

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.637/08/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000156560-45
Impugnação: 40.010122415-47
Impugnante: Petrobras Distribuidora S/A
IE: 018059023.14-38
Proc. S. Passivo: Arethusa de Souza Totti e Silva/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – COMBUSTÍVEL - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST – Constatada remessa de produto derivado do petróleo (querosene iluminante), por distribuidora localizada em outra unidade da Federação (Autuada), a contribuinte localizado neste Estado, não destinado 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, § 1º, item 2, artigo 373 e artigo 375, inciso VII, do Anexo IX, todos do RICMS/96. Infração plenamente caracterizada. Exigências de ICMS/ST e multa de revalidação em dobro conforme o art. 56, inc. II, c/c § 2º inciso I da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Dos Fatos

A autuação versa sobre a falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) pelas entradas em território mineiro, no exercício de 2002, de combustível derivado do petróleo (querosene iluminante), sujeitas ao regime de substituição tributária, para o destinatário PLASPORT INDÚSTRIA & COMÉRCIO LTDA., CNPJ nº 00.930.915/0001-04 e Insc. Est./MG nº 439.952954.00-71, consumidor final com código de atividade econômica – C.A.E. 20.5.1.00-1 (Fabricação de tintas, esmaltes, lacas, vernizes, impermeabilizantes, solventes, secantes e massas preparadas para pintura e acabamento), em operações realizadas por distribuidor de combustíveis de outro Estado, a Autuada. A Autuada deixou de cumprir com sua responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do imposto devido pela entrada da mercadoria com destino ao uso e consumo do adquirente, nos termos do artigo 375, inciso VII, do Anexo IX do RICMS/96. O imposto foi incluído no montante da base de cálculo substituição tributária (BC/ST) e a apuração seguiu o disposto no art. 49, Parte Geral, do mesmo Regulamento e nos incisos II e III do artigo 2º da Instrução Normativa SLT nº 01/2003.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e apuração da base de cálculo utilizada (fls. 08/10); cópia do Parecer DOET/SLT nº 034/02 (fls. 11/18); cópia da Instrução Normativa SLT nº 01/03 (fls. 19/20); Planilha “Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido” discriminando as operações sem retenção do imposto para a Plasport Indústria e Comércio Ltda. (fls. 21/22) e Planilha “Demonstrativo de cálculo do ICMS/ST Apurado” discriminando as operações sem retenção do imposto para a Plasport Indústria e Comércio Ltda. e cópias das notas fiscais por amostragem (fls. 23/34).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 37/79 e documentos anexos às fls. 80/99, alegando, em síntese, que:

- em caráter preliminar, ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário ora exigido uma vez que os fatos geradores ocorreram entre os meses de janeiro e outubro de 2002, e o recebimento do auto de infração se deu em outubro de 2007, portanto há mais de cinco anos de suas ocorrências, configurando a decadência em razão da homologação tácita, tudo nos termos do art. 150, § 4º do CTN;

- não é obrigatória a retenção e o recolhimento do ICMS/ST das operações em questão ressaltando que, nas respectivas notas fiscais, consta observação da não-incidência do ICMS/ST por ser produto para industrialização, de acordo com a Lei Complementar 87/96, acrescentando ainda que em tais notas há o destaque do ICMS próprio, deduzido quando da apuração do imposto supostamente devido;

- conforme o voto do Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões, do Conselho de Contribuintes, no Acórdão 17.095/05/1ª, não há incidência do ICMS/ST sobre produtos quando destinados à industrialização, ressaltando que, segundo o relatório, a resposta dada à Consulta Fiscal Direta – CFD Nº 763/97, que embora interna, orientou e sustentou todos os trabalhos fiscais ao longo de um grande período e, caso houvesse consulta de contribuinte, esta seria respondida nessa mesma linha, pelo menos enquanto perdurou tal entendimento, que só foi reformulado expressamente pelo Parecer DOET/SLT Nº 034/2002 e, posteriormente, pela Instrução Normativa SLT 01/2003;

- ainda com base no relatório do mesmo voto, como a autoridade administrativa conheceu e anuiu por tanto tempo com sua interpretação, erigiu tal entendimento ao status de norma complementar, nos termos do inciso III, do artigo 100, do CTN;

- 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, 2002, nos termos do artigo 105 do CTN, não se aplicando as referidas normas ao presente caso;

- a IN SLT 01/2003 é uma norma hierarquicamente inferior ao Convênio Nº 03/99, ao RICMS/MG, à Lei Complementar 87/96 e à Constituição Federal/88, não podendo, portanto, contrariar ou restringir o que nelas está disposto;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na mesma Instrução, “produto industrializado” e “industrialização” não estão esclarecedoramente conceituados, notadamente quando confrontados com o que está disposto, quanto a produto industrializado, no artigo 46 do CTN, e quanto à industrialização, no artigo 222 do RICMS/96;

