



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2164427 - RS (2022/0205855-1)

RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA
AGRAVANTE : CASTROL BRASIL LTDA
ADVOGADOS : CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - SP123771
LEONARDO ALFRADIQUE MARTINS - RJ098995
RICARDO DE SEQUEIRA TOLEDO - RJ163786
AGRAVADO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : PAULO PERETTI TORELLY - RS026208

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO. REVOLVIMENTO DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. TRIBUTAÇÃO NO ESTADO ONDE SE DEU O CONSUMO. EXIGÊNCIA.

1. A obrigação tributária não declarada pelo contribuinte no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo fisco, por meio do lançamento substitutivo, que deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado (como na hipótese dos autos), ou no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte, de apurar, pagar e informar o crédito tributário, está sujeita à verificação pelo ente público, sem a qual ela é tacitamente homologada. Precedentes.

2. "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial" (Súmula 7 do STJ), não sendo cabível, pois, a análise acerca de eventual recolhimento do tributo para fins de alteração da regra da decadência.

3. O ICMS não incide na saída de combustíveis e lubrificantes do território de uma unidade federada quando destinado à industrialização ou à comercialização, mas é da competência do estado de destino a tributação da operação interestadual quando remetido ao consumo: sistemática dos arts. 2º, § 1º, III, de um lado e 3º, III da Lei Complementar n. 87, de 1996, de outro, como política fiscal de atribuir ao Estado do destino a arrecadação do

tributo quando se tratar de energia elétrica ou petróleo, lubrificantes e combustíveis.

4. Se os combustíveis e lubrificantes integrarem um ciclo posterior de industrialização ou comercialização, dentro da mesma cadeia produtiva, sem serem consumidos, o tributo não incide, sendo da competência do estado de destino o tributo se forem destinados a consumo no processo de industrialização ou de comercialização de outros produtos. Precedentes.

5. Agravo interno desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em sessão virtual de 09/05/2023 a 15/05/2023, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Paulo Sérgio Domingues votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 15 de maio de 2023.

Ministro GURGEL DE FARIA

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2164427 - RS (2022/0205855-1)

RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA
AGRAVANTE : CASTROL BRASIL LTDA
ADVOGADOS : CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - SP123771
LEONARDO ALFRADIQUE MARTINS - RJ098995
RICARDO DE SEQUEIRA TOLEDO - RJ163786
AGRAVADO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : PAULO PERETTI TORELLY - RS026208

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO. REVOLVIMENTO DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. TRIBUTAÇÃO NO ESTADO ONDE SE DEU O CONSUMO. EXIGÊNCIA.

1. A obrigação tributária não declarada pelo contribuinte no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo fisco, por meio do lançamento substitutivo, que deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado (como na hipótese dos autos), ou no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte, de apurar, pagar e informar o crédito tributário, está sujeita à verificação pelo ente público, sem a qual ela é tacitamente homologada. Precedentes.

2. "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial" (Súmula 7 do STJ), não sendo cabível, pois, a análise acerca de eventual recolhimento do tributo para fins de alteração da regra da decadência.

3. O ICMS não incide na saída de combustíveis e lubrificantes do território de uma unidade federada quando destinado à industrialização ou à comercialização, mas é da competência do estado de destino a tributação da operação interestadual quando remetido ao consumo: sistemática dos arts. 2º, § 1º, III, de um lado e 3º, III da Lei Complementar n. 87, de 1996, de outro, como política fiscal de atribuir ao Estado do destino a arrecadação do tributo quando se tratar de energia elétrica ou petróleo, lubrificantes

e combustíveis.

4. Se os combustíveis e lubrificantes integrarem um ciclo posterior de industrialização ou comercialização, dentro da mesma cadeia produtiva, sem serem consumidos, o tributo não incide, sendo da competência do estado de destino o tributo se forem destinados a consumo no processo de industrialização ou de comercialização de outros produtos. Precedentes.

