

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.319/14/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000203551-63  
Recurso de Revisão: 40.060136345-21  
Recorrente: YPF Brasil Comércio de Derivados de Petróleo Ltda  
IE: 001494245.01-10  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Coobrigado: Lev Termoplásticos Ltda  
IE: 471258845.00-71  
Proc. S. Passivo: Luis Marcelo Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s), Mirlene  
Aparecida Ferreira  
Origem: DF/Sete Lagoas

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – COMBUSTÍVEIS/ LUBRIFICANTES/ SIMILARES.** Constatado que a Recorrente, estabelecida em outra unidade da Federação, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07, remeteu a contribuinte mineiro, lubrificantes derivados de petróleo não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, sem a retenção e o recolhimento do ICMS/ST. Inobservância do disposto no art. 2º, § 1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 5º, § 1º, item 4 da Lei nº 6.763/75. Inócua a demonstração de que a mercadoria autuada é utilizada no processo industrial da destinatária, haja vista a incontestável inexistência da industrialização do próprio produto, conforme previsão legal. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação decorre da falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, no período de julho de 2010 a janeiro de 2011, em relação às remessas de óleos lubrificantes derivados de petróleo realizadas pela Autuada, ora Recorrente, para contribuinte deste Estado, que também compõe o polo passivo da obrigação tributária na condição de coobrigado.

Exige-se o ICMS/ST devido e a Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c o disposto no inciso I do § 2º, todos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.568/14/1ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 171/173.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 263/284, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

#### **Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar que nos termos do art. 168 do RPTA o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

E considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “a quo”, com as adequações de estilo.

A Recorrente pleiteia a nulidade do lançamento ao argumento de que não se observou a disposição contida no art. 89, inciso IV do RPTA, ao não descrever de forma clara e precisa o fato que motivou a emissão do Auto de Infração e as circunstâncias em que o ato foi praticado.

Acrescenta que não está claro nos autos porque a Fiscalização entendeu que o destinatário da mercadoria não comercializa e nem utiliza as mercadorias adquiridas na industrialização do próprio produto.

Para melhor compreensão da matéria discutida, transcreve-se excertos do relatório do Auto de Infração (fl. 07), *in verbis*:

Mediante análise das notas fiscais eletrônicas de saídas emitidas pelo sujeito passivo principal no período de 07/2010 a 06/2013 para destinatários situados em Minas Gerais, constatou-se a falta de destaque, retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária sobre as vendas de óleos lubrificantes derivados de petróleo discriminadas em relatório anexo, destinadas ao contribuinte mineiro LEV TERMOPLÁSTICOS LTDA, inscrição estadual nº 471258845.00-71, que não comercializa tal mercadoria e nem a utiliza na industrialização do próprio produto, conforme comprova documentação acostada à presente autuação.

Dessa forma, exige-se o ICMS e a multa de revalidação aplicável.

(...)

Documentos anexos:

- 1- Demonstrativo de cálculo do ICMS/ST devido sobre vendas de lubrificantes derivados de petróleo não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;
- 2- Cópias dos DANFEs das notas fiscais relacionadas no demonstrativo do item anterior;
- 3- Relatório estatístico das vendas efetuadas pelo contribuinte Lev Termoplásticos Ltda no período de 07/2010 a 08/2011;
- 4- Cópia de consultas aos sistemas cadastrais da SEF/MG, da Receita Federal e à internet

Da leitura do texto retrotranscrito, depreende-se que o cerne da acusação fiscal refere-se à falta de destaque, retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária sobre vendas de óleos lubrificantes derivados de petróleo destinados à Coobrigada, que por sua vez não comercializa tal mercadoria e nem a utiliza na industrialização do próprio produto.

Verifica-se também que os anexos do Auto de Infração demonstram as irregularidades descritas no relatório fiscal.

As operações objeto da autuação encontram-se listadas no demonstrativo anexado à fl. 13, que relaciona as notas fiscais eletrônicas e os respectivos dados dos produtos fornecidos pela Recorrente.

Os Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica - DANFEs, relacionadas no referido demonstrativo encontram-se acostadas às fls. 14/21, permitem a constatação da falta de destaque do ICMS devido a título de substituição tributária.

O relatório estatístico das vendas efetuadas pela Coobrigada no período fiscalizado (fls. 22/24) comprova a afirmação da Fiscalização de que os óleos lubrificantes adquiridos são utilizados na industrialização de outros produtos.

Tal fato também se confirma pelas cópias dos extratos das consultas cadastrais efetuadas nos sistemas da Fazenda Estadual e da Receita Federal (fls. 25/26), onde se vê que a atividade econômica principal da Coobrigada é a fabricação de artefatos de borracha não especificados anteriormente, código CNAE 2229-3/99. E também, as consultas à internet (fls. 27/28) demonstram esse fato.

Portanto, as documentações acostadas aos autos deixam patente em quais fatos se baseou a Fiscalização para lavrar a autuação em análise.

