

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.368/15/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000203454-35
Recurso de Revisão: 40.060137181-04
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrida: YPF Brasil Comércio de Derivados de Petróleo Ltda
Cooper-Standard Automotive Brasil Sealing Ltda
IE: 707927535.00-10
Proc. S. Passivo: Luis Marcelo Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s), Ana Cláudia Akie Utumi/Outro(s)
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES. Constatado que a Recorrida/Autuada, estabelecida 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 e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Restabelecidas as exigências fiscais.

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

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST nas remessas de óleos lubrificantes derivados de petróleo, realizadas pela Recorrida/Autuada, YPF Brasil Comércio de Derivados de Petróleo Ltda, à empresa mineira Cooper Standard Automotive Brasil Sealing Ltda, inserida como Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, a qual, segundo a Fiscalização, não comercializa tal mercadoria e nem a utiliza na industrialização do próprio óleo lubrificante.

São exigidos o ICMS/ST e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Em sessão realizada em 03 de junho de 2014, a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG determinou, em preliminar, à unanimidade, o retorno dos autos à origem para que a Fiscalização esclarecesse o embasamento legal para a exigência da multa de revalidação, reabrindo-se às Recorridas o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, conforme previsto no art. 120, § 1º do RPTA.

Em cumprimento à diligência, a Fiscalização (fls. 392/395) incluiu o dispositivo do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 no rol das penalidades aplicadas,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme Termo de Rerratificação de Lançamento (fls. 397) e reabriu o prazo de 30 (trinta) dias (art. 120, § 1º do RPTA) para as Recorridas, as quais se manifestaram às fls. 409/428 e 432/449.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.572/14/2ª, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Relatora) e Ronildo Liberato de Moraes Fernandes, que o julgavam procedente, conforme Termo de Rerratificação de fls. 397.

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

DECISÃO

Da Preliminar

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início destacar que esta decisão engloba o reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA.

Ressalta-se que os fundamentos expostos no voto vencido da Conselheira Ivana Maria de Almeida foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações.

O presente lançamento decorre da constatação de falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST nas remessas de óleos lubrificantes derivados de petróleo, realizadas pela Recorrida/Autuada à empresa mineira Cooper Standard Automotive Brasil Sealing Ltda, (Coobrigada), a qual não comercializa tal mercadoria e nem a utiliza na industrialização do próprio óleo lubrificante.

A decisão majoritária da câmara *a quo* julgou improcedente o lançamento por entender que a única interpretação que pode ser conferida aos dispositivos da lei complementar é a de 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).

Primeiramente, tem-se que, em momento algum a Fiscalização afirma que as mercadorias adquiridas pela Recorrida/Coobrigada não foram empregadas em seu processo industrial.

Assim, o laudo trazido pelas Autuadas deve ser afastado da presente discussão, porquanto as conclusões nele postas quanto à natureza do produto adquirido

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não são confrontadas pela Fiscalização, que ao contrário, reconhece a condição de matéria-prima das mercadorias recebidas sem retenção e recolhimento do ICMS/ST.

Todavia, ao contrário do que entendem as Recorridas, o fato de ser utilizado no processo industrial não exclui a incidência do ICMS/ST sobre as aquisições de lubrificantes em comento, visto que estas não foram empregadas na industrialização do próprio produto, de forma que não se amolda ao caso, a hipótese de inaplicabilidade da sistemática de substituição tributária prevista no art. 18, inciso IV da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e tampouco a hipótese prevista no inciso II do § 2º de tal artigo.

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 lubrificantes consta da alínea “b”, inciso X do § 2º 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:

(...)

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 retrotranscrito § 2º, a CF 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, por sua vez, prevê expressamente a incidência do ICMS sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrente de operações interestaduais de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente, atribuindo, ao remetente, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário, como segue:

Art. 2º - 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:

(...)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da determinação da adoção do regime de substituição contida no art. 9º supratranscrito advieram as regras consubstanciadas no Convênio ICMS nº 110/07:

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.