5. Agravo interno desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de agravo interno interposto por CASTROL BRASIL LTDA. contra decisão em que conheci do agravo para, com base no óbice das Súmulas 7 e 83 do STJ e Súmulas 283 e 284 do STF, não conhecer de recurso especial.

A parte agravante alega, em síntese, que são inaplicáveis os óbices sumulares.

Sustenta que é incontroverso o reconhecimento pelo Tribunal gaúcho de que houve recolhimento de ICMS-ST no período, motivo pelo que se imporia para a contagem do prazo de extinção do crédito a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Aduz que, contrariamente ao afirmado na decisão agravada, houve impugnação especificada de todos os fundamentos do acórdão recorrido, tendo consignado em seu recurso especial que os combustíveis e lubrificantes foram empregados em processo de industrialização pelos destinatários, não importando se a industrialização foi de outros produtos, sendo isso o bastante para "afastar a tributação à luz do inciso III do art. 3º da Lei 87/96".

Argui que "não há no ordenamento jurídico pátrio qualquer menção expressa de que a não incidência conferida por lei infraconstitucional em questão apenas se aplicaria no caso de o destinatário industrializar o próprio derivado do petróleo, o Estado não pode pretender que o aplicador da norma inadvertidamente integre o comando da lei, sob pena de assumir a função de legislador positivo, criando nova hipótese legal via Poder Judiciário e não Poder Legislativo, o que é repudiado pelo sistema normativo vigente" (e-STJ fl. 1.652).

Em reforço, afirma a existência de precedente recente desta Corte Superior em que se reconheceu "a energia elétrica adquirida em determinada operação interestadual e destinada ao processo produtivo da empresa seria considerada insumo e, portanto, isenta da incidência do ICMS exatamente nos termos dos arts. 3º, III e 12, XII, da LC nº 87/96", referindo-se ao precedente do AgInt no REsp n. 1.883.142/RJ.

Sustenta, também, a ausência de norma jurídica e de orientação jurisprudencial firmada que autorize a inclusão do ICMS em regime de substituição tributária em sua própria base de cálculo e que há nítida distinção de tratamento normativo conferido pelo legislador complementar nacional para as bases de cálculo do

ICMS normal e do ICMS-ST, havendo inclusive previsão de base de cálculo específica para o ICMS-ST.

Aponta, por fim, que os precedentes STF e deste STJ citados na decisão agravada (RE 582.461, EREsp 1.190.858/BA, AgRg no AgRg no REsp 704.881/RS) se referem ao ICMS-próprio, e não ao ICMS em substituição tributária.

Impugnação às e-STJ fls. 1.693/1.703 pelo não conhecimento do agravo ou pelo seu desprovimento.

É o relatório.

VOTO

Os argumentos ora deduzidos já foram suficientemente analisados e desacolhidos quando proferi a decisão ora impugnada, razão por que a mantenho pelos seus próprios fundamentos.

Como assinalado na decisão agravada, o recurso especial origina-se de ação de embargos à execução fiscal de crédito de ICMS-ST em operações interestaduais de combustíveis e lubrificantes destinados a consumidor final localizado no ESTADO exequente (Rio Grande do Sul).

O autor argui (i) a decadência parcial do crédito de ICMS-ST, pleiteando a aplicação da regra de contagem do prazo do art. 150, § 4º, do CTN, (ii) a não incidência do ICMS-ST na venda de lubrificantes e derivados de petróleo à estabelecimentos em outros estados com o destino à industrialização de produtos próprios e (iii) a inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS-ST.

No primeiro grau de jurisdição, a ação foi julgada improcedente.

A autora interpôs recurso de apelação, não provido pelo Tribunal *a quo*. Vejamos, no que interessa, o que está consignado no voto condutor do acórdão recorrido (e-STJ fls. 390 e seguintes):

O cerne da questão está na identificação sobre se a Embargante está sujeita ao ICMS-ST quando da transação do ingresso, no território estadual, de lubrificantes derivados do petróleo, que foram revendidos e utilizados para a produção de outros produtos.