Ademais, há de se mencionar que a própria literalidade da norma que embasa o lançamento permite o entendimento inequívoco do objeto da autuação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, ao contrário do que afirma a Recorrente, a citada peça fiscal contém descrição clara e precisa do fato que motivou sua lavratura e das circunstâncias em que o ato foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais infringidos e da respectiva penalidade, atendendo, pois, ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 89 do RPTA.

Assim, diante dos fatos expostos, afasta-se a arguição de nulidade do lançamento.

Como já mencionado, o cerne da acusação fiscal refere-se à falta de destaque, retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas vendas de óleos lubrificantes derivados de petróleo, efetivadas pela Recorrente, contribuinte substituto tributário por força do Convênio 110/07, à Coobrigada, que por sua vez, não comercializa tal mercadoria e nem a utiliza na industrialização do próprio produto.

Destaca-se que em nenhum momento a Fiscalização afirma que a adquirente das mercadorias não as utiliza em seu processo industrial, mas sim, que ela não comercializa essas mercadorias na forma como são adquiridas e, também, não as utiliza na produção do próprio produto, ou seja, óleo lubrificante derivado de petróleo.

Portanto, não procedem as alegações defensórias de que a Fiscalização considerou que as mercadorias, objeto da autuação, foram utilizadas pela adquirente como material de uso e consumo.

Por esse motivo, não é relevante para o deslinde da questão o fato de constar nas notas fiscais em referência o CFOP 6.654 (venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados à industrialização subsequente), pois não é esse o objeto da controvérsia nos presentes autos.

Ao contrário do que entende a Recorrente, o fato de o lubrificante ser utilizado no seu processo industrial não exclui a incidência do ICMS/ST, visto que não foi empregado na industrialização do próprio produto.

Tal assertiva advém das normas legais explicitadas a seguir que garantem à aquisição interestadual de lubrificantes um tratamento tributário diferenciado.

A imunidade nas operações interestaduais relacionadas aos derivados de petróleo consta na alínea “b”, inciso X do art. 155 da CF/88:

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 prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

X - Não incidirá:

(...)

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

No inciso XII, alíneas “b” e “h” do § 2º, a Constituição Federal (CF/88) delegou à lei complementar a definição das normas relativas ao regime de tributação por substituição tributária, bem como os combustíveis e lubrificantes sobre os quais se aplicaria tal sistemática de tributação, hipótese em que ficaria afastada a aplicação da imunidade prevista na alínea “b”, do inciso X:

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;

Por sua vez, o § 4º do referido art. 155 determina que nas operações com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo o ICMS caberá ao estado onde ocorrer o consumo:

§ 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;

A Lei Complementar nº 87/96 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. Veja-se:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º - O imposto incide também:

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Autorizado pela norma posta no art. 9º retrotranscrito, o Convênio ICMS nº 110/07 atribui ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário, na situação ora examinada. Confira-se:

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:

(...)

V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;

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

(...)

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.

Nessa mesma direção caminhou a Lei nº 6.763/75, conforme se verifica da norma ínsita no item 4 do § 1º do seu art. 5º, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

No mesmo sentido, a matéria foi regulamentada na Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a saber:

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;

(...)

Dessa forma, a Instrução Normativa SLT n.º 01/03 e Parecer DOET/SLT n.º 034/02 apenas interpretaram os dispositivos legais retromencionados no sentido de que a industrialização, como no caso em exame, deve ser 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, da qual resulte, ainda, estes mesmos produtos.

Frise-se que tais instrumentos objetivam tão somente orientar a Fiscalização, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação dos dispositivos legais relacionados à matéria, evitando-se assim interpretações extensivas do termo "industrialização" como a que pretende a Recorrente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para a Recorrente os dispositivos do Convênio ICMS nº 110/07, da Lei Estadual nº 6.763/75 e do RICMS/02 caracterizam uma violação ao princípio constitucional da legalidade, na medida em que que ampliam a previsão legal ao inserir a obrigatoriedade de que a industrialização fosse do próprio produto e, nesse sentido, invoca jurisprudência que entende aplicável ao caso.

Ocorre, no entanto, que não se pode apenas interpretar literalmente os dispositivos supracitados da Lei Complementar nº 87/96, sem harmonizá-los com os demais normas e princípios constitucionais.

Com essa lógica, analisando sistematicamente o dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, que determina a não incidência do imposto nas operações interestaduais que destinem lubrificantes à comercialização ou à industrialização e considerando-se o dispositivo constitucional que estabelece que o imposto relativo a tais operações caberá ao estado em que ocorrer o consumo, resta incontestado que a base do sistema de tributação reside no próprio produto. Caso contrário, o benefício que era para o estado destinatário passaria a ser do contribuinte, que iria adquirir o produto sem a tributação, o que implicaria afronta ao princípio da isonomia previsto no art. 150, inciso II da Constituição Federal.

