

**PARECER**

Assunto: ICMS - Substituição tributária na operação interestadual

**CONSULTA**

A Consulente vem promovendo a operação de venda de lubrificantes para a empresa Arcelormittal Brasil S.A., situada no Estado de Minas Gerais, destinados ao uso no processo de industrialização para estampagem e proteção (que integram o produto final) e para usinagem (que é consumido no processo de industrialização).

Para nosso exame anexou nota de pedido da adquirente aonde consta como **destino** a “**industrialização**”.

Diante desse fato a Consulente vem promovendo a venda com o destaque de ICMS a alíquota de 12%, informando expressamente o número do pedido, não se aplicando o regime de substituição tributária.

Entretanto, a Consulente está sob a fiscalização por parte dos agentes fiscais do Estado de Minas Gerais que sustentam a tese da substituição tributária e conseqüente recolhimento do ICMS a favor do fisco de Minas Gerais, porquanto se trata de venda para **consumo**.

Diante disso, a Consulente pede a nossa opinião legal a respeito.

**OPINIÃO LEGAL**

**Dos dispositivos constitucionais e da LC nº 87/96  
específicos sobre operação interestadual de lubrificantes**

Dispõe a Constituição Federal em seu art. 155, § 2º, X, *b*:

**Professor Kiyoshi Harada**  
**Advogado**

---

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

.....  
.....  
*§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”*

Verifica-se, pois, que nos termos da Constituição Federal, independentemente da destinação do lubrificante (uso próprio, revenda, utilização no processo de industrialização etc) **não há incidência** de ICMS nas operações de saída de lubrificantes para outro Estado.

O imposto deverá ser recolhido integralmente ao Estado onde ocorrer o consumo, nos expressos termos do art. 155, § 4º, I da CF:

*“§ 4º Na hipótese do inciso XII, h<sup>1</sup>, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

*I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”*

---

<sup>1</sup> *“XII - cabe à lei complementar:*

.....  
*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; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”*

**Professor Kiyoshi Harada**  
**Advogado**

---

No mesmo diapasão, prescreve o art. 2º, § 1º, III, da LC nº 87, de 13-09-96:

*“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.”*

Indubitável, pois, a não incidência do ICMS na remessa, a qualquer título, de lubrificantes para outro Estado da Federação.

Com relação à imunidade da letra **b**, do art. 155, § 2º, X, *b* da CF o STF firmou o entendimento de que não se trata de imunidade, mas de não-incidência conforme dispõe a própria norma. Entendeu a Corte Suprema que essa não-incidência não alcança a compra de combustível para circulação, por configurar uma operação interna, bem como, que ela visa beneficiar o Estado consumidor, e não o consumidor final. Para o STF a norma constitucional firma, nas operações interestaduais de remessa de derivados de petróleo e outros produtos mencionados na letra *b*, a competência do Estado destinatário (onde se dará o consumo do produto) para a arrecadação do ICMS incidente na operação.

Para maior clareza, transcreve-se trechos dos votos proferidos pelo Ministro Relator Ilmar Galvão no RE nº 198.088 e pelo Min. Nelson Jobim.

Observou o Ministro Relator Ilmar Galvão em seu voto:

**Professor Kiyoshi Harada**  
**Advogado**

---

*“É patente, entretanto, que não se está, no caso, diante de imunidade propriamente dita, mas de genuína hipótese de não-incidência do tributo – como aliás, se acha expresso no inciso X do § 2º do art. 155 da CF –, restrita ao Estado de origem, não abrangendo o Estado de destino, onde são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam os produtos descritos no dispositivo sob enfoque, desde a produção até o consumo.”*

O Min. Nelson Jobim por sua vez dispôs:

*“A interpretação que dou, acompanhando o Ministro-Relator, é no sentido de que a alínea ‘b’ do inciso X do artigo 155 da Constituição Federal corresponde à atribuição: na saída da mercadoria, alíquota zero, para que este imposto seja todo ele arrecadado pela incidência na situação no Estado de entrada. E isso se estabeleceu e decorre do sistema, inclusive do sistema de alíquota do inciso VII, exatamente à razão última e fundamental do § 1º do art. 20. Como os Estados produtores não têm participação nenhuma no ICMS atribui-se a ele um ‘royalty’, que é pago pela União, a forma pela qual a União compensa a situação exploratória. O conjunto de regras mostra claramente isso. Estado de destino, a parte de origem tem sua compensação que havia perdido com essa situação.” (DJ de 5-9-2003)*

No mesmo sentido: AI nº 801149, Rel. Min. Carmen Lucia, DJe de 18-6-2010; AI nº 749.431-AgR, Rel. Min. Eros Grau, DJe de 9-10-2009; RE nº 358.956-3/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 27-6-2008; RE nº 338.681 – AgRg-ED, Rel. Min. Carlos Veloso, DJ de 3-02-2006; RE nº 201.703, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 14-12-2001.