A empresa foi autuada por não ter recolhido e destacado o ICMS-ST nas respectivas notas fiscais.

Está comprovado que os clientes da empresa demandada não industrializam ou comercializam os lubrificantes adquiridos, e quanto a isso não existem dúvidas, pelo simples fato das atividades deles. Observe-se que esses clientes são grandes indústrias, General Motors, Agrale S/A, Tramontina, Taurus Maq. Ferramenta Ltda, Gerdau S/A, Thyssenkrupp elevadores S/A, etc. (fls. 53 e 79). Ora, essas indústrias não são revendedoras de lubrificantes e nem os adquirem com a finalidade de industrializá-los, mas, sim, utilizam para consumo no seu estabelecimento para os processos de industrialização e

depois comercialização de seus próprios produtos.

A não-incidência do imposto somente ocorre no ciclo produtivo do próprio produto destinando à comercialização ou industrialização do próprio lubrificante derivado do petróleo, e não quando for utilizado em processo industrial para a fabricação de outros produtos, bem como não abrange o Estado de destino da mercadoria, com o que não se aplica a imunidade prevista no artigo 155, §2º, 'X' da Constituição Federal.

Nesse sentido o entendimento do egrégio Supremo Tribunal Federal:

[...]

Neste caso, a Embargante, como remetente dos lubrificantes derivados do petróleo, é o contribuinte do ICMS por substituição, que incide pela entrada do produto no território Estadual (RS), na forma do artigo 33, V da lei nº 8.820/89.

Outro não é o caminho indicado no bem lançado parecer do digna Procuradora de Justiça, Magali Ferreira Mannhart, que transcrevo, a fim de evitar tautologia, "ipsis verbis":

"(...) Da sujeição do recorrente ao ICMS - substituição tributária, quando da entrada, no território estadual, de lubrificantes que serão revendidos e utilizados para produção de outros produtos.

No caso, pois, a empresa deveria ter empreendido o destaque do ICMS-ST, quando da emissão das notas fiscais porque incidente na espécie.

Inicialmente, cabe salientar a legislação pertinente. Vejamos:

[...]

Na hipótese, segundo se depreende dos autos e afirmado pela própria empresa recorrente, o lubrificante, que ingressou no Estado, foi revendido para outras empresas que os utilizaram para industrialização de outros produtos. Assim, certamente, incide o ICMS na operação de entrada dos lubrificantes no território estadual.

A não incidência do imposto ocorre apenas quando da industrialização ou da comercialização do próprio lubrificante adquirido pela empresa, o qual não pode compor outro processo industrial para confecção de novos produtos.

Nesse sentido:

[...]

Ademais, incide o artigo 13, §1º, da LC n. 87/96, com redação ao art. 10, §1º, alínea "a", da Lei Estadual n. 8.820/89, no que toca à base de cálculo do ICMS.

Assim:

[...]

Portanto, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação pela qual se der a saída da mercadoria. Assim sendo, não sofre qualquer modificação quando se trata de arrecadação mediante substituição tributária, pois mera técnica de arrecadação e fiscalização fazendária.

(...)"

Conforme a legislação citada, também, não procede a irresignação no tocante à não inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS-ST. Isso porque, em face

de tal ordenamento, o imposto incide sobre o valor de cada operação, agregando o valor do encargo que é repassado ao contribuinte de fato, acrescido então da carga tributária das operações anteriores.

Basta conferir o que decidiu esta Corte na AC nº 700245002584, bem como Colendo Superior Tribunal de Justiça nos julgados cujas ementas seguem:

[...]

Vale ainda reproduzir, por pertinente e elucidativo, trecho da sentença apelada:

"(...) De efeito, a hipótese de não incidência aventada, relativamente à remessa de lubrificantes derivados de petróleo a empresas industriais deste Estado, ocorre apenas quando da industrialização ou comercialização do próprio produto adquirido, não se referindo à sua utilização em outro processo industrial; e, no caso em apreço, como afirmado pela própria autora na inicial, o lubrificante foi utilizado pelas empresas adquirentes para a industrialização de outros produtos.