Em outras palavras, significa dizer que a empresa que adquirisse o lubrificante fora do estado seria favorecida em detrimento daquelas que adquirissem o produto internamente, o que não se pode admitir, pois o ICMS é um imposto neutro.

Constata-se, portanto, que a tese defendida pela Recorrente, se acatada, implicaria também ofensa ao disposto no art. 152 da CF/88, que veda “*aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino*”, posto que o lubrificante adquirido em outro estado da Federação não seria tributado, diversamente do adquirido internamente.

Nesse contexto, e para que seja respeitada a *mens legis* da norma, a única situação plausível de exclusão de tributação é a de que a industrialização seja a do próprio produto, pois dessa forma resultaria em um novo lubrificante derivado de petróleo que estaria sujeito à tributação do ICMS, a partir da comercialização desse novo produto pelo industrial fabricante.

Nesse sentido já se manifestou em diversas oportunidades o Conselho de Contribuintes/MG, como, por exemplo, nos Acórdãos nº 18.349/09/2ª, 18.692/10/2ª, 20.139/13/2ª e 20.684/12/1ª.

Em relação a esse último acórdão, registram-se os seguintes excertos que abordam com propriedade a matéria:

ACÓRDÃO: 20.684/12/1ª

(...)

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E  
RECOLHIMENTO ICMS/ST -  
COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES. CONSTADO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUE A AUTUADA, ESTABELECIDADA EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, REMETEU, A CONTRIBUINTE MINEIRO, LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO NÃO DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO, SEM A RETENÇÃO E O RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NO ART. 2º § 1º, ITEM III DA LC Nº 87/96 C/C ART. 5º, § 1º, ITEM 4 DA LEI Nº 6.763/75. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. EXCLUSÃO DA MULTA ISOLADA POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Naquela ocasião, sob a relatoria do Conselheiro André Barros de Moura, a decisão destaca:

“PARA ILUSTRAR, EM UMA SITUAÇÃO HIPOTÉTICA EM QUE DUAS INDÚSTRIAS, IDÊNTICAS E VIZINHAS, NECESSITEM DE LUBRIFICANTES PARA APLICAR EM QUALQUER PONTO DE SUA ATIVIDADE INDUSTRIAL, PERSISTINDO A INTERPRETAÇÃO PRETENDIDA PELAS IMPUGNANTES, 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 RETENÇÃO DO ICMS/ST, ENQUANTO QUE O SEU CONCORRENTE SITUADO NESTE ESTADO IRIA REMETÊ-LOS DEVIDAMENTE GRAVADOS PELO ICMS/ST.

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 MODO QUE JAMAIS HAVERIA A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO, MACULANDO TODO O SISTEMA TRIBUTÁRIO, FERINDO A ISONOMIA E CONSAGRANDO UM DESEQUILÍBRIO DE MERCADO NÃO PRETENDIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

NESSE CONTEXTO E, PARA QUE SEJA RESPEITADO A MENS LEGIS DA NORMA, A ÚNICA SITUAÇÃO PLAUSÍVEL DE EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO É A DE QUE A INDUSTRIALIZAÇÃO SEJA A DO PRÓPRIO PRODUTO, POIS DESTA FORMA RESULTARIA EM UM NOVO LUBRIFICANTE DERIVADO DE PETRÓLEO QUE ESTARIA SUJEITO A TRIBUTAÇÃO DO ICMS, A PARTIR DA COMERCIALIZAÇÃO DESTE NOVO PRODUTO PELO INDUSTRIAL FABRICANTE.”

Sobre a não incidência tributária nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, consta no referido Parecer DOET nº 034/02 o seguinte:

"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. Salientou-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. (Grifou-se).

Também, restou consignado no Parecer, ao tratar da utilização do produto no processo industrial, as conclusões a seguir:

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. Poder-se-ia argumentar, a propósito, no sentido da desnecessidade da tributação pela entrada dos produtos uma vez que seriam estes tributados, ainda que indiretamente, quando da saída das mercadorias resultantes da industrialização. Ocorre, no entanto, que tal interpretação traz em si a questionável premissa de que estas mercadorias serão não só

tributadas, como, mais que isso, o serão nas mesmas condições aplicáveis ao petróleo e seus derivados. Desconsidera-se, assim, a possibilidade de que venha a ocorrer, por exemplo, uma isenção ou qualquer outro benefício fiscal que implique, de modo total ou parcial (ainda que indiretamente), na desoneração dos combustíveis, o que, consoante tivemos ocasião de demonstrar acima, absolutamente não se coaduna com nosso ordenamento constitucional.