**Do regime de substituição tributária**

**Professor Kiyoshi Harada**  
**Advogado**

---

O regime de substituição tributária nas operações interestaduais depende de acordo entre os Estados-membros interessados, conforme prescreve o art. 9º da LC nº 87, de 13-09-96. O § 1º, inciso I desse artigo permite expressamente o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com “*petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes*”.

Essas mercadorias, quando destinadas a consumidor final, ensejam o recolhimento do ICMS a favor do Estado onde se localiza o adquirente (§ 2º, do art. 9º).

Prescrevem os citados dispositivos da LC nº 87/96:

*“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 subseqüentes;*

*II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.*

*§ 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.”*

**Do Convênio ICMS nº 110/2007**

A venda de lubrificantes para contribuintes localizados em outro Estado é objeto do Convênio ICMS nº 110, de 28-09-2007, que prescreve:

*“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, assegurando 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:*

.....

*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.”*

Como vimos anteriormente, na saída de lubrificante para outro Estado não há incidência de ICMS. O imposto deverá ser recolhido

**Professor Kiyoshi Harada**  
**Advogado**

---

integralmente pelo destinatário (adquirente de lubrificantes no Estado de consumo). Entretanto, para facilitar a operacionalização, poderá a legislação do Estado destinatário prescrever a substituição tributária a fim de que o remetente de lubrificantes de outro Estado fique com a obrigação de reter o imposto na condição de substituto repassando-o integralmente ao Estado destinatário.

Para tanto, é preciso que haja norma expressa a respeito, na legislação tributária do Estado destinatário, que é aplicável ao caso vertente, por força da Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 81/93 relativo às normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Como veremos no tópico seguinte, não há essa previsão de substituição tributária. Ao contrário, há expressa exclusão do regime de substituição tributária em se tratando de remessa de lubrificante para fins de industrialização, como no caso sob consulta.

**Do Regulamento do ICMS**  
**do Estado de Minas Gerais aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002**

O artigo 18, inciso IV, do Anexo XV, do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, prescreve que o regime de substituição tributária, pertinente a responsabilidade do alienante ou remetente da mercadoria pelo imposto devido nas operações subseqüentes ou na entrada de mercadoria em operação interestadual, **não se aplica** “às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em **processo de industrialização** como matéria-prima, **produto intermediário** ou material de embalagem.”

Ora, os lubrificantes fornecidos pela Consulente são para utilização no processo industrial, quer como insumo, isto é, para ser consumido no processo de industrialização, quer como material

**Professor Kiyoshi Harada**  
**Advogado**

---

intermediário, passando a integrar o produto acabado, cujo preço, base de cálculo do ICMS, incorpora os preços dos lubrificantes.

Se a própria legislação de Minas Gerais, que é vinculante para o fisco mineiro, não submete essa operação ao regime de substituição tributária, não há como os agentes fiscais daquele Estado pretender o contrário, sob pena de caracterização do crime de excesso de exação fiscal a que alude o § 1º, do art. 316 do Código Penal.<sup>2</sup>

Ao que tudo indica está havendo confusão entre fornecimento de lubrificantes para consumo com fornecimento de lubrificantes para serem consumidos no processo de industrialização, hipótese em que não se aplica o regime de substituição tributária, salvo na hipótese de saída isenta de produto industrializado, (conforme § 1º, do art. 20 da LC nº 87/96<sup>3</sup>), o que não é o caso. Na hipótese de fornecimento para o consumo ou para integrar o ativo fixo, aí sim, há substituição tributária. Não é o caso sob consulta.

No caso da Consulente a destinação dos lubrificantes é clara e cristalina no pedido de compras – “Industrialização”.

Conforme se depreende da Decisão Normativa CAT nº 2/82, o conceito de industrialização compreende não só os produtos consumidos durante o processo industrial – insumos -, como aqueles que compõem o produto final – produto secundário ou intermediário.

---

<sup>2</sup> “§ 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: (Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990)  
Pena - reclusão, de três a oito anos, e multa. (Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990)”

<sup>3</sup> “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.”