(...) No caso concreto, como já visto, não se trata da industrialização de lubrificante; este apenas serviu à industrialização de outros produtos, não tendo ocorrido, pois, a continuação do ciclo produtivo do derivado do petróleo, mas somente sua aplicação no ciclo de produção de outras mercadorias nas quais se consumiu.

Finalmente, sem razão a embargante quando afirma que o ICMS não pode ser incluído na base de cálculo do ICMS-ST, uma vez que tal procedimento encontra amparo na legislação vigente.

Neste sentido, colaciono:[...]

Vale referir, aliás, trecho da decisão acima ementada, em que o eminente Desembargador Luiz Felipe Silveira Difini asseverou que "a base de cálculo do ICMS não sofre qualquer modificação quando se trata de arrecadação mediante substituição tributária, como ocorre na hipótese em exame. Aliás, nem poderia ser diferente, uma vez que, como o próprio nome diz, a substituição tributária constitui mera técnica de arrecadação e fiscalização fazendária."

Por outro lado, a empresa Demandada arguiu a decadência dos créditos executados relativos ao período de 02/2003 a 06/2003 (Auto de Lançamento nº 0020140533), de 20.06.2008, bem como do período de 01/2003 a 04/2003 (Auto de Lançamento nº 0010271325), de 23.04.2008 (fl. 211), considerando a data do ajuizamento da execução em 02.12.2009 (fls. 33/35; 47,48; 100/101).

Ocorre que, sendo a Embargante o sujeito passivo, responsável pelo pagamento do ICMS-ST, e não tendo feito qualquer destaque nas Notas Fiscais, ou seja, não havendo informação e nem o respectivo pagamento antecipado, não há falar em aplicação da regra decadencial prevista no §4º do artigo 150 do CTN, pois nítido o não informe e não pagamento do imposto. Logo, incide a regra geral da contagem da decadência, prevista no artigo 173, I do CTN.

Nesse sentido, o Parecer do Ministério Público, do qual mais uma vez me socorro:

"(...) Da inexistência de decadência.

Com efeito, pelo que se depreende das CDAs de fls. 37-39, houve

lançamento de créditos tributários, respectivamente, em 20/06/2008, 23/04/2008 e 05/05/2008, pelo Estado em desfavor do recorrente.

Ademais, segundo os autos dos lançamentos tributários, fls. 47 e ss., os créditos tributários decorrem de ausência de recolhimento de ICMS de responsabilidade por substituição tributária nos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006 (isso porque é o sujeito passivo por substituição em relação ao ICMS que incidiu pela entrada das mercadorias no Estado).

No mais, ainda conforme os lançamentos tributários, não houve qualquer destaque de ICMS - substituição tributária - nas notas fiscais emitidas, pois o recorrente concebeu as mercadorias como destinadas à industrialização (fls. 53, 78 e 108). Evidente, pois, que não houve pagamento antecipado do ICMS, ao contrário do que alega o recorrente. Desse modo, claramente, não incide, na hipótese, o artigo 150, parágrafo 42, do CTN (o qual pressupõe pagamento antecipado do tributo).

Saliente-se que, consoante este artigo, o Fisco possui o prazo de cinco anos, contados do fato gerador respectivo, para efetuar o lançamento de ofício, se entender insuficiente o recolhimento efetuado, pena de se ter a homologação tácita. Como no caso não houve qualquer lançamento pelos recorrentes, não há o que homologar ou lançar de modo suplementar.

O caso atrai, diante do quadro esboçado, o art. 173, inc. I do CTN, que disciplina que a autoridade fiscal dispõe de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria/poderia ter sido feito, para lançar o crédito tributário não recolhido até então.

Nesse passo, a orientação do STJ, segundo julgamento do REsp n. 973.733/SC, submetido ao rito do artigo 543-C, CPC, aplicado, aqui, a contrário sensu:

[...]