Por outro lado, a ocorrência da tributação em virtude da entrada dos produtos, além de realizar fato gerador regularmente previsto em lei, assegura o cumprimento incondicional da norma constitucional, posto que evita sua submissão à incidência futura do tributo em operações com mercadorias deles distintas. Tendo em vista os valores maiores a serem resguardados pela regra constitucional, não se pode conceber que sua efetividade esteja subordinada a outros fatores, mormente à eventualidade do tratamento tributário dispensado às citadas mercadorias. Vale recordar, em acréscimo, que, observadas as disposições regulamentares atinentes à matéria, é dado ao estabelecimento industrial adquirente creditar-se do ICMS relativo à presente operação.

A Recorrente invoca as disposições do art. 18, inciso IV, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, para também sustentar a improcedência do lançamento.

Sem razão à Recorrente. Novamente, reporta-se ao parecer DOET nº 034/02, que enfrentou a questão em espeque relativa à dispensa de recolhimento do ICMS/ST:

Não há, no entanto, como poderia parecer num primeiro momento, qualquer óbice à vigência harmônica e concomitante de ambos os dispositivos, consoante pretendemos demonstrar a seguir.

A razão desta assertiva reside no fato de que as referidas normas destinam-se a regular situações completamente distintas, embora os traços característicos de tal distinção encontrem-se, por assim dizer, "velados", por força da polissemia verificada quanto ao termo "industrialização", especialmente em face da sua interpretação no âmbito do instituto em questão.

Assim sendo, abordando inicialmente a razão que norteou a exclusão da substituição tributária nas operações destinadas à industrialização, esclarecemos que a norma em comento encontra seu fundamento numa circunstância muito específica, qual seja, somente em se tratando de substituição tributária relativa às subseqüentes saídas do produto

(substituição tributária progressiva), não se aplicando, outrossim, às suas modalidades ditas regressiva e/ou concomitante. Tal é explicado a partir da necessidade de se evitar que uma mercadoria, já tributada por substituição até o seu consumo final, venha a sofrer nova tributação (ainda que indiretamente) em decorrência da subsequente saída do produto dela resultante. Tendo em conta, precisamente, a impropriedade representada por esta dupla incidência do imposto, em termos da lógica da substituição tributária, concebeu-se a exclusão da aplicação do instituto quando da ocorrência de operações destinadas à industrialização.

Vale lembrar, por oportuno, que sendo desconhecida tal destinação e já tendo havido o recolhimento por ST, o RICMS/96 (Parte Geral, artigo 27) autoriza o creditamento do imposto por parte do estabelecimento industrial adquirente, como forma de se prevenir a dita impropriedade. Vê-se, portanto, que descabe cogitar da aplicação do artigo 372, § 2º, item 5 (Anexo IX) em relação à tributação de fatos geradores cuja exteriorização não decorra de uma operação de saída da mercadoria.

Na situação objeto do presente trabalho, entretanto, estamos diante de um fato gerador que se reputa perfeito tão-somente pela entrada do produto no território do Estado. Inexiste, deste modo, o risco acima descrito, uma vez que a tributação prévia, neste caso, restringiu-se única e exclusivamente à operação decorrente de tal entrada. Observe-se, inclusive, que, consoante detalhado anteriormente, na situação ora considerada, nem mesmo haverá operação subsequente com a mercadoria. Nesta circunstância, afastada a possibilidade da dupla incidência do imposto, ainda que utilizados num processo industrial, aos combustíveis em questão não se aplica a mencionada regra regulamentar, visto não se tratar da "industrialização" capaz de frustrar a lógica do instituto da substituição tributária.

Portanto, no tocante à dispensa de recolhimento do ICMS/ST prevista no art. 18, inciso IV, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, verifica-se que a regra aplica-se aos casos de substituição tributária pura, ou seja, aqueles em que a responsabilidade pela retenção é atribuída ao remetente da mercadoria, em operações regularmente tributadas pelo imposto estadual.

Lembre-se, por oportuno, que a regra geral só incide quando não houver regra especial para uma determinada hipótese. Em um conflito entre regra geral e regra especial (entre regra e exceção, na prática), a exceção prevalece. Significa dizer, a regra geral aplica-se na omissão da regra específica ou onde for compatível com esta.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*In casu*, entende-se que a especificidade da norma justifica-se em face da diferença singular quanto a não incidência na origem e tributação total no destino.

Importante mencionar, o posicionamento da Fiscalização encontra amparo na jurisprudência, conforme se vê a seguir:

**ACÓRDÃO TJMG 1.0024.05.685218-9/001 – RELATOR:  
DESEMBARGADOR ARMANDO FREIRE, DJ 07/11/2008**

[...]

DEPREENDE-SE, POIS, QUE DESCABEM AS TESES QUE BUSQUEM PERPETUAR A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS A OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES ÀQUELA AMPARADA PELO BENEFÍCIO, AO PRESSUPOSTO DE QUE ESSE PROTEJA O PRODUTO EM SI, EM SUA TRAMITAÇÃO, OU QUE SUSCITEM, PARA TANTO, RAZÕES DE ORDEM SUBJETIVA, RELACIONADAS AO CONTRIBUINTE, COMO SE FOSSEM, UM OU OUTRO, AFETADOS PELA BENESSE CONSTITUCIONAL.

