

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.174/16/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000284304-23
Impugnação: 40.010138950-28
Impugnante: Maxioil do Brasil Ind e Com de Produtos Químicos Ltda.
CNPJ: 64.747280/0001-89
Proc. S. Passivo: Fernando Coelho Atihé/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, por força do Convênio nº 110/07, em operações com produtos derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste estado e para revenda, listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, deve ser excluída a multa isolada até 31/12/11, por ter sido instituída pela Lei nº 19.978, de 28/12/11, para vigorar a partir de 01/01/12, não podendo ser aplicada retroativamente para alcançar situações ocorridas em exercícios anteriores.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES. Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, por força do Convênio nº 110/07, em operações com produtos derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste estado e para revenda, listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75, esta última aplicada pelo Fisco em todo o período autuado, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, bem como de retenção e recolhimento a menor, no período de janeiro de 2011 a outubro de 2014, relativo a operações de remessa de derivados de petróleo relacionados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a consumidores finais mineiros e revenda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso XXXVII e inciso VII, alínea “c” da mesma lei, esta última adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 374/435, juntando documentos às fls. 436/477.

A Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do Termo de Rerratificação do Lançamento, fls. 478, em razão da alteração do perfil de Substituído para Consumidor Final dos destinatários Distribuidora IBJ indústria e Comércio Ltda. - ME, CNPJ: 10.826738/0001-66 E Química Brasileira Ltda., CNPJ: 01.609555/0001-06.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 557, reiterando os termos da impugnação inicial.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 558/603, refuta as alegações da Defesa.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 612/632, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 478 e, ainda, para excluir a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 até 31/12/11.

Em sessão realizada em 13/07/16, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia formulado pela Impugnante. Ainda, em preliminar, também à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se conclusão do julgamento para o dia 23/08/16.

Na oportunidade, 13/07/16, foram proferidos os votos dos Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator), que julgava improcedente o lançamento, Marco Túlio da Silva (Revisor) e Geraldo da Silva Datas, que julgavam parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 478 e, ainda, para excluir a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 do período anterior a 31/12/11, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante solicita realização de prova pericial conforme quesitos formulados às fls. 434/435.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apesar de nitidamente desnecessária a perícia para a elucidação da questão, tendo em vista tratar-se o produto de óleo lubrificante derivado de petróleo, a maioria das operações remetidas em operação interestadual para contribuinte mineiro, não destinado à industrialização desse mesmo produto, e outra pequena parte das operações destinadas à revenda, a Fiscalização responde às fls. 598/601 da manifestação fiscal os quesitos formulados pela Impugnante conforme transcrito abaixo:

A- Queira o Sr. perito identificar a forma de utilização dos produtos fornecidos pela autuada a seus clientes mineiros, no tocante aos produtos em tela nas notas fiscais elencadas na autuação, trazendo descrição dessa utilização.

Resposta: As empresas industriais utilizam os produtos derivados de petróleo como uso e consumo no seu parque industrial, já que dentre os destinatários nenhum deles tem como objeto social indústria de lubrificante derivados de petróleo. A única empresa que adquiriu o produto para revenda, conforme Termo de Rerratificação de fls. 478 é MinasMax Distribuidora de Produtos Automotivos Ltda. e, portanto, o utiliza para revender.

B- Indaga-se: esses produtos são utilizados em processo de industrialização correspondente ao objeto social dos destinatários mineiros ou ainda para revenda? Ou são utilizados em situação de consumo final pelo estabelecimento destinatário? Queira segregar cada uma das situações, no tocante ao elenco de operações versadas no auto de infração.

Resposta: A classificação de perfil das empresas seguiu o critério de CNAE dos destinatários.

Os produtos são utilizados como uso e consumo tendo em vista as empresas destinatárias não possuem como objeto produtores de óleo lubrificantes derivados de petróleo. A única exceção de não utilização para uso e consumo ocorre com MinasMax Distribuidora de Produtos Automotivos Ltda que utiliza os produtos para revender, o que em nada altera o feito fiscal.

Abaixo as empresas destinatárias segregadas por perfil, CNAE:

CNPJ Destinatário	Razão Social Destinatário	CNAE	Descrição da Atividade
23637697000101	ALCOA ALUMINIO S.A	2441-5/01	Produção de alumínio e suas ligas em formas primárias
25878901000101	ARCELORMITTAL CONTAGEM S/A	2431-8/00	Produção de tubos de aço com costura
17532854000111	BELOACO INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	2431-8/00	Produção de tubos de aço com costura
02618514000130	CENTRASA CENTRO DE SERVICOS DO ACO LTDA	2449-1/99	Metalurgia de outros metais não-ferrosos e suas ligas não especificados anteriormente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

12665510000167	CLASSLUXO LTDA ME	2593-4/00	Fabricação de artigos de metal para uso doméstico e pessoal
00857758001201	DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA	2949-2/99	Fabricação de outras peças e acessórios para veículos automotores não especificamente anteriormente
17109372000153	EMBASIL EMBALAGENS SIDERURGICAS LTDA	2591-8/00	Fabricação de embalagens metálicas
07385124000181	INJEPLASTIC INJECAO E COMERCIALIZACAO DE PLASTICOS LTDA	2229-3/02	Fabricação de artefatos de material plástico para usos industriais
19537752002168	LOGQUEL LOCADORA DE EQUIPAMENTOS PARA CONSTRUCAO LTDA	7732-2/01	Aluguel de maquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes
25878901000101	MANCHESTER TUBOS E PERFILADOS SA	2431-8/00	Produção de tubos de aço com costura
20243945000141	MECAN INDUSTRIA E LOCACAO DE EQUIPAMENTOS PARA CONSTRUCAO LT	7732-2/01	Aluguel de maquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes
20243945000303	MECAN INDUSTRIA E LOCACAO DE EQUIPAMENTOS PARA CONSTRUCAO LT	2822-4/02	Fabricação de maq., equip. e apar. para transp. e elevação de cargas , peças e acessor.
04838924000112	NORTE ACO INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	2599-3/02	Serviço de corte e dobra de metais
01276156000162	PEYRANI BRASIL S/A	4329-1/99	Outras obras de instalações em construções não especificadas anteriormente
17433970000183	RECIMAP GERACAO DE ENERGIA ELETRICA LTDA	3513-1/00	Comercio atacadista de energia elétrica
71504716000174	RIO DOCE LAPIDARIES LTDA	3211-6/01	Lapidação de gemas
02454348000184	SODECIA MINAS GERAIS INDUSTRIA DE COMPONENTES AUTOMOTIVOS LT	2949-2/99	Fabricação de outras peças e acessórios para veículos automotores não especificados anteriormente
45987062000681	SOUFER INDUSTRIAL LTDA	2599-3/99	Fabricação de outros produtos de metal não especificados anteriormente
04907546000181	TEMPERLIDER LTDA - ME	2311-7/00	Fabricação de vidro plano e de segurança
18032250000179	WDS WOODBROOK DRIVE SYSTEMS ACIONAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA	2815-1/02	Fabricação de equipamentos de transmissão para fins industriais, exceto rolamentos
10826738000166	DISTRIBUIDORA IBJ LTDA - ME	3230-2/00	Fabricação de artefatos para pesca e esporte
11189683000193	MINASMAX DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA	4681-8/02	Comercio atacadista de combustíveis realizado por transportador retalhista (TRR)
01609555000106	QUIMICA BRASILEIRA LTDA	4645-1/01	Comercio atacadista de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios

C- Quais os produtos industrializados aos quais dão saídas os clientes mineiros?