Desse modo, como o fato gerador mais remoto data de 2003, o início do prazo decadencial se iniciou em 01/01/2004.

Assim sendo, os lançamentos que se deram no ano de 2008 são aptos a constituir o crédito tributário porque não houve decadência."

Opostos embargos de declaração, a contribuinte alegava, entre outros fundamentos, que, contrariamente ao afirmado pelo acórdão de que não haveria informação de pagamento antecipado do tributo, há comprovação nos autos da existência de recolhimentos do ICMS-ST ao fisco gaúcho no período de apuração objeto da fiscalização e da autuação.

Os embargos foram rejeitados.

Interposto recurso especial em momento anterior, foi ele provido em decisão monocrática por esta Corte Superior, tendo sido reconhecida a existência de vício de integração e determinado o retorno dos autos à origem para que desse novo julgamento aos embargos de declaração.

Os embargos de declaração foram novamente julgados pelo Tribunal gaúcho e rejeitados ao fundamento de que, contrariamente ao afirmado pelo recorrente, não haveria provas nos autos de recolhimento ao ESTADO de destino das mercadorias, ainda que parcial, do ICMS-ST pelo contribuinte substituto no período fiscal apreciado e que a referência feita pelo fisco ao recolhimento de ICMS pelo contribuinte referia-se ao tributo recolhido pela sistemática comum (direta) e não aquele recolhido pela sistemática da substituição tributária, que é recolhido em separado em conta própria.

Com esse fundamento, manteve a conclusão alcançada nas manifestações anteriores pela aplicação da regra do art. 173, I, do CTN ao caso concreto, tendo em vista o não recolhimento do ICMS-ST no período fiscalizado.

Opostos novos embargos de declaração, foram eles rejeitados.

A parte recorrente alega violação:

(a) dos arts. 150, § 4º, 173 e 156 do Código Tributário Nacional, ao argumento de ser obrigatória a sua aplicação para os casos de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial;

(b) dos arts. 2º e 3º da Lei Complementar n. 87/1996, dos arts. 46, 97, 108 e 110 do CTN por entender não incidir o ICMS-ST nas hipóteses em que a venda interestadual de combustíveis e lubrificantes com destino à industrialização ou à comercialização; e

(c) dos arts. 8º e 13 da Lei Complementar 87/1996 e do art. 108 do CTN, aduzindo não ser possível a inclusão do ICMS-ST na sua própria base de cálculo, na sistemática do cálculo "por dentro".

Como afirmado no *decisum* ora agravado, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a obrigação tributária não declarada pelo contribuinte no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual se deve dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte, de apurar, pagar e informar o crédito tributário, está sujeita à verificação pelo ente público, sem a qual ela é tacitamente homologada.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes julgados: AgInt no AgInt no AREsp 1.229.609/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24/10/2018; AgInt no REsp 1.097.248/SC, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 13/05/2019; AgRg no AREsp 132.784/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 01/04/2016; REsp 1.633.154/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 05/12/2017.

Na hipótese dos autos, as circunstâncias fáticas descritas no acórdão

dão conta que o crédito executado tem origem na apuração pela via da fiscalização do ICMS-ST em operações interestaduais de combustíveis e lubrificantes destinados a consumidor final (contribuinte do imposto estadual) localizado no ESTADO exequente (Rio Grande do Sul) e cobrado pela sistemática da substituição tributária do remetente (executado).

Esclareceu-se, ainda, que não haveria provas nos autos de recolhimento ao ESTADO de destino das mercadorias, ainda que parcial, do ICMS-ST pelo contribuinte substituto no período fiscal apreciado e que a referência feita pelo fisco ao recolhimento de ICMS pelo contribuinte referia-se ao tributo recolhido pela sistemática comum (direta) e não aquele recolhido pela sistemática da substituição tributária, que é recolhido em separado em conta própria.