ASSIM CONSIDERANDO, NÃO TENDO TAIS CARACTERÍSTICAS A IMUNIDADE DE QUE TRATA O ART. 155, § 2º, X, 'B', DA CF/88, OU, EM MELHOR EXPRESSÃO, SEGUNDO CONSISTENTE DOUTRINA PÁTRIA, QUE A TEM COMO "NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS", TAMBÉM VERSADA NO ART. 3º, III, LC 87/96, NÃO VISANDO ESSA O CONTRIBUINTE E, TAMPOUCO, O PRODUTO, E, SIM, O ESTADO CONSUMIDOR, NÃO HÁ PORQUE EXCLUIR, TÃO-SÓ POR SUA QUALIFICAÇÃO, O DISTRIBUIDOR DE PETRÓLEO DE IMPOSIÇÃO QUE LHE VENHA A SER FEITA QUANTO AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, EM OPERAÇÕES FUTURAS DE CIRCULAÇÃO DAQUELA MERCADORIA, OBRIGAÇÃO PELA QUAL TAMBÉM RESPONDEM, EM TESE, AQUELES QUE SÃO DESIGNADOS COMO COBRIGADOS (CONV. 105/92, RICMS/91, ART. 673, § 5º, 6º E 7º), CUMPRIDOS OS PRESSUPOSTOS LEGAIS PARA TANTO (...).

REITERANDO VÊNIA, CONSIDERO QUE SE EQUIVOCOU O DOUTO MAGISTRADO AO CONSIDERAR QUE O PRONUNCIAMENTO DO PLENO DO STF NÃO TERIA ABRANGIDO A HIPÓTESE DOS AUTOS, POR SE TRATAR DE INDUSTRIALIZAÇÃO E NÃO CONSUMO.

**ISTO PORQUE ENTENDO QUE A PREVISÃO DA LC 87/96, ACERCA DA NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS DEVE SER INTERPRETADA RESTRITIVAMENTE, UMA VEZ QUE SE TRATA DE HIPÓTESE EXCEPCIONAL. DESTA FORMA, NÃO HÁ SE CONSIDERAR O TERMO INDUSTRIALIZAÇÃO COMO TODO E QUALQUER PROCESSO INDUSTRIAL, MAS APENAS OPERAÇÃO EM QUE OS PRODUTOS (ÓLEO COMBUSTÍVEL E ENERGIA ELÉTRICA) SEJAM EMPREGADOS COMO MATÉRIA-**

**PRIMA E DA QUAL RESULTE, AINDA, ESTES MESMOS PRODUTOS. AFINAL, O CONSUMO INTEGRAL DOS REFERIDOS PRODUTOS NA QUALIDADE DE INSUMOS NA PRODUÇÃO DOS BENS QUE COMERCIALIZA TORNA A APELADA CONSUMIDORA FINAL DOS MESMOS, AFASTANDO O BENEFÍCIO PREVISTO NO ARTIGO 155, §2º, X, "B", DA CF/88.**

NÃO DESCONHEÇO O EXTENSO TRABALHO TÉCNICO CONSTANTE DOS AUTOS DA PRESENTE AÇÃO ORDINÁRIA, ESPECIFICAMENTE ÀS FL. 388/476. CONTUDO, EMBORA CONSTE DO REFERIDO LAUDO PERICIAL QUE "O ÓLEO COMBUSTÍVEL E A ENERGIA ELÉTRICA FORAM CLASSIFICADOS TECNICAMENTE COMO INSUMOS, POIS SÃO ESSENCIAIS AO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO ALUMÍNIO EMPREGADO PELA AUTORA, OU SEJA, A AUSÊNCIA DE QUALQUER UM DELES INTERROMPE TAL PROCESSO E IMPEDE QUE SE CHEGUE AO PRODUTO FINAL", **CONSIDERO QUE APENAS AS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE ÓLEO COMBUSTÍVEL E ENERGIA ELÉTRICA QUE SE DESTINAM À INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO (ENERGIA OU ÓLEO COMBUSTÍVEL) DETERMINAM A NÃO-INCIDÊNCIA.**

EM OUTRAS PALAVRAS, SERIA NECESSÁRIO QUE A OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NO CASO, RESULTASSE NA CONTINUIDADE DO CICLO DO ÓLEO COMBUSTÍVEL OU DA ENERGIA ELÉTRICA, DIRECIONADO AO CONSUMO PARA QUE A EMPRESA APELADA SE BENEFICIASSE COM A NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS.

ASSIM, TANTO O ÓLEO COMBUSTÍVEL COMO A ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE NOVO PRODUTO DEVEM SER TRIBUTADOS, NOS MOLDES DA EXAÇÃO FISCAL CONTESTADA PELA RECORRIDA.