Nesse sentido caminhou a Lei nº 6.763/75, conforme estabelece o item 4 do § 1º do seu art. 5º. Veja-se:

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;

O RICMS/02, seguindo as previsões retrotranscritas, regulamentou a matéria na Parte 1 do Anexo XV, a saber:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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;

Nessa toada, a Instrução Normativa SLT nº 01/03 e Parecer DOET/SLT nº 034/02, apenas interpretaram os dispositivos legais supratranscritos e dispuseram que a industrialização, ora em discussão, seja entendida como a operação em que os produtos (petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica) sejam empregados como matéria-prima, da qual resultem esses produtos.

Frise-se que tais instrumentos objetivam tão somente orientar os servidores, 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 as que pretendem as Recorridas, que utilizando dispositivos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 87/96, pretendem invocar a não incidência do ICMS dos lubrificantes vendidos à Recorrida/Coobrigada, que os utilizou como matéria-prima na fabricação do produto denominado "Composto de Borracha".

No intuito de fazer valer seus entendimentos, as Recorridas asseveram que os dispositivos do Convênio ICMS nº 110/07, da Lei Estadual nº 6.763/75 e do RICMS/02, anteriormente transcritos, caracterizaram uma violação ao princípio constitucional da legalidade, à medida que alargaram a previsão legal, ao inserir a obrigatoriedade de que a industrialização fosse do próprio produto e nesse sentido invocam jurisprudências que entendem aplicarem-se ao caso.

Com o devido respeito, equivocam-se as Recorridas, 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.

Dessa forma, analisando em conjunto o dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, o qual 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 óbvio que a base do sistema de tributação reside no próprio produto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Do 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 em afronta ao princípio da isonomia prevista no art. 150, inciso II da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Em outras palavras, significa dizer que a empresa que adquirisse o lubrificante de 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 pelas Recorridas implica também em 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”, pois o lubrificante adquirido em outro estado da Federação não seria tributado, ao passo que o adquirido internamente seria tributado.

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 dessa forma resultaria em um novo lubrificante derivado de petróleo que estaria sujeito à tributação do ICMS, a partir da comercialização deste 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, 20.684/12/1ª e 20.139/13/2ª.

No tocante às jurisprudências citadas pela Recorrida/Coobrigada (fls. 164/165), resta comprovado que estas não se aplicam ao presente caso, uma vez que os dispositivos do RICMS/02 anteriormente citados, bem como a Instrução Normativa SLT nº 01/03 encontram-se respaldados pela Lei nº 6.763/75, que por sua vez guarda consonância com o Convênio ICMS nº 110/07, com a Lei Complementar nº 87/96 e com a Constituição Federal.

Quanto ao julgado invocado pela Autuada, ora Recorrida, às fls. 247/248, esse sequer se presta como precedente visto que a decisão citada não se encontra transitada em julgado.

Por outro lado, o posicionamento da Fiscalização encontra amparo em jurisprudência dos tribunais, inclusive, do Supremo Tribunal Federal - STF, conforme diversos precedentes lançados pela Fiscalização às fls. 354/360, em sede de manifestação fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que essa mesma matéria esteve sob apreciação do CC/MG, tendo como sujeitos passivos a Repsol Brasil S/A (remetente das mercadorias) e a destinatária nesses autos (Cooper-Standart), ocasião em foram aprovadas as exigências de ICMS e da respectiva multa de revalidação, conforme ementa adiante:

ACÓRDÃO: 20.684/12/1ª RITO: ORDINÁRIO
PTA/AI:01.000170139-91
IMPUGNAÇÃO: 40.010130122-66, 40.010130276-03 (COOB.)
IMPUGNANTE: REPSOL BRASIL S/A
IE: 018739630.01-08
COOPER-STANDARD AUTOMOTIVE BRASIL SEALING LTDA (COOB.)
IE: 707927535.00-10
PROC. S. PASSIVO: SONILTON FERNANDES CAMPOS
FILHO/OUTRO(S)/MÔNICA ALBUQUERQUE DE OLIVEIRA/OUTRO(S)
(COOB.)
ORIGEM: ESCRITÓRIO CONEXT-RIO DE JANEIRO
EMENTA

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

O Parecer DOET nº 034/02, ao apreciar a não incidência tributária nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes destaca:

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).