Resposta: As empresas industriais dão saída a produtos diversos conforme descrição de CNAE no quadro acima como, por exemplo, vidros planos, artefatos para pesca e artefatos de plástico. Repisa-se que nenhuma dessas empresas industriais destinatárias dá saída ao óleo lubrificante recebido da Autuada que tenha sofrido industrialização do próprio produto uma vez que nenhuma delas tem por objeto a

industrialização do próprio produto derivado de petróleo. A única exceção é a empresa Minasmax que revende o lubrificante adquirido.

D- Eles se sujeitam a regular tributação pelo Estado de Minas Gerais?

Resposta: Sim. Salienta-se que de acordo com a art.66, §8º do RICMS/02 a empresa destinatária poderá se creditar do imposto retido por substituição tributária, exceto se para a revenda, conforme abaixo:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

§ 8º O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária ou que tenha recolhido o imposto sob o referido título em virtude da entrada da mercadoria em território mineiro ou no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento e não destiná-la à comercialização, poderá apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria.

E- É de se supor que os produtos fornecidos pela autuada componham o custo de produções, portanto, o preço do produto final industrializado por esses estabelecimentos mineiros?

Resposta: Sim, contudo conforme resposta acima o valor do imposto retido por substituição tributária poderá ser creditado, assim não há cobrança de ICMS em duplicidade pelo Estado de Minas Gerais. A única exceção é a empresa Minasmax que revende o lubrificante adquirido.

Cabe ressaltar que segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), mas esse não é o caso dos autos.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, a perícia solicitada se mostra desnecessária, uma vez que as informações e os documentos contidos nos autos são bastantes e suficientes para o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deslinde da matéria, o que ficará evidenciado quando da análise de mérito do presente lançamento.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG)

Assim, pertinente o indeferimento da prova requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento, bem como de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), no período de janeiro de 2011 a outubro de 2014, em razão de a Autuada (substituta tributária) ter promovido a saída de mercadorias destinadas ao estado de Minas Gerais de produtos derivados de petróleo remetidos para consumidores finais mineiros e revenda, utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos e aguarrás, sujeitos à substituição tributária conforme item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Pela diferença do ICMS/ST recolhido a menor exige-se, além do tributo, multa de revalidação em dobro (art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por consignar em documento fiscal base de cálculo do ICMS/ST diversa da prevista pela legislação exige-se multa isolada de 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada (art. 55, inciso VII, alínea c da Lei nº 6.763/75, combinado com o art. 106, inciso II, alínea c do CTN).

Por deixar de consignar em documento fiscal a base de cálculo do ICMS/ST exige-se multa isolada de 20% (vinte por cento) por cento sobre o valor da referida base de cálculo conforme previsto no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

O trabalho foi desenvolvido com base na análise dos documentos fiscais e arquivos eletrônicos de envio obrigatório ao Fisco. A apuração do imposto devido é decorrente da verificação pela Fiscalização da apuração incorreta da base de cálculo do ICMS/ST (ora por falta de destaque e ora por destaque a menor) e da consequente falta de retenção ou da retenção a menor do imposto consignado nos documentos fiscais relacionados nos Anexos D, D1 e D2 (fls. 44/87), nas remessas das mercadorias relacionadas no Anexo C (fls. 41/43).

A Impugnante em sua defesa sustenta que a regra constitucional disposta no art. 155, § 2º, inciso VII determina que nas operações interestaduais haverá incidência de tributo na entrada do estabelecimento destinatário tão somente quando se tratar de consumidor final, ou seja, quando a mercadoria for destinada ao uso e consumo do próprio estabelecimento.

Reitera que na operação interestadual o fato gerador é a entrada em estabelecimento destinatário dos produtos derivados de petróleo quando não destinados à comercialização ou industrialização.

Cita, ainda, o inciso III do § 1º do art. 2º; art. 3º; inciso IV do parágrafo único do art. 4º; inciso I do § 1º e 2º do art. 9 e inciso XII do art. 12 da Lei Complementar nº 87/96 para reforçar sua tese e jurisprudências que entende corroborar seu entendimento.

Alega que os produtos objeto da autuação são utilizados no processo produtivo dos destinatários conforme declarações firmadas por alguns dos destinatários mineiros (DOCs 6 a 9 – fls. 448/451).

Defende que o óleo lubrificante derivado de petróleo é utilizado como insumo fundamental para a consecução do processo industrial nos estabelecimentos dos destinatários mineiros, o que o caracteriza como produto intermediário, já que é consumido prontamente, além de ser fundamental no processo industrial e, dessa forma, não seria produto de uso e consumo do próprio estabelecimento. Assim, afirma que a tributação se dá quando da saída do produto industrializado final dos estabelecimentos destinatários mineiros.

Dessa forma, argumenta que é inconcebível a cobrança do imposto por substituição tributária de que trata o Anexo XV do RICMS/02 nas operações de mercadorias derivadas de petróleo quando de antemão é sabido que não haverá operações subsequentes, que o fato gerador presumido não ocorrerá, tendo em vista que as mercadorias recebidas serão utilizadas no processo produtivo e irão compor o produto final industrializado.

Afirma que nesses casos de pagamentos de tributos indevido o sujeito passivo tem direito à restituição da quantia paga e que, se isso ocorre de modo contínuo, fica estabelecido o empréstimo compulsório ou confisco. Recorre a jurisprudência e dispositivos legais para ilustrar seu entendimento.

Reafirma que a substituição tributária, de acordo com o art. 12, § 2º do Anexo XV, do RICMS/02, só é devida quando as mercadorias são destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Anexa jurisprudência que entende reafirmar seu entendimento (DOC. 10 – fls. 452/473) e solução de consulta no âmbito da legislação tributária federal que trata do crédito de IPI dos produtos intermediários DOC 11 (fls. 474).