**IMPORTA RESSALTAR QUE O FATO DE O ESTADO DE MINAS GERAIS TER ALTERADO A REDAÇÃO DO ARTIGO 5º, IV, DO RICMS/2002 ATRAVÉS DO DECRETO N. 43.785/2004, E ESPECIALMENTE DE O ARTIGO 28, DA LEI ESTADUAL N. 14.699/2003 DISPOR FAZENDO CONSTAR DA REDAÇÃO DA LEI N. 6763/1975 A EXPRESSÃO "DO PRÓPRIO PRODUTO" NÃO INDUZ À CONCLUSÃO DE QUE APENAS A PARTIR DA DATA DA PUBLICAÇÃO DAS REFERIDAS NORMAS PODER-SE-IA FALAR QUE NESTA HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA.**

TAIS PREVISÕES APENAS VIERAM ESCLARECER DISPOSIÇÃO LEGAL JÁ CONSTANTE DA LC 87/96, CUJA INTERPRETAÇÃO TRAZIA DIVERGÊNCIAS. DISPOSIÇÃO, INCLUSIVE, QUE AO CONTRÁRIO DO QUE IMPINGE A RECORRIDA, EM MOMENTO ALGUM PERMITIU A INTERPRETAÇÃO ABRANGENTE, DE FORMA A ABARCAR TODO E QUALQUER TIPO DE PROCESSO PRODUTIVO, UMA VEZ QUE A EXPRESSÃO "INDUSTRIALIZAÇÃO" É DELIMITADA AO CICLO DO PRODUTO. AFINAL, QUANDO O PRODUTO SE CONSUME INTEGRALMENTE, NÃO HÁ FALAR EM INDUSTRIALIZAÇÃO DO MESMO, REINICIANDO-SE NOVO CICLO, COM EXAÇÕES FISCAIS PERTINENTES AO PRODUTO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, COMPLETAMENTE DISSOCIADO DO QUE DIZIA RESPEITO AO ÓLEO COMBUSTÍVEL E À ENERGIA ELÉTRICA.

ASSIM, NÃO PROCEDE, TAMBÉM, A PRETENSÃO SUBSIDIÁRIA. (GRIFOU-SE)

**ACÓRDÃO 1.0287.04.018723-2/001, RELATOR  
DESEMBARGADOR MAURO SOARES DE FREITAS, DJ  
20/10/2008**

[...]

ASSIM, MENCIONANDO A DECISÃO DO EXCELSO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, FOI EDITADA A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº. 01, DE 03 DE JUNHO DE 2003, PELA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS, ONDE SE LÊ, EM SUAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS, "QUE UMA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA 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, IMPLICARIA INDEVIDA SUBORDINAÇÃO DO MANDAMENTO CONSTITUCIONAL À EVENTUALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DAS MERCADORIAS RESULTANTES DE TAL PROCESSO, QUANDO DISTINTAS DAQUELES PRODUTOS".

DESSA FORMA, NÃO IMPORTA SE A IN/SLT Nº. 01/2003 OU O ART. 5º DA LEI Nº. 6.763/75, COM A REDAÇÃO QUE LHE DEU A LEI Nº. 14.699/2003, FORAM EDITADOS POSTERIORMENTE AO FATO GERADOR DO IMPOSTO, QUE ENSEJOU A AUTUAÇÃO FISCAL RELATADA NESTES AUTOS, VEZ QUE OS MESMOS TROUXERAM, APENAS, UM ESCLARECIMENTO ACERCA DA

**INTERPRETAÇÃO ADEQUADA DOS DISPOSITIVOS LEGAIS JÁ MENCIONADOS.**

**NESSE CONTEXTO, CUMPRE ANOTAR QUE A PRETENSÃO DA APELANTE, DE APLICAÇÃO DO ART. 146 DO CTN, DESMERECE GUARIDA, PORQUANTO NÃO HOUE A COMPROVAÇÃO DE QUE O CRITÉRIO DEFENDIDO FORA ANTERIORMENTE ADOTADO EM SEU FAVOR, UMA VEZ QUE AS CÓPIAS DAS CONSULTAS APRESENTADAS, F. 61/65, SÃO DE OUTROS CONTRIBUINTES. DESCUROU-SE, PORTANTO, DE SEU ÔNUS PROCESSUAL, PREVISTO NO ART. 333, I DO CPC.**

ADEMAIS, TANTO AQUELES DOCUMENTOS, QUANTO O TERMO DE RE-RATIFICAÇÃO DE F. 51, TRATAM DO DIREITO AO CREDITAMENTO DO ICMS PAGO NA AQUISIÇÃO DE ÓLEO COMBUSTÍVEL E OUTROS DERIVADOS DE PETRÓLEO, RECOLHIDOS PELOS REMETENTES A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O QUE SÓ EVIDENCIA O DEVER DA APELANTE, DE RECOLHER O TRIBUTO, SENDO INTERESSE EXCLUSIVO DA ADQUIRENTE A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO A QUE ENTENDE FAZER JUS.