**Professor Kiyoshi Harada**  
**Advogado**

---

A referida decisão definiu o produto intermediário como sendo “aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via de regra sem sofrer **qualquer alteração em sua estrutura intrínseca**. Exemplos: pneumáticos, na indústria automobilística e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas”. – o automóvel e o mobiliário; a cola, ainda na marcenaria, que, **muito embora alterada em sua estrutura intrínseca vai integrar o novo produto – mobiliário.**”

Ainda Segundo a referida decisão, **produto secundário** “é aquele que, consumido no processo de industrialização, não se integra no novo produto. Exemplos: calcário-CACO<sub>3</sub> (que na indústria do cimento é matéria-prima), na siderurgia, é “produto secundário”, porquanto somente usado para extração das impurezas do minério de ferro, com as quais se transforma em escória e consome-se no processo industrial sem integrar o novo produto: o ferro-gusa; o óleo de linhaça, usado na cerâmica (para o melhor desprendimento da argila na prensa), depois de consumido na queima, não vai integrar o novo produto – telha; qualquer material líquido, usado na indústria da autora, que consumido na operação de secagem, deixa de integrar o novo produto – papel.”

Outrossim, na doutrina de Aliomar Baleeiro, tanto os produtos intermediários, como os produtos secundários são considerados insumo, cuja definição é:

*“é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...). “Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de*

*Professor Kiyoshi Harada*  
**Advogado**

---

*produção”* (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214).

Como se vê, não só os produtos intermediários, como, também, os produtos secundários são empregados no processo de industrialização, integrando o produto final ou participando essencialmente do processo de industrialização, aonde são consumidos, gerando, **até mesmo, direito a crédito do ICMS**, conforme se verifica da jurisprudência do C. STJ sobre o assunto:

*“Ementa.*

*TRIBUTÁRIO – ICMS – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO – UTILIZAÇÃO MATERIAL DE CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO (ÓLEO DIESEL PARA TRANSPORTE INTERNO DO FERRO GUSA) – DECRETO-LEI 406/68, CONVÊNIO 66/88 E LEI COMPLEMENTAR 87/96 – TAXA SELIC – FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE – SÚMULA 284/STF.*

*1. Considera-se deficiente a fundamentação do recurso especial que indica como violado dispositivo de lei federal que não serve de sustentação à tese defendida. Prejudicada a tese sobre a legalidade da aplicação da taxa SELIC.*

*2. Na vigência do Decreto-lei 406/68 e do Convênio 66/88, a aquisição de produtos ou mercadorias que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não eram completamente consumidos e nem integravam o produto final, não gerava direito ao creditamento do ICMS. Previsão expressa do não-creditamento (inciso III do art. 31 do Convênio 66/88).*

*3. Entretanto, a LC 87/96 (Lei Kandir) veio a reconhecer o direito ao crédito de ICMS relativo à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, **material de uso e consumo**, bem como ao recebimento de serviço de transporte. Jurisprudência pacificada nesta Corte.*

*Professor Kiyoshi Harada*  
*Advogado*

---

**4. Reconhecimento, no caso concreto, da legalidade do aproveitamento de crédito do ICMS sobre aquisição de óleo diesel consumido no processo produtivo a partir de 1º de janeiro de 1998, de acordo com o art. 33 da LC 87/96 (em sua redação original).**

5. Recurso especial da Fazenda não conhecido e provido em parte o recurso especial da USIMINAS.” (RE nº 850632/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 02/03/2007, p. 235).

No mesmo sentido já decidiu o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais:

“*Ementa.*

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - CDA - NULIDADE - INEXISTÊNCIA CERCAMENTO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - CONVÊNIO N.º 66/88 - LEI ESTADUAL N.º 6.763/75 - RICMS/91 - IN SLT N.º 01/86 - BENS DE USO E CONSUMO - ATIVO FIXO - INSUMOS - PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS - ENQUADRAMENTO - DIREITO DE CRÉDITO. 1 - Não é nula a CDA substituída nos termos do § 8º do art. 2º da LEF, contendo os elementos suficientes para a defesa do contribuinte. 2 - Não há falar em cerceamento de defesa quando o magistrado não aprecia a perícia contida nos autos, desde que o faça segundo o livre convencimento motivado. 3 - **De acordo com o Convênio n.º 66/88, a Lei n.º 6.763/75, e o RICMS/91, só geram direito de crédito de ICMS os bens adquiridos que são consumidos no processo produtivo, mas não os bens de uso e consumo e destinados ao ativo permanente do estabelecimento.** 4 - Havendo prova de que parte dos bens enquadrados como de uso e consumo pela Fazenda Pública **são, na realidade, insumos ou produtos intermediários de consumo imediato ou integral, deve ser assegurado o direito de crédito ao contribuinte.** 5 - Segundo jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não cabe atualização

**Professor Kiyoshi Harada**  
**Advogado**

---

*monetária de créditos escriturais. 6 - Preliminares rejeitadas e recurso parcialmente provido.”* (Processo nº 1.0027.99.013112-3/001, Rel. Des. Edgard Penna Amorin, DJ de 20-09-2007).