A Impugnante passa a enumerar diversos dispositivos legais e jurisprudências, dentre eles o art. 66, inciso V e X do RICMS/02, além de transcrever parte da Instrução Normativa SLT nº 01/86 (anexado como DOC 12 às fls. 475), para dizer que é claro nas legislações as diferenças entre os produtos intermediários e as mercadorias destinados a uso e consumo e discorre, ainda, sobre o direito de crédito de ICMS referente ao produto intermediário.

Alega que o Fisco Paulista conceitua como produto intermediário os itens que sejam utilizados no processo produtivo para limpeza, desbaste e solda que não se consomem imediata e integralmente na produção.

Anexa, como DOC 13 (fls. 476/477), a Consulta de Contribuinte nº 209/13 formulada ao estado de Minas Gerais para reafirmar que “como produto intermediário entende-se aquele que é consumido, imediata e integralmente, em caráter de essencialidade, no processo produtivo ou integre o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do mesmo art. 66, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/86.”

Argumenta, invocando o art. 59 da CF e jurisprudências, que a Lei Complementar nº 87/96 prevalece sobre o que dispõe a Lei nº 6.763/75, bem como sobre o Convênio ICMS nº 110/07.

Diante disso, refuta a interpretação de que há a incidência da substituição tributária tendo em vista a cláusula primeira, inciso IV, do Convênio ICMS nº 110/07, ter na sua redação “à sua industrialização” ou “à sua comercialização” pelo destinatário. Afirma que conceber que a locução “sua” constante no Convênio ICMS nº 110/07 envolva a necessidade de industrialização do próprio óleo lubrificante derivado de petróleo e não a mera participação no processo produtivo como suficiente para excluí-lo do regime da ST significa interpretar erroneamente o convênio em tela.

No mesmo sentido, assegura que a Lei nº 6.763/75 no art. 5, § 1º, item 4, art. 6, inciso VII e no art. 22, § 8º, item 5, estabelece o fato gerador da substituição tributária no sentido contrário à lei complementar, já que esta não restringiu a não incidência nas entradas de produto derivado de petróleo destinado à industrialização do próprio produto.

A Impugnante alega, ainda, que não há previsão em lei para a base de cálculo utilizada nos autos pelo Fisco, já que o art. 55, inciso II e art. 150, inciso I da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CF e o art. 97, inciso IV do CTN determinam que somente a lei pode estabelecer a base de cálculo. Interpreta que os produtos destinados à industrialização, mesmo considerados intermediários ou se destinados à comercialização, não possuem a base de cálculo prevista na Lei nº 6.763/75 que, em seu art. 3º, ao estabelecer a base de cálculo, tratou das hipóteses quando não destinadas à comercialização ou à industrialização, sem se valer da expressão “do próprio produto”.

Argumenta que, ainda que houvesse base de cálculo prevista, a hipótese não contemplaria a base de cálculo utilizando o método de cálculo “por dentro” do imposto, pois a base de cálculo seria o valor da operação, segundo o art. 8º, inciso I da Lei Complementar nº 87/ 96. Defende que nem o art. 62 e nem o art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 se aplicam ao presente feito fiscal já que a operação própria do substituto deste produto goza de imunidade constitucional. Sustenta que, se houvesse incidência de imposto, o cálculo “por dentro” utilizado pelo Fisco estaria errado, pois não poderia incluir o imposto que inexistente.

Sustenta que a legislação determina que seja deduzido do valor de ICMS/ST o valor do imposto pago pela operação própria baseando-se no art. 20, inciso I do Anexo XV do RICMS/02 e solicita a revisão do lançamento para que sejam abatidos da exigência fiscal os valores de ICMS já pagos anteriormente ao estado de São Paulo.

Entende que a solução correta seria o estado de Minas Gerais, que é detentor de privilégios, cobrar o valor diretamente do estado de São Paulo.

Solicita que se assegure à Impugnante, ao término do presente Processo Tributário Administrativo, o abatimento da multa concedido aos que recolhem no momento da ação fiscal que é de oitenta por cento, caso não houver o total cancelamento da exigência fiscal. Para tanto, argumenta que a incidência de juros moratórios já corrige o tempo decorrido e que não se justifica a imposição de sanção ao longo do tempo. Alega que a redução das multas ser proporcionalmente menor ao longo do tempo à medida em que o evento do Processo Tributário Administrativo for evoluindo é injusta.

Defende que as multas aplicadas (multa isolada e multa de revalidação em dobro), que, somadas, representam 236,20% (duzentos e trinta e seis vírgula vinte por cento) do valor do imposto exigido, possuem caráter confiscatório. Afirma que o princípio da vedação de confisco não se restringe a tributos, pois as multas compõem por igual a obrigação tributária, nos termos do art. 113, §1º e 3º do CTN.

Clama, ainda, pelo afastamento da multa de revalidação por se tratar de cumulação de multas (isolada e de revalidação, esta última em dobro, o que chama de tríplice cumulação de penalidade) e configurar autêntico *bis in idem* a duplicidade de aplicação de multas sobre um único suposto ilícito que é de não pagamento de ICMS por substituição tributária.

Defende que a aplicação da penalidade no presente deve ser mais favorável à Impugnante, nos termos do art. 112 do CTN.

Contesta, ainda, que a Multa Isolada se fez incidir, não sobre o imposto exigido, mas sobre a base de cálculo apurada pelo Fisco, incrementando a pena.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assevera que não se pode admitir a imposição de juros moratórios sobre multa. Nesse sentido, roga pelo afastamento do limite mínimo de juros moratórios de 1% (um por cento), nos períodos do início de 2011 até março de 2012, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 1º da Resolução nº 2880/97, em 05 de março de 2012, que determinava que em nenhuma hipótese a taxa de juros poderia ser inferior a 1% (um por cento) ao mês.

Por fim, requer o cancelamento do Auto de Infração ou, caso assim não se entenda, a mitigação da exigência tributária.

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que a exigência fiscal se fundamenta na responsabilidade prevista no art. 12 do RICMS/02, em relação às mercadorias listadas no item 26 da Parte 2 do RICMS/02:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens 3 a 24, 26, 29 a 32, 39 e 43 a 48 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Ao contrário do que defende a Impugnante, a Lei nº 6.763/75 e o Convênio ICMS nº 110/07 estão rigorosamente de acordo com a Lei Complementar nº 87/96 que, em seu art. 9º, estabelece que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos estados interessados”.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

(...)

§ 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. (Grifou-se)

Em atendimento ao dispositivo supra foi celebrado o Convênio ICMS nº 03/99, substituído pelo Convênio ICMS nº 110/07, que dispõem sobre “*o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos*”, nos seguintes termos:

Convênio ICMS nº 03/99

CAPÍTULO I

DA RESPONSABILIDADE

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:

I - às operações realizadas com:

a) aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos, graxas e óleos de têmpera, protetivos e para transformadores, ainda que não derivados de petróleo, todos para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos;

b) aguarrás mineral, classificada no código 2710.00.92 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH.