- é intuito da Lei Complementar desonerar as operações com produtos quando, em operação interestadual, forem destinados ao processo produtivo, seja como matéria-prima, produto intermediário ou insumo, e não só quando servirem de matéria-prima na produção dos mesmos produtos;

- o próprio Fisco mineiro já teve entendimento da mesma forma como ora defende, conforme resposta dada à Consulta nº 213, DOE de 28/12/99;

- o querosene iluminante foi utilizado como insumo energético no processo produtivo da adquirente, ou seja, foi imediata e integralmente consumido no processo produtivo de industrialização, sendo essencial na obtenção do produto final;

- considerando o disposto na legislação federal e mineira, o entendimento exposto pelo Fisco à época e a 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;

- quanto à formação da base de cálculo na apuração do crédito tributário, para que fosse exigível a inclusão do ICMS na formação da sua própria base de cálculo, seria necessária expressa previsão legal;

- a Lei Complementar 87/96 e o RICMS/MG são normas de caráter genérico em relação a operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não do petróleo, com aplicação meramente subsidiária, uma vez que existe o Convênio ICMS Nº 03/99, norma específica para o caso em tela e que nele não há lacunas;

- a Cláusula quarta do citado convênio dispõe, para operações interestaduais que “...a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário”, só existindo previsão da inclusão do ICMS para operações internas;

- com base no artigo 374, do Anexo IX do RICMS/96, o AI deveria ter sido lavrado contra o adquirente, ou pelo menos incluí-lo como solidário, lembrando que existe a possibilidade de o destinatário do produto ter recolhido o imposto pela entrada em seu estabelecimento, o que tornaria indevida a ora exigência do mesmo tributo;

- caso fosse devido o imposto da forma exigida, o destinatário do produto teria o direito de se creditar do seu valor com a finalidade de evitar sua cumulatividade, conforme autoriza o artigo 20 da LC 87/96;

- deixou de repassar ao destinatário o valor do ICMS ora exigido, e alega que tal orientação foi de conhecimento e aceitação pelo Fisco por vários anos sem que houvesse manifestação quanto ao procedimento por ela adotado;

- a exigência ora combatida fará gerar para a Fazenda ganho indevido, já que receberá o valor do ICMS/ST sem que haja a possibilidade do adquirente creditar-se, uma vez que não suportou o respectivo encargo financeiro;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a multa aplicada tem caráter confiscatório, ferindo princípios da razoabilidade e proporcionalidade pelo que solicita o cancelamento da multa aplicada 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 Manifestação Fiscal

O Fisco refuta o alegado na Impugnação, em bem fundamentada manifestação às fls. 102/120.

DECISÃO

Adota-se a bem fundamentada manifestação fiscal de fls. 102/120, 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 e outubro de 2002, 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 montante não contemplado na apuração posteriormente verificado pelo Fisco e devidamente lançado de ofício, nos termos do artigo 149, inciso V, do CTN.

A exigência em questão não trata de falta de pagamento ou pagamento a menor de imposto apurado e declarado pela Impugnante, portanto, sujeito a homologação. O auto de infração exige crédito tributário originário da constatação, pelo Fisco, da falta de retenção e de recolhimento do imposto devido pelas operações constantes das notas fiscais discriminadas no Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido, ou seja, as que não foram oferecidas à tributação e, por isso, não foram incluídas nas informações prestadas pela Impugnante na data prevista para os respectivos períodos de apuração.

Os fatos geradores não tributados ocorreram ao longo do exercício de 2002. De acordo com o retro mencionado inciso I, artigo 173, o termo inicial para a decadência iniciou-se em 01/01/2003 e estendeu-se até 31/12/2007. A peça fiscal foi lavrada no dia 12/09/2007 e recebida pela Autuada em 08/10/2007, motivo suficiente para impedir os efeitos da decadência do crédito tributário em questão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 DÓLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OU SEJA, INEXISTINDO LANÇAMENTO OU NA HIPÓTESE DA CONSTATAÇÃO DE DÓLO, 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.”