Segue, abaixo, também, algumas decisões proferidas em sede administrativa pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo sobre o assunto:

*“SODA CÁUSTICA – Usada na lavagem de vasilhames de refrigerantes – **Matéria-prima consumida no processo industrial – Direito a crédito do ICM pela entrada no estabelecimento** – Recurso ordinário provido – Decisão unânime.”* (Processo nº DRT. 40 – 1100/87, 2ª Câmara Especial, Rel. Luiz Henrique Cavalcanti Mélega, Boletim TITI nº 252, de 20-07-91).

*“LIXAS – Utilizadas na fabricação de móveis – **Produtos consumidos no processo de industrialização – Legítimo o aproveitamento de crédito de ICM, relativo às aquisições** – Recurso provido – decisão unânime.”* (Processo nº DRT. 10-2305/81, 3ª Câmara, Rel. Paulo Celso Bergstrom Bonilha, Boletim TIT nº 205, de 14-12-85).

Como se vê, não só os produtos intermediários, como também, os produtos secundários, utilizados no processo de industrialização dão direito a crédito do imposto, pelo que **ambos** os produtos **não estão sujeitos** ao regime de substituição tributária em razão do princípio da não-cumulatividade do ICMS, que nos termos do voto do Exmo. Ministro Marco Aurélio, proferido no julgamento do RE nº 195.894/RS, tem por *“objetivo maior impedir o bis in idem, ou seja, o pagamento em duplicidade do tributo. Por isso mesmo, a satisfação deste na operação anterior é considerada como crédito na conta própria. O princípio alcança a mercadoria adquirida e que venha a ser consumida ou integrada ao*

*Professor Kiyoshi Harada*  
**Advogado**

---

*produto final, na condição de elemento indispensável à respectiva composição.”*

Afinal, se tanto o valor dos produtos intermediários, como o valor dos produtos secundários, irão compor o valor do produto final que será a base de cálculo do ICMS a ser recolhido ao Estado de Minas Gerais pela empresa encomendante, não há porque aplicar a regra que prevê a dispensa da substituição tributária somente nos casos de produtos intermediários destinados à industrialização.

Outrossim, eventual desvio de finalidade do produto adquirido (consumo próprio, por exemplo) nenhuma responsabilidade poderá acarretar ao remetente vendedor que se ateuve aos termos e condições do contrato de compra e venda celebrado entre as partes

Na verdade, o próprio RICMS Estado de Minas Gerais reconhece que com a entrega da mercadoria de conformidade com o pedido expresso pelo adquirente cessa toda e qualquer responsabilidade da remetente vendedora.

É o que se depreende do inciso II, do § 2º, do art. 18, do Anexo XV do RICMS /MG, abaixo transcrito:

*“Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção **não se aplica:***

.....

*IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.*

.....

*§ 2º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo:*

.....

*II - se a mercadoria não for empregada no processo de industrialização, **cabará ao industrial que a recebeu a responsabilidade pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária, no momento da saída da mercadoria.”***

*Professor Kiyoshi Harada*  
Advogado

---

**CONCLUSÃO**

Em face do exposto somos da opinião que:

a) não há destaque do ICMS na remessa de lubrificantes para contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais por força da não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, *b*, da CF e art. 2º, § 1º, III, da LC nº 87/96;

b) não há substituição tributária por força do disposto no art. 18, IV, do Anexo XV, do RICMS do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, aplicável por força do disposto na Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 81/93 relativo às normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, e, também, em função do princípio da vinculação da administração tributária às normas que editou;

c) o imposto é devido na entrada de lubrificante no estabelecimento do adquirente, devendo ser integralmente recolhido por ele ao Estado de Minas Gerais;

d) na nota fiscal de venda ao estabelecimento industrial situado em Minas Gerais deverá ficar consignado o fundamento constitucional e legal da não incidência tributária e da inaplicação do regime de substituição tributária.

É a nossa opinião.

São Paulo, 27 de julho de 2011.

Kiyoshi Harada

***Professor Kiyoshi Harada***  
**Advogado**

---

OAB/SP 20.317

Especialista em Direito Tributário pela FADUSP