Diante desses fatos, decidiu a Corte gaúcha manter a aplicação da regra do art. 173, I do CTN à contagem do prazo da decadência, sendo isto o que se extrai do acórdão de embargos de declaração, anotado no que interessa (e-STJ fl. 1.214 e seguintes):

Quanto ao ponto objeto dessa transcrição, como emerge da sua leitura, não existe omissão, tanto que o eminente Ministro relator, em sua decisão, determinou a reapreciação apenas do aspecto relativo ao recolhimento do ICMS-ST, supostamente antecipado de forma parcial, a ensejar a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do CTN (fls. 737v e 738, 42 vol. - os grifos são meus).

Desse modo, indo direto a esse ponto, que diz com a análise da decadência suscitada, explicita-se que "a empresa Demandada arguiu a decadência dos créditos executados relativos ao período de 02/2003 a 06/2003 (Auto de Lançamento 0020140533), de 20.06.2008, bem como do período de 01/2003 a 04/2003 (Auto de Lançamento ns 0010271325), de 23.04.2008 (fl. 211), considerando a data do ajuizamento da execução em 02.12.2009 (f/s. 33/35; 47,48; 100/101).

Embora afirmado no acórdão objeto dos embargos que não houve informação, nem destaque nas Notas Fiscais e nem pagamento antecipado do ICMS-ST, o que afastaria a regra decadencial prevista no § 4º do artigo 150 do CTN, necessários esclarecimentos, diante do que referiu o Estado na sua impugnação aos embargos, como fundamentado pelo Ministro Gurgel de Faria no AResp nº 1.015.595-RS (fl. 737v) quando ordenou a reapreciação dos aclaratórios.

Ao contrário do que quer fazer crer a empresa embargante, não houve o pagamento parcial (a menor) do ICMS-ST. mas apenas do imposto periódico, informado em GIA. Não há nos autos documentos que demonstrem o recolhimento do tributo que deveria ter sido antecipado, ainda que juntamente com a apuração mensal (grifei).

[...]

Não havia como o Estado homologar aquilo que não foi informado. Os regimes de recolhimento do ICMS-ST e do tributo devido no período são distintos, não sendo possível ao fisco, em um primeiro momento, identificar eventual pagamento (e tanto refiro porque não há prova nos autos de que tal fato tenha ocorrido) do imposto devido por substituição como se periódico fosse.

[...]

Em que pese a empresa tenha afirmado, nas suas razões recursais apresentadas ao egrégio Superior Tribunal de Justiça STJ, que o comprovante de recolhimento do ICMS-ST foi trazido aos autos, em anexo à inicial, apenas foi juntada a cópia da execução fiscal e os autos de lançamentos, com indicação dos débitos da embargante (fls. 33 a 119, 12 vol.).

Reitero que as provas contidas nos autos não demonstram o pagamento a menor de ICMS por substituição tributária, razão pela qual não se pode reputar como aplicável ao caso o prazo decadencial previsto no § 4º do artigo 150 do CTN.

[...]

Como se vê, pelo que apresentado pelo fisco, a empresa deixou de destacar e recolher o ICMS por substituição tributária nas suas operações, com o que lhe incumbia a produção de prova contrária ao que constou dos autos de lançamento, do que não se desincumbiu.

Sendo assim, reputando sanada a omissão reconhecida pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, tenho que é o caso de confirmar a incidência à hipótese da regra geral de contagem do prazo decadencial prevista no artigo 173, inciso I, do CTN. (Grifos no original).

Assim, extrai-se do trecho transcrito que não se sustenta a alegação de ter o Tribunal *a quo* reconhecido a existência de recolhimento de ICMS-ST no período, sendo este fato controvertido decidido de forma contrária ao interesses do recorrente.

Nesse contexto, ao tempo em que o acórdão está em conformidade com pacífico entendimento jurisprudencial deste Tribunal Superior, sua revisão só seria possível mediante revisão do acervo probatório, providência inadequada em recurso especial, consoante enunciado da Súmula 7 do STJ.