COMO VISTO, DESPICIENDA TODA A DISCUSSÃO ACERCA DA DIFERENÇA ENTRE CONSUMO FINAL E INDUSTRIALIZAÇÃO ARTICULADA PELA RECORRENTE, SENDO CERTO QUE A ÚNICA HIPÓTESE A SER BENEFICIADA PELA REGRA DE NÃO-INCIDÊNCIA PREVISTA NA LC Nº. 87/1996 E REPRODUZIDA NA LEI ESTADUAL Nº. 6.763/75 É A DA AQUISIÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO, ATIVIDADE ESSA DE QUE RESULTE, POR ÓBVIO, PRODUTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO, O QUE NÃO OCORRE, IN CASU. ASSIM RESTA ATENDIDO O ESPÍRITO DA LEI.

LADO OUTRO, NO QUE TANGE AO PEDIDO DE DECOTE DAS MULTAS, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA, IMPOSSÍVEL A APLICAÇÃO DO ART. 100 DO CTN, NOS MOLDES EM QUE REQUER A APELANTE, POIS, COMO DITO, A INTRODUÇÃO DO COMPLEMENTO AO ART. 5º, §1º, ITEM 4 DA LEI ESTADUAL Nº. 6.763/75 DEU-SE POR UMA QUESTÃO DE HERMENÊUTICA, NÃO SE TRATANDO DE UMA ALTERAÇÃO DO DISPOSITIVO INFRACONSTITUCIONAL.

FORTE EM TAIS ARGUMENTOS, NEGA-SE PROVIMENTO AO APELO, RESTANDO IMACULADA A R. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU.

CUSTAS RECURSAIS, PELA APELANTE.

É COMO VOTO. (GRIFOU-SE)

**TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.685218-9/002(1); RELATOR DESEMBARGADOR GERALDO AUGUSTO; PUB.: 24/07/2009**

EMBARGOS INFRINGENTES - TRIBUTÁRIO - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA E ÓLEO COMBUSTÍVEL ORIGINADOS DE OUTRO ESTADO - UTILIZAÇÃO NA FABRICAÇÃO DO ALUMÍNIO - ENQUADRAMENTO NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. SE AS MERCADORIAS (ENERGIA ELÉTRICA E ÓLEO COMBUSTÍVEL) SÃO UTILIZADAS PARA REALIZAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO ALUMÍNIO, NÃO PARTICIPANDO DO PRODUTO FINAL, MAS, SIM, CONSUMIDOS VISANDO A POSSIBILITAR A PRODUÇÃO DAQUELE, TÃO SOMENTE COMO MEIO PARA ATINGI-LO, HÁ QUE SE RECONHECER A INCIDÊNCIA DO ICMS, PELO ENQUADRAMENTO NA HIPÓTESE LEGAL.

REJEITARAM OS EMBARGOS, VENCIDO O SEGUNDO VOGAL.

**TJMG – PROC. Nº 1.0287.04.016961-0/001(1); RELATOR DESEMBARGADOR WANDER MAROTTA; PUB.: 05/06/2008**

DIREITO TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DERIVADOS DE PETROLEO - PREÇO DE VENDA AO CONSUMIDOR FINAL. SEGUNDO ENTENDIMENTO DO STF, A IMUNIDADE OU HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA CONTEMPLADA NA ALÍNEA "B" DO INC. X DO § 2.º DO ART. 155, DA CF, RESTRINGE-SE AO ESTADO DE ORIGEM, NÃO ALCANÇANDO O ESTADO DE DESTINO DA MERCADORIA, NO QUAL SÃO TRIBUTADAS TODAS AS OPERAÇÕES QUE COMPÕEM O CICLO ECONÔMICO POR QUE PASSAM OS PRODUTOS, INDEPENDENTEMENTE DE SE TRATAR DE CONSUMIDOR FINAL OU INTERMEDIÁRIO. (RE 227.466-AGR - RELATOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE; RE 272.127-AGR - RELATORA MINISTRA ELLEN GRACIE; E RE 201.703 - RELATOR MINISTRO MOREIRA ALVES). É LEGÍTIMA A EXIGÊNCIA ANTECIPADA DO ICMS SOBRE DERIVADOS DE PETRÓLEO, PELO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, JÁ RECONHECIDO PELO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO AMPARADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NEGARAM PROVIMENTO.

Questiona a Recorrente o instituto da substituição tributária no caso tratado nos autos, alegando a inexistência de operação subsequente. Acrescenta, nesse sentido, que a aplicação da substituição tributária sobre as operações em análise não teria efeito prático, devido ao princípio da não cumulatividade e em razão do cabimento de

restituição do ICMS, se acaso o fato gerador presumido não ocorresse.