II - em relação ao diferencial de alíquotas, a produto sujeito a tributação, quando destinado ao consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;

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

Convênio ICMS nº 110/07

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CAPÍTULO I

DA RESPONSABILIDADE

Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

(...)

IV - óleos combustíveis, 2710.19.2;

V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;

(...)

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

I - às operações realizadas com os produtos a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, ainda que não derivados de petróleo, todos para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos:

Redação original, efeitos até 26.06.12.

a) preparações antidetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados, para óleos minerais (incluída a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais, 3811;

b) líquidos para freios (travões) hidráulicos e outros líquidos preparados para transmissões hidráulicas, não contendo óleos de petróleo nem de minerais betuminosos, ou contendo-os em proporção inferior a 70%, em peso, 3819.00.00;

II - aguarrás mineral ("white spirit"), 2710.11.30;

III - em relação ao diferencial de alíquotas, aos produtos relacionados nos incisos do caput e nos incisos I e II do § 1º, sujeitos à tributação, quando destinados ao uso ou consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;

IV - na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário." (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange ao estado de Minas Gerais, a atribuição da sujeição passiva, mencionada na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 03/99, acima transcrita, é também estabelecida no art. 22, inciso III, § 8º, item 1 e 5 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75:

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1. conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela "E" anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo;

(...)

5. a contribuinte situado em outra unidade da Federação que remeter ao Estado petróleo ou lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto; (grifou-se)

Consoante o disposto no § 2º do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, não resta qualquer dúvida que o ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, que tenham como destinatário consumidor final, cabe ao estado onde estiver localizado o adquirente, sendo atribuída ao remetente, a responsabilidade pela retenção e recolhimento desse imposto, na condição de substituto tributário, tendo em vista a celebração dos Convênios ICMS nº 03/99 e 110/07.

Dessa forma, equivocou-se a Impugnante, visto que não se pode apenas aplicar a interpretação literal dos dispositivos supracitados da Lei Complementar nº 87/96, sem harmonizá-los com os demais dispositivos e princípios constitucionais.

A Impugnante insiste que os produtos objeto da autuação em análise não são destinados a consumidor final, pois são aplicados unicamente como insumos em processo de industrialização e seriam, dessa forma, produtos intermediários, conforme declarações emitidas por alguns destinatários dos referidos produtos, anexas aos autos.

Em contraponto, a Fiscalização argui que a única hipótese de industrialização que afasta a incidência do ICMS/ST é a industrialização do próprio produto, o que não se deu no caso em análise. Sustenta que o CNAE Fiscal das empresas destinatárias, conforme demonstra em fls. 576/577 não corresponde à industrialização de lubrificantes. E que, dessa forma, os lubrificantes foram utilizados pelos destinatários como consumidores finais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante dizer, ainda, que nenhum destinatário dos produtos afirmou, em sua declaração, que houve a industrialização do próprio produto, mas apenas fazem a afirmação “foram utilizados em nosso processo produtivo”.

Muito bem argumenta a Fiscalização de que ao contrário do que assegura a Impugnante, o óleo lubrificante, *in casu*, não se reveste das características de produto intermediário. Não poderá ser considerada industrialização a utilização do derivado de petróleo como insumo em processos industriais dos quais resultem outras mercadorias distintas, ou utilizado para lubrificar maquinário de fábrica. Portanto, o imposto é devido por substituição tributária e trata-se de mercadoria destinada para uso e consumo.

Cabe destacar que a expressão “quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário”, presente no final do inciso IV, § 1º do Convênio nº 110/07, deixa claro que a exigência do ICMS/ST somente não é devida quando a operação se destinar a industrialização ou comercialização do próprio produto. O que, repita-se, não é o caso tratado nos autos.

Em Minas Gerais, essa interpretação foi consolidada no Parecer nº 034/02 e na Instrução Normativa nº 01/03, *in verbis*:

Parecer DOET/SLT nº 034/02

(...)

Do Mérito:

(...) Destarte, tendo em conta a pretendida uniformidade, como justificar, por exemplo, que os consumidores sejam mais ou menos onerados pelo imposto, conforme adquiram o mesmo produto internamente ou em operação interestadual? No mesmo sentido, quanto ao atingimento das demais metas mencionadas, estaria o ICMS concorrendo para o incremento das desigualdades já existentes, caso onerasse ainda mais as aquisições efetuadas pelas unidades Federadas não favorecidas pela existência do petróleo em seus respectivos territórios.

A despeito da polêmica doutrinária a que nos referimos acima, no que diz respeito às operações de que se cuida, a Lei Complementar n.º 87/96, exercendo a competência que lhe foi atribuída pela Constituição Federal (art.146-III), veio regular definitivamente a matéria ao estabelecer:

"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.

(...)

De qualquer modo, tendo ido parar em nossos tribunais, a questão foi decidida no sentido da procedência das disposições albergadas na LC 87/96, ou seja, admitindo-se a cobrança do ICMS nas operações de que se cuida. Senão, vejamos:

‘Concluindo o julgamento de recurso extraordinário (v. Informativo 177), o Tribunal, por maioria, decidiu que é legítima a incidência do ICMS sobre operação de compra de combustível, em outro Estado, por empresa, para uso próprio. Considerou-se que a imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, b, da CF - que exclui da incidência do ICMS as operações que destinem a outros Estados combustíveis derivados de petróleo - não beneficia o consumidor, mas sim o Estado destinatário, ao qual cabe todo o ICMS incidente sobre o produto. Saliu-se ainda que objetivo da norma é beneficiar os Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores, dada a circunstância de ser grande o número daqueles e poucos o número destes, cuja compensação se dá de acordo com o art. 20, § 1º da CF. Vencido o Min. Marco Aurélio, que dava provimento ao recurso do contribuinte, por entender que o art. 155, § 2º, X, b, da CF, dispõe que não incidirá o ICMS sobre operações que destinem petróleo a outros Estados, inclusive lubrificantes, e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados.’

(RE 198.088-SP, relator Min. Ilmar Galvão, 17/05/2000, Informativo STF n.º 189/2000. Grifo nosso.).

Deste modo, em face do acima exposto e retomando a questão inicial que suscitou o presente Parecer, afigura-se resolvido o primeiro questionamento na medida em que fica estabelecida a incidência do ICMS sobre os referidos produtos, 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.

(...) (Destacou-se)

Instrução Normativa SLT nº 01, de 03 de junho de 2003

(MG de 06/06/03)

Dispõe sobre a interpretação dos dispositivos legais relativos à não-incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

(...)

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.