Tampouco merece conhecimento o recurso especial fundado na alegação de violação dos arts. 2º e 3º da Lei Complementar n. 87/1996.

Consignou-se, nas instâncias ordinárias, que as operações de vendas de lubrificantes e derivados promovidas pela recorrente às empresas fora de sua unidade da federação não tinham como destinatários estabelecimentos industrializadores ou comercializadores desses bens.

Antes, verificou-se que os destinatários utilizavam-se dos lubrificantes e derivados de petróleo para seu consumo próprio, atuando como consumidores finais (e-STJ fls. 391/392):

A empresa foi autuada por não ter recolhido e destacado o ICMS-ST nas respectivas notas fiscais.

Está comprovado que os clientes da empresa demandada não industrializam ou comercializam os lubrificantes adquiridos, e quanto a isso não existem dúvidas, pelo simples fato das atividades deles. Observe-se que esses clientes são grandes indústrias, General Motors, Agrale S/A, Tramontina, Taurus Maq. Ferramenta Ltda, Gerdau S/A, Thyssenkrupp elevadores S/A, etc. (fls. 53 e 79). **Ora, essas indústrias não são revendedoras de lubrificantes e nem os**

adquirem com a finalidade de industrializá-los, mas, sim, utilizam para consumo no seu estabelecimento para os processos de industrialização e depois comercialização de seus próprios produtos.

A não-incidência do imposto somente ocorre no ciclo produtivo do próprio produto destinando à comercialização ou industrialização do próprio lubrificante derivado do petróleo, e não quando for utilizado em processo industrial para a fabricação de outros produtos, bem como não abrange o Estado de destino da mercadoria, com o que não se aplica a imunidade prevista no artigo 155, §2º, 'X' da Constituição Federal. (Grifos acrescidos).

Após nova análise processual, provocada pela interposição do agravo interno, verifica-se que o Tribunal *a quo* consignou que os combustíveis e lubrificantes adquiridos nas operações tributadas pelo ICMS foram utilizados para consumo final pelas adquirentes, enquanto defende o agravante que, uma vez que teriam sido eles utilizados em processo de industrialização de outras mercadorias, deveria ser aplicada às operações de venda destes combustíveis e lubrificantes a regra de isenção disposta no art. 3º, III da Lei complementar n. 87/1996.

Neste ponto, observo que a controvérsia que se instaurou nos autos é a seguinte: qual é a industrialização que deve ser equiparada à comercialização no ordenamento para fins de isenção do ICMS nas operações interestaduais de combustíveis e energia elétrica?

De partida, tenho que a regra disposta no art. 3º, III da Lei complementar, ao contrário do que pretende o recorrente, trata exclusivamente de competência tributária ativa, afastando do estado produtor do combustível, local em que se inicia a cadeia produtiva, a receita decorrente do tributo.

Esta regra reforça o pacto federativo, uma vez que distribui entre os estados de origem (estado produtor) e de destino (estado onde ocorrerá o consumo) os benefícios da cadeia produtiva do petróleo, uma vez que são destinados ao estado produtor os efeitos positivos da receita econômica decorrentes da instalação da cadeia produtiva e ao estado de destino os efeitos positivos da receita tributária decorrente da operação de consumo.

É o que se extrai da previsão expressa do art. 2º, § 1º, III da Lei complementar n. 87/1996, devendo esta ser a interpretação da norma a ser dada de forma sistemática, compatibilizando-se os dois dispositivos da Lei complementar:

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;

Assim, a equiparação da industrialização à comercialização, prevista no art. 3º, III, da Lei Kandir para fins de isenção, deve atender ao disposto no art. 155, § 2º, XII, *h*, e § 4º, I da constituição de modo a permitir que a tributação do petróleo e seus derivados ocorra uma única vez em toda a sua cadeia produtiva, apenas na etapa posterior à industrialização e à comercialização, ou seja, na etapa do consumo, sendo do estado em que ocorrer este consumo a competência tributária ativa.