Prossegue o parecer tratando da discussão sobre a utilização do produto no processo industrial:

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.

Enfrentando a questão da dispensa de recolhimento do ICMS/ST, tal como no inciso IV do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02 (naquela época o art. 372, § 2º, item "5" do Anexo IX), o parecer assim destaca:

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.

Prosseguindo, cumpre registrar a falta de propósito da alegação da Recorrida/Autuada, no sentido de 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.

Reza o parágrafo único do art. 142 do CTN que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória. Portanto, uma vez constatada que a incidência do ICMS/ST sobre as vendas de lubrificantes em comento se assenta em normas legais, não cabe ao agente da Fiscalização decidir pela não aplicação dessas normas, seja em razão de fatos posteriores que, aliás, podem nem ocorrer, seja por quaisquer outros motivos.

No tocante à dispensa de recolhimento do ICMS/ST prevista no art. 18, inciso IV do 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.

Como visto alhures, a hipótese de substituição tributária nas remessas de combustíveis, lubrificantes e energia elétrica em operação interestadual, difere da outra modalidade de substituição, porquanto se trata de responsabilidade atribuída não em face das operações subsequentes, mas sim em decorrência da incidência do tributo em favor do Estado de destino dos produtos (consumo), ou seja, a natureza dessa hipótese é de técnica de arrecadação, na qual se antecipa o recolhimento do imposto, objetivando garantir a arrecadação para o Estado de consumo das mencionadas mercadorias.

Em relação à alegação da Autuada, ora Recorrida, de que a multa aplicada de 100% (cem por cento) afronta o princípio constitucional do não confisco e por este motivo deveria o Auto de Infração ser cancelado, ou, ao menos, ocorrer a redução da referida penalidade, cumpre destacar, de imediato, 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 multa em questão encontra-se prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e foi aplicada sobre o valor do ICMS/ST não retido e nem recolhido.

Saliente-se, por oportuno, que a norma posta se enquadra na competência legislativa plena do Estado, conforme previsto no art. 24, inciso I e art. 155, inciso II, ambos da CF/88 c/c o art. 97, inciso V do CTN.

No tocante à alegação de confisco, deve-se salientar que ao Estado não interessa financeiramente a aplicação de penalidades, sendo-lhe mais rentável o recolhimento ininterrupto dos tributos. A multa somente é aplicada aos contribuintes que não cumprem com suas obrigações, como no presente caso, no intuito de dissuadi-los da prática das irregularidades fiscais.

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

Tal entendimento também afere-se nos arestos a seguir:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELAÇÃO CÍVEL NO. 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 TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 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 Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 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 Nº 9.250/1995. (TJMG -APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002)

Na mesma toada é a seguinte decisão do STF (DJ nº 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

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 sob análise decorre de mandamento legal, não ferindo qualquer princípio constitucional e, portanto, deve

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ser mantida no percentual em que foi aplicada no presente lançamento, não podendo ser reduzida, por absoluta falta de amparo legal.

Desse modo, inexistente amparo legal para exclusão dessa penalidade mediante a aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, conforme pleiteia a Autuada, ora Recorrida, pois restou comprovado que esta não observou os mandamentos legais que regem a matéria objeto da autuação.

Igualmente não se aplica ao presente lançamento, o disposto no art. 112 do CTN, uma vez que não se configura qualquer uma das hipóteses de dúvida capituladas nos incisos do referido dispositivo.

Assim, revelam-se corretas as exigências do ICMS/ST e da respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, conforme Termo de Rerratificação de fls. 397, que esclarece a fundamentação legal da multa de revalidação.

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 dar provimento. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento, nos termos da decisão recorrida. Sustentaram oralmente, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume, pela YPF Brasil Comércio de Derivados de Petróleo Ltda, a Dra. Ana Flávia Vergamini Abate Ribeiro e, pela Cooper-Standard Automotive Brasil Sealing Ltda, a Dra. Daniela Caldeirão Santos. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 23 de janeiro de 2015.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha
Relator**

P