Art. 2º- Relativamente à hipótese de incidência de que trata o artigo anterior:

I - o fato gerador do imposto ocorre no recebimento dos produtos pelo destinatário situado em território mineiro;

II - a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a entrada dos produtos, nesta incluída o montante do próprio imposto;

III - o valor do imposto a recolher é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a operação, vedada a dedução de qualquer valor a título de crédito;

IV - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída ao remetente dos produtos, na condição de substituto tributário, observado o disposto no artigo 360, § 2º, Parte 1, Anexo IX do Regulamento do ICMS,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

(...) (Grifou-se)

Tal entendimento foi inserido no art. 1º, inciso III, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 1º - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

(...)

b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado. (Grifou-se)

Conclui-se, portanto, que no caso ora discutido, a substituição tributária somente ficaria afastada se os lubrificantes derivados de petróleo fossem utilizados, pelos destinatários mineiros, como matéria-prima, transformando lubrificantes em outros lubrificantes, isto é, se ocorresse industrialização do próprio produto.

Nesse sentido já se manifestou em diversas oportunidades o Conselho de Contribuintes/MG, cite-se os Acórdãos nºs 18.692/10/2ª, 20.684/12/1ª, 20.139/13/2ª e 4.368/15/CE.

Quanto à alegação da Impugnante de que não há previsão em lei para a base de cálculo utilizada nos autos pela Fiscalização e que, ainda que houvesse base de cálculo prevista, a hipótese não contemplaria a base de cálculo utilizando o método de cálculo “por dentro” do imposto corretamente sustenta a Fiscalização de que a base de cálculo para a apuração do tributo ora exigido está prevista no inciso IX do art. 13 da Lei nº 6.763/75 (para as operações de uso e consumo), no § 19, item 2, alínea “c” do mesmo art. 13 (para as operações de revenda), c/c art. 13, § 15.

Veja-se:

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

(...)

IX - no recebimento pelo destinatário, situado em território mineiro, de energia elétrica e de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, o valor da operação de que decorrer a entrada, nele

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incluídos todos os custos ou encargos assumidos pelo remetente ou destinatários; (grifou-se)

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

O valor do imposto a ser recolhido está determinado no art. 62 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que assim prescreve:

Art. 62. Na operação interestadual com lubrificante derivado de petróleo, o valor do imposto a ser recolhido a este Estado, a título de substituição tributária, é o resultante da aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição tributária.

Conforme defende a Fiscalização, tendo em vista a imunidade constitucional prevista para as remessas de derivados de petróleo para este estado (imunidade das operações próprias do remetente), a Fiscalização, para as operações destinadas a uso e consumo, apurou o ICMS/ST mediante a exclusão do ICMS destacado, incorretamente, pela Impugnante a título de operação própria para o estado de São Paulo (fato por ela reconhecido na impugnação), e, posteriormente, efetuou a inclusão do imposto em sua própria base de cálculo. Ou seja, dividiu-se o valor dos produtos (após a exclusão do ICMS erroneamente destacado a título de operação própria) por 0,82 (oitenta e dois centésimos) e aplicou-se sobre esse montante a alíquota de 18% (dezoito por cento).

Equivocado o entendimento da Impugnante de que o estado de Minas Gerais, para não apená-la, poderia haver-se frente ao estado de São Paulo e receber o imposto pago, tendo em vista os estados serem entes independentes e o repasse de ICMS efetuado entre os estados ser possível somente se legalmente previsto, o que não é o caso.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz que foram imputadas duas penalidades para o mesmo fato.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória, no caso, consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação tributária e, em outras operações, deixar de consignar a referida base de cálculo nos documentos fiscais.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL

Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Cumprindo ainda destacar que não há que se falar que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Importante dizer, ainda, que não há previsão legal para a solicitação da Impugnante de que ao término do presente Processo Tributário Administrativo, caso não ocorra o cancelamento das exigências, seja concedido a ela o mesmo abatimento da multa concedido aos que recolhem no momento da ação fiscal que é de oitenta por cento.

A Lei nº 6.763/75, no art. 53 estipula os percentuais de reduções quanto ao prazo do pagamento das multas.

A Fiscalização corretamente observa que o legislador aprovou reduções a serem aplicadas sobre as penalidades como um benefício àquele contribuinte que reconhece seu erro e opta pelo pagamento. A não aplicação das reduções previstas na Lei nº 6.763/75 não se reveste de aumento e sim da perda do direito a um benefício não exercido por livre e espontânea decisão do contribuinte.

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considerá-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (grifou-se)

Observa-se que, somente em relação à multa isolada, há ressalva no tocante ao termo inicial para cobrança dos juros de mora, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução.

Portanto, não cabe razão a Impugnante em sua alegação e não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora incidentes sobre a multa de revalidação.

Entretanto, a penalidade tipificada no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 foi instituída pela Lei nº 19.978, de 28/12/11, para vigorar a partir de 01/01/12 e, conseqüentemente, não pode ser aplicada retroativamente para alcançar situações ocorridas em exercícios anteriores. Assim, deve ser excluída sua exigência, no presente caso, até 31/12/11.

Dessa forma, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame, com a exclusão da multa isolada tipificada no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 até 31/12/11, como mencionado.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 13/07/16. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 478 e, ainda, para excluir, no período anterior a 31/12/11, a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Relator), que o julgava improcedente. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Geraldo da Silva Datas e Marcelo Nogueira de Moraes.

Sala das Sessões, 23 de agosto de 2016.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente / Relator

Marco Túlio da Silva
Relator designado

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.174/16/2 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000284304-23	
Impugnação:	40.010138950-28	
Impugnante:	Maxioil do Brasil Ind e Com de Produtos Químicos Ltda. CNPJ: 64.747280/0001-89	
Proc. S. Passivo:	Fernando Coelho Atihé/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - SP	

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre a falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, bem como de retenção e recolhimento a menor, no período de janeiro de 2011 a outubro de 2014, relativo a operações de remessa de derivados de petróleo relacionados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a consumidores finais mineiros e revenda.

Importante verificar o que dispõe a legislação aplicável à espécie.

O ICMS está previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal, que estabelece a competência dos Estados e do Distrito Federal para cobrá-lo sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

Por delegação da Constituição Federal, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, dispondo sobre normas gerais do ICMS, incluindo as regras de incidência e de não incidência do imposto:

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.

(...)

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

O recolhimento do ICMS na modalidade de substituição tributária, por sua vez, encontra-se disciplinado no art. 6º da citada lei complementar, sendo que a adoção do regime requer celebração de prévio acordo entre os estados, conforme os dispositivos normativos em comento:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

(...)

Especificamente com relação aos combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, os estados editaram o Convênio ICMS nº 03/99, que reproduziu a regra de não incidência prevista na Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

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.

Portanto, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e do Convênio nº 03/99, somente há a incidência do ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica e derivados de petróleo destinadas a consumidores finais, uma vez que apenas nesses casos o combustível não é destinado a comercialização ou industrialização.