Do Mérito

Conforme já relatado, cuida a presente autuação de imputação fiscal de falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) pelas entradas em território mineiro de combustível derivado do petróleo (querosene iluminante), sujeitas ao regime de substituição tributária, para o destinatário PLASPORT INDÚSTRIA & COMÉRCIO LTDA., CNPJ nº 00.930.915/0001-04 e Insc. Est./MG nº 439.952954.00-71, consumidor final com código de atividade econômica – C.A.E. 20.5.1.00-1 (Fabricação de tintas, esmaltes, lacas, vernizes, impermeabilizantes, solventes, secantes e massas preparadas para pintura e acabamento), em operações realizadas por distribuidor de combustíveis de outro Estado, a Autuada. A Autuada deixou de cumprir com sua responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do imposto devido pela entrada da mercadoria com destino ao uso e consumo do adquirente, nos termos do artigo 375, inciso VII, do Anexo IX do RICMS/96. O imposto foi incluído no montante da base de cálculo substituição tributária (BC/ST) e a apuração seguiu o disposto no art. 49, Parte Geral, do mesmo Regulamento e nos incisos II e III do artigo 2º da Instrução

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Normativa SLT nº 01/2003. Exigiu-se ICMS/ST e multa de revalidação em dobro conforme o art. 56, inc. II, § 2º da Lei nº 6.763/75.

Ignorando todas as normas que regulamentam a substituição tributária, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido pelas operações de entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual com querosene iluminante, combustível líquido derivado do petróleo, não destinado à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

Segundo declaração prestada pela própria Impugnante, item 63 (fl. 56 do PTA), o querosene iluminante foi utilizado como insumo energético no processo produtivo de industrialização do adquirente, ou seja, foi imediata e integralmente nele consumido, sendo essencial na obtenção do produto final. Diante de tal afirmativa, não resta dúvida de que o destinatário está classificado na categoria de consumidor final.

A imunidade prevista para as operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, prevista na Constituição Federal de 1988 e na respectiva legislação infraconstitucional, de forma alguma desonera os produtos de tributação e, sim, destinam a totalidade do imposto incidente para o Estado destinatário onde os mesmos serão consumidos. A Constituição atribui aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do imposto, no caso do ICMS sob o regime de substituição tributária. As respectivas legislações infraconstitucionais normalizam, via de regra, os procedimentos para a retenção e o recolhimento do imposto devido por cada tipo de operação, como:

- operações interestaduais destinadas à subsequente comercialização do produto: base de cálculo apurada pela aplicação da respectiva Margem de Valor Agregado – MVA;
- operações interestaduais destinadas à industrialização do próprio produto: a exigência do imposto fica postergada para a saída interna do produto industrializado; e
- operações interestaduais não destinadas à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ou seja, para uso ou consumo do destinatário: base de cálculo apurada pela inclusão do montante do próprio imposto no valor da respectiva operação.

Aplicando a alíquota própria para cada produto sobre a base de cálculo, apura-se o valor do ICMS/ST devido.

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

X - **não incidirá:**

(...)

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

(...)

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

"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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cabará 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 aceitar-se essa interpretação, pois, ao se concluir pela total liberação em relação à tributação, estar-se-ia negando o princípio da capacidade contributiva, e conduzindo a uma discriminação em relação à origem das mercadorias, desigualando a concorrência.

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 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.

Assim, para que seja respeitado 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.

As mencionadas normas acima citadas não criaram nova hipótese de incidência, ao contrário, foram editadas 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. Elas objetivam apenas orientar os servidores, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação dos dispositivos legais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 01/03 nem do Parecer DOET/SLT Nº 034/2002, mas apenas da análise sistêmica dos dispositivos legais anteriormente reproduzidos.

A argumentação desenvolvida pela Impugnante é insuficiente para elidir o feito fiscal uma vez que admite, categoricamente, que não reteve nem recolheu o ICMS/ST devido pelas entradas do produto em território mineiro, como também, o seu entendimento sobre a matéria em questão demonstra-se equivocado.

A declaração da Impugnante sobre a necessidade de expressa previsão legal para a inclusão do ICMS na formação da sua própria base de cálculo, uma das principais características deste imposto, não procede: tal previsão está contida parágrafo 15, do artigo 13, da Lei Nº 6.763/75, a saber:

LEI Nº 6.763, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1975

(...)

Da Base de Cálculo

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

(...)

§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.” (Efeitos de 13/03/89 a 16/12/2002 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 15, II, da Lei nº 9.758/89.)”

O Conselho de Contribuintes de Minas Gerais vem se pronunciando favoravelmente ao Fisco sobre as questões ora suscitadas envolvendo a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST referente às aquisições interestaduais de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados. Dentre os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diversos Acórdãos, destaca-se o de nº 17.592/07/2ª, cujo auto de infração exige o imposto devido, que não foi destacado nem recolhido pela ora Impugnante em operações realizadas com o mesmo produto – querosene iluminante – destinadas a consumidor final mineiro.

Correta, portanto, a exigência do ICMS/ST do presente AI. 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;"

A eleição do sujeito passivo foi realizada nos termos do item 2 do parágrafo 1º do artigo 372 do Anexo IX do RICMS/96, o qual define a Petrobrás Distribuidora S/A como responsável, na condição de contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS/ST, *in verbis*:

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:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. nº 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, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. 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