, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação dos dispositivos legais relacionados à matéria. Logo, a referida instrução revela-se ato administrativo declaratório, praticado por agente competente e observado o princípio da legalidade. Destaca-se ensinamento do I. Jurista José Santos Carvalho-Filho, in Manual de Direito Administrativo – Lúmen Júris – 16ª edição - p. 119:

“O SISTEMA LEGISLATIVO PÁTRIO NÃO ADOTOU O PROCESSO DE CODIFICAÇÃO ADMINISTRATIVA, DE MODO QUE CADA PESSOA FEDERATIVA, CADA PESSOA ADMINISTRATIVA OU ATÉ ÓRGÃOS AUTÔNOMOS DISPÕEM SOBRE QUE VAI EXPEDIR ESSES ATOS E QUAL SERÁ SEU CONTEÚDO. AS TENTATIVAS QUE OS ESTUDIOSOS ENCETARAM PARA DISTINGUI-LOS TÊM SIDO INFRUTÍFERAS, POIS QUE É GRANDE A VARIAÇÃO QUE SOFREM NO QUE SE REFERE A SEU CONTEÚDO E À COMPETÊNCIA DOS AGENTES. ENTENDEMOS, PORÉM, QUE NA PRÁTICA ADMINISTRATIVA ATUAL É IRRELEVANTE DISTINGUI-LOS. RELEVANTE É PRIMEIRAMENTE ENTENDÊ-LOS COMO INSTRUMENTOS DE ORGANIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO. DEPOIS, É VERIFICAR SE, EM CADA CASO, FOI COMPETENTE O AGENTE QUE OS PRATICOU; SE ESTÃO PRESENTES SEUS REQUISITOS DE VALIDADE; E QUAL O PROPÓSITO DO ADMINISTRADOR. E, SOBRETUDO, SE OBSERVAM O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.”

Portanto, a solução da presente lide não depende da IN SLT n.º 01/03 nem do Parecer DOET/SLT N.º 034/2002, mas apenas da análise sistêmica dos dispositivos legais anteriormente reproduzidos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corretas, portanto, as exigências do presente AI. Nesse sentido este Conselho de Contribuintes de Minas Gerais vem se pronunciando favoravelmente ao Fisco, sobre as questões ora suscitadas envolvendo a falta de recolhimento do ICMS/ST referente às aquisições interestaduais de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados. Dentre os diversos Acórdãos, cita-se os de nºs 16.855/05/3ª, 2.88/03/CE, 3.039/05/CE, 16.255/03/3ª e 16.019/03/3ª.

Correta, também, a multa de revalidação exigida de 100% do valor no imposto cobrado, nos termos do art. 56, inc. II, § 2º, inc. I, da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito:

"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:

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

De acordo com o inciso IV do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), os convênios celebrados entre as unidades da Federação são uma das espécies de normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos. No âmbito do ICMS, o CONVÊNIO ICMS 81/93, de 15.09.93, estabelece as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária, instituídos por convênios e protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, relativamente às operações interestaduais. Dentre as determinações do Convênio ICMS 81/93, destaca-se a sua cláusula segunda a qual trata do sujeito passivo por substituição. A referida cláusula define a sujeição passiva por substituição como uma qualidade atribuída ao contribuinte que realiza operações interestaduais com as mercadorias a que se referem os correspondentes convênios ou protocolos, ficando responsável pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Portanto, o que define a atribuição de sujeito passivo por substituição é a realização, por qualquer contribuinte do ICMS, de operação interestadual com mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária, de acordo com o respectivo convênio. Trata-se, assim, de uma obrigação objetiva em relação à espécie de mercadoria envolvida. Basta que a mercadoria esteja sujeita à substituição tributária para que o contribuinte que efetuar a operação destinada à revenda, ou uso e consumo, do contribuinte destinatário seja o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST, conforme os termos do respectivo convênio ou protocolo ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto posto, a eleição do sujeito passivo foi realizada nos termos do item 2 do parágrafo 1º do artigo 372 do Anexo IX do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto n.º 38.104/96, o qual define a Petrobrás Distribuidora S/A como responsável, na condição de contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS/ST.

RICMS/96

“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) 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;

2) na remessa de combustível e lubrificante derivados de petróleo a este Estado, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização. (Efeitos de 1º/07/99 a 31/12/2001)”

A Autuada aventa a possibilidade de os destinatários dos produtos terem recolhido, ainda que indevidamente, o imposto pela entrada no seu estabelecimento de lubrificantes derivados de petróleo. Ainda que este procedimento tenha sido uma realidade, o fato é que o mesmo terá sido equivocado, uma vez que criou para os contribuintes em questão uma sistemática particular de tributação, sem amparo na legislação vigente, a qual o Fisco não pode aceitar. Logo, se os destinatários mineiros entenderem ter recolhido imposto indevido, cabe-lhes proceder ao pedido de restituição de indébitos, que será objeto de análise da Fazenda Estadual em outro PTA.

Por fim, quanto aos argumentos da Impugnante acerca de caráter confiscatório de multas, incidência de juros sobre a multa de revalidação e de suposta ofensa a princípios constitucionais, cumpre informar que não são discutidos neste órgão administrativo, em razão das disposições contidas no art. 110, inc. I, do RPTA/MG (Dec. n.º 44.747/08) que estabelece que não se incluem na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 342/354. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 29 de abril de 2008.

Edwaldo Pereira de Salles
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator

CC/MG