Ocorre que, posteriormente, passou-se a entender que a regra desonerativa somente seria aplicável aos casos em que os referidos produtos fossem utilizados para industrialização deles mesmos. Ou seja, ainda que verificada a utilização dos produtos como insumos no processo produtivo da empresa adquirente (produtos intermediários no processo industrial), a operação estaria abrangida pela regra da não incidência.

Inicialmente, essa interpretação vinha sendo adotada de forma esparsa pelos estados, que passaram a editar normas regulamentadoras internas corroborando essa assertiva. Contudo, esse entendimento acabou sendo unificado por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ que, na sua 127ª reunião ordinária, realizada no dia 28 de setembro de 2007, celebrou o Convênio ICMS nº 110/07, o qual revogou o Convênio ICMS nº 03/99, e estabeleceu que a regra da não incidência seria aplicável apenas quando os produtos fossem destinados “à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário”.

Assim, o atual dispositivo inovou no ordenamento jurídico então vigente, ao acrescentar o pronome possessivo “sua” antes do substantivo “industrialização”. Essa inovação teve como consequência restringir o conceito de industrialização apenas para os casos de industrialização do próprio produto – não como um insumo na fabricação de outro produto.

O termo industrialização sempre foi empregado pela legislação pátria e pela jurisprudência no sentido de geração de novo produto, como explica o Prof. Marco Aurélio Greco, em Parecer publicado na Revista Dialética nº 128, GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Combustíveis e Energia Elétrica Destinados à Industrialização – Sentido do Art. 3º, III da LC 87/96. RDDT, 128. Ed. Dialética: São Paulo. Maio – 2006. pp. 88/116, exatamente sobre o tema em exame:

Na CF/88, ressalta nítida a consagração dos conceitos de industrialização e comercialização como distintos de ‘consumo final’ mencionado no inciso VII. Abrangem toda e qualquer atividade que implique impulsionar a mercadoria dentro do ciclo econômico em direção ao consumidor final; impulsionamento que se dá com a mercadoria no estado em que se encontra ou transformada, montada, beneficiada etc.

Estes termos são utilizados em diversos momentos pela CF/88, (p.ex., artigo 21, XXIII; artigo 177; artigo 173, § 1º; artigo 177, §4º; artigo 187, §1º e II; artigo 195, §8º; artigo 199, §4º e artigo 225, §1º, V) sempre em sentido amplo sem qualificativos que restrinjam sua amplitude a ponto de alcançar apenas algum tipo de industrialização ou algum efeito que dela resulte.

A industrialização pode apresentar vários graus conforme atinja mais ou menos profundamente os planos externo e interno do objeto; pode ir desde mera modificação de apresentação (acondicionamento) até implicar seu desaparecimento para dar nascimento a mercadoria de outra natureza (transformação).

A CF/88 não distingue tipos, graus nem efeitos da industrialização, o que basta para afastar investidas do legislador para qualificá-la de modo a prever que o dispositivo constitucional ou complementar só alcançaria certos casos de industrialização. (...)

Daí a pergunta: na CF/88 e na LC 87/96, para fins de ICMS, o conceito de 'consumidor final' abrange aquele que recebe mercadoria para integração em processo de produção de mercadorias de nova espécie? E do de 'industrialização' restringe-se aos casos em que ela seja do próprio produto?

No plano constitucional e da LC 87/96, a noção de industrialização é ampla, sem restrições. Abrange todos os processos que impliquem aperfeiçoamento, transformação, beneficiamento etc. de mercadoria para o consumo. Não há uma industrialização em geral e uma industrialização do próprio produto. Há apenas uma industrialização que pode ter graus e formas que, no entanto, não são objeto de distinção pelo Constituinte nem pelo legislador complementar.

Portanto, consumo caracteriza a utilização de determinada mercadoria por um não contribuinte do ICMS ou por um contribuinte que não a empregue diretamente no processo de fabricação do seu produto final. Já por industrialização entende-se a utilização em processo industrial de insumo que seja empregado diretamente na fabricação de um novo produto (como matéria-prima ou como produto intermediário).

A jurisprudência dos tribunais pátrios considera a "utilização para industrialização" como sendo o emprego de insumos para incorporação ao produto final ou para consumo imediato e integral no processo industrial, e "consumo" a utilização marginal e/ou não imediata (como por ex. peças de reposição) no processo produtivo.

Nesse sentido, veja-se a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE ICMS. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS OU MERCADORIAS QUE, APESAR DE INTEGRAREM O PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NELE NÃO SÃO COMPLETAMENTE CONSUMIDOS E NEM INTEGRAM O PRODUTO FINAL, NÃO GERA DIREITO AO CREDITAMENTO DO ICMS, POSTO QUE OCORRE QUANTO A ESTES PRODUTOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APENAS UM DESGASTE, E A NECESSIDADE DE SUA SUBSTITUIÇÃO PERIÓDICA É INERENTE À ATIVIDADE INDUSTRIAL" (STJ - RESP 235324/SP - DJ: 13/03/2000 - P. 00163 - RELATOR MIN. JOSÉ DELGADO - J. 03/02/2000 - PRIMEIRA TURMA).

Assim, a indústria que utiliza o derivado de petróleo como insumo (produto intermediário necessário para atingir o produto final) e o consome diretamente e integralmente para produção de outros bens, não pode ser considerada simples consumidora final, até porque é contribuinte do ICMS e pratica operações posteriores de venda da mercadoria produzida, sobre as quais incide o imposto.

De fato, a Lei Complementar nº 87/96 dispôs que o fato gerador do ICMS, no tocante à entrada de petróleo e derivados nos estados, apenas ocorre quando os combustíveis não são destinados à industrialização ou comercialização, ou seja, apenas quando não são utilizados como insumo ou como mercadoria para revenda, o que equivale a dizer que o fato gerador somente ocorre quando o destinatário utiliza o combustível como consumidor final.

Portanto, repita-se, a indústria que utiliza o combustível como insumo para produção de outros bens não é consumidora final, pois é contribuinte do ICMS, praticando operações subsequentes de venda da mercadoria produzida, sobre as quais incide esse imposto.

Além disso, a Lei Complementar nº 87/96, enfatizando seu objetivo de não tributar as vendas interestaduais de insumos, não apenas excluiu do rol dos fatos geradores do ICMS a entrada interestadual de petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, destinada à industrialização, como tratou especificamente da questão, em artigo específico de não incidência, supratranscrito (art. 3º, inciso III).

Quando a Lei Complementar nº 87/96 determinou a não incidência do ICMS nas vendas interestaduais de petróleo e derivados destinados à industrialização ou à comercialização, ela estabeleceu um limite aos estados, que não poderão tributar essas operações, e que não poderão modificar esses limites. Por isso os estados não podem, a seu critério, seja através de convênio, seja através de normas internas, determinar que a não incidência amplamente prevista na Lei Complementar nº 87/96 apenas se aplique, no âmbito estadual, a esse ou àquele caso.