Contudo, a substituição tributária nas remessas de combustíveis, lubrificantes derivados de petróleo e energia elétrica em operação interestadual difere da outra modalidade de substituição, porquanto se trata de responsabilidade atribuída, não em razão das operações subsequentes, mas, sim, em decorrência da incidência do tributo em favor do estado de destino dos produtos (consumo).

Em relação à alegação de que a multa aplicada de 100% (cem por cento) afronta o princípio constitucional do não confisco e, por esse motivo, deveria o Auto de Infração ser cancelado, ou, ao menos, ocorrer a redução da referida penalidade, cumpre mencionar o disposto no inciso I do art. 110 do RPTA, que veda ao CC/MG apreciar questões relativas à ilegalidade ou à negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo.

A aplicação de multa com base no valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte está prevista no inciso III do art. 53 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III- o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

Por sua vez, os percentuais dessas multas encontram-se fixados no art. 56 da citada lei:

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.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I, ocorrendo o pagamento espontâneo apenas do tributo, a multa será exigida em dobro, quando houver ação fiscal.

§ 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;

(...)

Conforme ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes, a multa fiscal “é simples resposta a lei violada”, não podendo o contribuinte que descumpriu a legislação e, portanto praticou o ilícito tributário típico, pretender discutir a natureza e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

extensão, porque, na verdade, foi ele que desenvolveu a ação tipificada na lei capaz de tornar legítima a obrigação do pagamento.

Tal entendimento também se infere nos arestos a seguir expostos:

NÃO É EXORBITANTE A MULTA QUANDO A FIXAÇÃO DO VALOR DESSA PENALIDADE GUARDA ESTRITA CORRESPONDÊNCIA COM A “MENS LEGIS”, TRADUZIDA NO ESCOPO DE INIBIR A SONEGAÇÃO FISCAL. ....” APELAÇÃO CÍVEL N.º 000.260.064-1/00, 1ª CÂM. CÍVEL DO TJMG, REL. DES. GERALDO AUGUSTO, DJ 30/08/02

A MULTA DE REVALIDAÇÃO COBRADA EM CONFORMIDADE COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO MINEIRO NÃO TEM CARÁTER DE CONFISCO, E SIM, DE UMA PENALIDADE PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO, CUJO OBJETIVO É COMBATER A SONEGAÇÃO E COIBIR A INADIMPLÊNCIA. .... APELAÇÃO CÍVEL N.º 000.246.470-9/00, 3ª CÂM. CÍVEL DO TJMG, REL. DES. KILDARE CARVALHO, DJ 02.08.02

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO – TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTOS NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTOS. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL N.º 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL N.º 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL N.º 9.250/1995. (TJMG -APELAÇÃO CÍVEL N.º 1.0148.05.030517-3/002)

Nesse norte é a seguinte decisão do STF (DJ n.º 102/2008 - Public. 06.06.08, pg. 85):

AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 685.380-5  
PROCED. : RIO GRANDE DO SUL  
RELATOR : MIN. EROS GRAU

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

AGTE.(S) : ARRAYANES PRODUTOS HIGIÊNICOS  
INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ADV.(A/S) : NELSON LACERDA DA SILVA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL

DECISÃO: A TURMA, A UNANIMIDADE, NEGOU  
PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS  
DO VOTO DO RELATOR. AUSENTE,  
JUSTIFICADAMENTE, NESTE JULGAMENTO, O SENHOR  
MINISTRO CELSO DE MELLO. PRESIDIU, ESTE  
JULGAMENTO, A SENHORA MINISTRA ELLEN GRACIE. 2ª  
TURMA, 20.05.2008.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE  
INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. MULTA COM  
CARÁTER CONFISCATÓRIO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. NÃO SE PODE PRETENDER DESARRAZOADA E  
ABUSIVA A IMPOSIÇÃO POR LEI DE MULTA --- QUE É  
PENA PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO  
TRIBUTÁRIA ---, SOB O FUNDAMENTO DE QUE ELA, POR  
SI MESMA, TEM CARÁTER CONFISCATÓRIO.

AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Assim, resta demonstrado que a aplicação da penalidade em análise decorre de mandamento legal, não ferindo qualquer princípio constitucional.

Também não se verifica nos autos situação que se amolde à hipótese prevista na norma ínsita no parágrafo único do art. 100 do CTN, para exclusão de penalidade, conforme pleiteia a Recorrente.

Do mesmo modo, não se aplica ao caso o disposto no art. 112 do CTN, uma vez que a incidência do ICMS/ST nas operações em análise encontra-se expressa na legislação tributária.

Assim, afiguram-se corretas as exigências do ICMS/ST e da respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o disposto no inciso I do § 2º do mesmo dispositivo.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Carlos Alberto Moreira Alves e Marcelo Nogueira de Moraes, que lhe davam provimento, nos termos do voto vencido. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Ana Flávia Vergamini Abate Ribeiro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além da signatária e

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha e José Luiz Drumond.

**Sala das Sessões, 05 de setembro de 2014.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora designada**

CC/MIG