Esse entendimento da Fiscalização vai de encontro à própria lógica da previsão de não incidência contida na lei, pois implica seu total esvaziamento. Para facilitar a compreensão da questão, tome-se como exemplo a energia elétrica (que nos termos do art. 3º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 é equiparada aos combustíveis para fins de não incidência, não havendo qualquer diferenciação entre eles na lei).

De fato, é plenamente possível a obtenção de energia elétrica a partir de outros produtos (produção de energia a partir de fonte hidráulica, térmica, eólica ou nuclear).

Todavia, uma vez obtida a energia elétrica, é simplesmente impossível industrializá-la, ou seja, utilizá-la como matéria-prima que se incorpora fisicamente na fabricação de outros produtos.

É possível se inferir claramente o objetivo do legislador complementar. Não há como conceber que o legislador complementar tenha previsto hipótese de não incidência do ICMS, disciplinada em vários artigos da Lei Complementar nº 87/96, para atingir operações praticamente irrelevantes, no caso de derivados de petróleo, ou inimagináveis/impossíveis, no caso de energia elétrica.

Assim, considerando que não há palavras inúteis na lei, a única interpretação que pode ser conferida aos dispositivos da lei complementar é que estes são aplicáveis aos casos de vendas interestaduais de combustíveis, derivados e energia elétrica destinados à industrialização (dos produtos fabricados pela empresa adquirente das mercadorias), já que a interpretação restritiva dos dispositivos (industrialização do próprio produto) conduz à conclusão de que a lei prevê regra de não incidência para casos inexistentes, impossíveis e inimagináveis.

Nesse sentido foi a conclusão do mencionado parecer elaborado pelo Prof. Marco Aurélio Greco:

a) Qual é, no seu entendimento, o alcance da não-incidência prevista pelo artigo 155, §2º inciso X, alínea 'b', da Constituição Federal de 1998, na interpretação conferida pelo STF no Recurso Extraordinário nº 198.088?

A não-incidência mencionada configura técnica para viabilizar o deslocamento da cobrança do ICMS para o Estado de destino. Não é hipótese de desoneração da carga tributária nem autorização para instituição de um ICMS especial (*excise tax*) incidente apenas sobre os produtos ali mencionados, nem autorização para definir sua entrada como fato gerador autônomo do imposto.

A exigência em tela é cabível se a operação interestadual for realizada para consumidor final dos produtos. Não é operação interestadual destinada a consumidor final aquela destinada à sua comercialização ou industrialização. Por operação destinada à industrialização deve-se entender a hipótese em que o destinatário utiliza o produto em processo de industrialização de produtos sujeitos ao âmbito da incidência do ICMS, sejam ou não da mesma natureza que os enviados interestadualmente.

Consumidor final contribuinte, em suma, é aquele que não vai realizar nenhuma operação subsequente sujeita ao ICMS: (a) com os próprios produtos (combustível derivado de petróleo e energia elétrica); (b) com quaisquer produtos em que eles venham a ser integrados; ou (c) com produtos resultantes de processo de industrialização em que eles sejam absorvidos.

b) Levando em consideração que a Consulente não é consumidora final do óleo combustível (adquirido de terceiros) e tampouco de energia elétrica (adquirida de terceiros e gerada), utilizando-os como insumos energéticos fundamentais no processo de industrialização do alumínio, indaga-se: enquadra-se tal situação fática na não-incidência delineada pela CF (artigo 155, §2º, inciso X, alínea "b") e disciplinada pela LC 87/96 (artigo 3º, III)?

Sim. É preciso distinguir entre o consumo final de determinada mercadoria (= quando não for objeto de nova operação abrangida pelo âmbito de incidência do imposto, nem compuser o processo de industrialização de outra mercadoria alcançada pelo imposto) do seu emprego ou absorção no processo industrial (= desaparecimento físico para viabilizar o surgimento de outra mercadoria alcançada pelo âmbito de incidência do ICMS).

Em operações interestaduais com combustível derivado de petróleo e energia elétrica, seu consumo final implica incidência do imposto; mas, seu emprego ou absorção no processo de industrialização permanece dentro da área de não-incidência prevista no artigo 3º, III da LC 87/96 (editada com fundamento na CF/88), posto que o ICMS incidirá integralmente na operação subsequente que vier a ser realizada com a nova mercadoria resultante do processo de industrialização e o Estado de destino receberá a totalidade do imposto, pois não haverá nenhum crédito a descontar relativamente a tais insumos oriundos de outros Estados.

c) Pode o Estado limitar, por intermédio de lei ou decreto estadual, a abrangência da não-incidência prevista pelo artigo 3º, III da LC 87/96, em consonância com o artigo 155, §2º, inciso X, alínea "b" da Constituição Federal de 1988?

Não. Ao fazê-lo comete duas inconstitucionalidades. A primeira por contrariar a LC 87/96 na medida em que prevê amplitude diferente da que dela resulta. A segunda, pois amplia de maneira reflexa sua competência tributária e passa a alcançar eventos que não estão constitucional nem complementarmente previstos como tributados.

No mesmo sentido é a seguinte decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, cuja adquirente dos óleos lubrificantes era a empresa Cooper-Standard Automotive Brasil Sealing Ltda:

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO - TRIBUTÁRIO - ANULATÓRIA - APELAÇÃO PRINCIPAL: INTEMPESTIVA -

APELAÇÃO ADESIVA: NÃO CONHECIMENTO - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ICMS - APLICAÇÃO DE LEI DE FORMA RETROATIVA: IMPOSSIBILIDADE - CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA: HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. É OBRIGATÓRIO O DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO DE SENTENÇAS ILÍQUIDAS PROFERIDAS CONTRA ENTE FEDERADO. 2. A TEMPESTIVIDADE É PRESSUPOSTO OBJETIVO DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO, E O SEU DESCUMPRIMENTO IMPORTA O SEU NÃO CONHECIMENTO. 3. A APELAÇÃO ADESIVA É SUBORDINADA AO RECURSO PRINCIPAL. O NÃO CONHECIMENTO DESTA IMPLICA O NÃO CONHECIMENTO DAQUELA. 4. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL VEDA A COBRANÇA DE TRIBUTOS COM RELAÇÃO A FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI QUE OS HOUVER INSTITUÍDO OU MAJORADO (ART. 150, III, A). 5. NOS TERMOS DA LEI KANDIR, NÃO INCIDE ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES QUANDO DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO. 6. NAS CONDENAÇÕES IMPOSTAS À FAZENDA PÚBLICA, OS HONORÁRIOS DE ADVOGADO DEVEM SER FIXADOS CONSIDERANDO-SE OS PARÂMETROS ESTABELECIDOS NO ART. 20, §§4º E 3º, DO CPC. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.12.170230-2/002, RELATOR(A): DES.(A) OLIVEIRA FIRMO, 7ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 24/06/2014, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 27/06/2014) (GRIFOU-SE)

Do voto do Relator, Desembargador Oliveira Firmo, vale citar o seguinte trecho:

PELAS NOTAS FISCAIS JUNTADAS AOS AUTOS, EXTRAÍ-SE QUE O REQUERENTE VENDEU PARA COOPER-STANDARD AUTOMOTIVE BRASIL SEALING LTDA. O ÓLEO PEX 460 GR, SEM O RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO NOS TERMOS DA LC NO 87/199 (F. 65-70).

A ADQUIRENTE DECLARA QUE O PRODUTO COMPRADO DO REQUERENTE É UTILIZADO COMO MATÉRIA-PRIMA EM NOVOS PROCESSOS DE INDUSTRIALIZAÇÕES (F. 87). EM IMPUGNAÇÃO AO PTA DIZ QUE O PRODUTO COMPRADO DA REPSOL É EMPREGADO EM PROCESSO INDUSTRIAL NO QUAL É MISTURADO A OUTRAS MATÉRIAS-PRIMAS QUE, AO FINAL, RESULTARÃO NO COMPOSTO DE BORRACHA DESTINADO À PRODUÇÃO DE PEÇAS PARA INDÚSTRIA AUTOMOBILÍSTICA (F. 11223-236).

TAIS FATOS SÃO CORROBORADOS PELA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL DA EMPRESA ADQUIRENTE - "FABRICAÇÃO DE ARTEFATOS DE BORRACHA NÃO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE" (F. 237) - E POR SEU OBJETO SOCIAL.

ARTIGO 5º - A SOCIEDADE TEM COMO OBJETO:

(A) A FABRICAÇÃO, VENDA, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE AUTOPEÇAS, EM ESPECIAL CANALETAS, GUARNIÇÕES DE BORRACHA, DE PLÁSTICO E FRISOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES;

(B) A INDUSTRIALIZAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS TUBULARES PLÁSTICOS E METÁLICOS E PRODUTOS RELACIONADOS, COMO CONEXÕES AOS PRODUTOS TUBULARES PLÁSTICOS E METÁLICOS. (F. 241).

A DESPEITO DAS INDAGAÇÕES SOBRE O CONCEITO 'INDUSTRIALIZAÇÃO', ENTENDO QUE A CONTROVÉRSIA EXISTENTE RESUME-SE APENAS ÀS LEGISLAÇÕES TRIBUTÁRIAS - MATÉRIA DE DIREITO - QUE INCLUÍRAM A EXPRESSÃO 'DO PRÓPRIO PRODUTO' E DO PRONOME 'SUA' ÀS HIPÓTESES DE ISENÇÃO DO ICMS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE PETRÓLEO E DERIVADOS DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO.

NA REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS, DETERMINA A CF/88 QUE COMPETE AOS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL INSTITUIR IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ICMS - ART. 155, II), QUE NÃO INCIDIRÁ SOBRE OPERAÇÕES QUE DESTINEM PETRÓLEO E DERIVADOS A OUTROS ESTADOS, ATRIBUINDO À LEI COMPLEMENTAR ESTABELECE EXCEÇÃO A ESTA REGRA.

ART. 155. (...)

EDITOU-SE, ASSIM, A LEI COMPLEMENTAR NO 87/1996 (LEI KANDIR), QUE DISCIPLINOU A HIPÓTESE DE EXCEÇÃO À REGRA CONSTITUCIONAL, DISPONDO NO QUE INTERESSA:

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;

POR SUA VEZ, O ESTADO DE MINAS GERAIS AO CONSOLIDAR A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL ATRAVÉS DA LEI Nº 6.763/1975, ESTABELECE QUE:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO; (REDAÇÃO DADA PELA LEI NO 14.699/2003).

ASSIM, TEM-SE QUE A LEI ESTADUAL FEZ INCLUIR, DESDE 6.8.2003, QUANDO A LEI Nº 14.699 FOI PUBLICADA, A EXPRESSÃO "DO PRÓPRIO PRODUTO", EXORBITANDO A REDAÇÃO ESTABELECIDADA NA LEI KANDIR.

ALÉM, NA ÉPOCA DOS FATOS GERADORES QUE CONSTITUÍRAM O AI OBJETO DA LIDE (2006 E 2007) ESTAVA EM VIGOR O CONVÊNIO ICMS NO 3/1999, QUE PREVIA QUE O ICMS SÓ INCIDIRIA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DERIVADOS DO PETRÓLEO, SE NÃO APLICADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO PELO ADQUIRENTE.

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.

A CONSTITUIÇÃO FEDERAL (CF) VEDA A COBRANÇA DE TRIBUTOS COM RELAÇÃO A FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI QUE OS HOUVER INSTITUÍDO OU MAJORADO (ART. 150, III, A).

ASSIM, EVENTUAIS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELO CONVÊNIO ICMS Nº 110/2007, ALÉM DE NÃO PODEREM EXTRAPOLAR O DETERMINADO NA LC Nº 87/1996, TAMBÉM NÃO PODEM RETROAGIR PARA ALCANÇAR FATOS GERADORES QUE À ÉPOCA DE SUA PRÁTICA NÃO ERAM TRIBUTÁVEIS, O QUE CONFIGURARIA UM NOVO TRIBUTO, VEDADO PELAS NORMAS CONSTITUCIONAIS.

RESSALTO QUE A LC Nº 87/1996 NÃO FAZ DISTINÇÃO QUANTO À INDUSTRIALIZAÇÃO, SE DO PRÓPRIO PRODUTO OU SE UTILIZADO NA FABRICAÇÃO DE OUTRO - MATÉRIA-PRIMA, COMO *IN CASU*.

DESTARTE, A LAVRATURA DO AI RELATIVO A FATOS GERADORES OCORRIDOS EM 2006/2007 FOI REALIZADA COM BASE EM LEGISLAÇÃO POSTERIOR E QUE AO QUE TUDO INDICA ULTRAPASSOU A DISPOSIÇÃO CONTIDA NA LEI KANDIR, CRIANDO NOVA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE TRIBUTO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESTARTE, E CONSIDERANDO AINDA QUE OS PRODUTOS FORAM UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO/INDUSTRIALIZAÇÃO DE OUTROS, É DE CONFIRMAR A SENTENÇA QUE ANULOU O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO PELO AI NO 01.000170139.91.

Dessa forma, os produtos vendidos pela impugnante são destinados a produção e estão inseridos no conceito de industrialização.

Sala das Sessões, 23 de agosto de 2016.

**Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro**

CC/MIG