Como consequência lógica, a industrialização considerada pelo dispositivo da Lei complementar deve ser aquela ocorrida dentro da própria cadeia produtiva do petróleo, sob pena de se conceder uma imunidade material, no estado em que se dá o consumo, expressamente vedada na Constituição (art. 155, § 2º, XII, "h", e § 4º, I).

Não por outra razão, entendo pertinente a manutenção do óbice da Súmula 83 do STF, uma vez que o STF já consolidou a jurisprudência segundo a qual, em casos como o presente em que há relação entre distribuidor e consumidor final, quando em operações interestaduais, há a incidência do ICMS. Nesse sentido:

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ICMS. OPERAÇÕES INTERSTADUAIS ENVOLVENDO COMBUSTÍVEIS E OUTROS DERIVADOS DE PETRÓLEO. IMUNIDADE. BENEFÍCIO QUE NÃO SE APLICA AO CONSUMIDOR FINAL. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INEXISTÊNCIA DE AFRONTA À COISA JULGADA. ALTERAÇÃO NO REGIME JURÍDICO. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996. EVENTUAL VIOLAÇÃO REFLEXA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO VIABILIZA O MANEJO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 24.5.2013. 1. O exame da alegada ofensa ao art. 5º, XXXVI, da Lei Maior, nos moldes com que solvida a controvérsia pelas instâncias de origem, bem como observados os limites com que devolvida a matéria à apreciação deste Supremo Tribunal Federal demandaria vedada incursão na legislação infraconstitucional aplicada ao caso (art. 102 da Constituição da República). Precedentes. 2. No julgamento do RE 198.088, Rel. Min. Ilmar Galvão, o Pleno desta egrégia Corte consignou que a imunidade tributária é outorgada às operações que destinem petróleo e seus derivados a outros Estados, mas não àquelas operações interestaduais realizadas pelo consumidor fiscal. 3. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. 4. Agravo regimental conhecido e não provido.

(ARE 881.586 AgR, Relatora Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado

em 03/11/2015, processo eletrônico DJe-232, divulgado em 18/11/2015, publicado em 19/11/2015).

Mutatis mutandis, é o que definiu esta Corte Superior no julgamento do REsp 1.340.323, que decidiu que o ICMS nas operações interestaduais incidirá na comercialização para o consumidor final ou para o uso na comercialização ou industrialização de outro bem:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. VENDA A CONSUMIDOR FINAL.

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços não incide na saída de energia elétrica do território de uma unidade federada para incidir na entrada no território de outra; implementação, pelo art. 155, inciso II, § 2º, item X, alínea 'b', da Constituição Federal, de um lado, e pelo art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar nº 87, de 1996, de outro, da política fiscal de atribuir ao Estado do destino a arrecadação do tributo quando se tratar de energia elétrica.

Se a energia elétrica integrar um ciclo posterior de industrialização ou comercialização sem ser consumida, o tributo não incide; incidirá se a energia elétrica for consumida no processo de industrialização ou de comercialização de outros produtos.

Precedente do Supremo Tribunal Federal. (RE nº 198.088, SP, relator o Ministro Ilmar Galvão).

Recurso especial conhecido, mas desprovido.

(REsp 1.340.323/RS, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 31/03/2014). (Grifos acrescidos).

Dessa forma, incide, na espécie, a Súmula 83 do STJ, segundo a qual "não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida", que é aplicável quando o apelo nobre é interposto com base nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional.

Em atenção às alegações do agravante, tenho que o precedente arrolado pela agravante é inaplicável ao caso concreto uma vez que o objeto da discussão travada no AgInt no REsp n. 1.883.142/RJ diz respeito apenas à consideração da energia elétrica como insumo na indústria de siderurgia, não se assentando posição definitiva acerca do tema discutido nos presentes autos.

Por fim, no que tange ao tema da inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do tributo, ou melhor, quanto ao seu cálculo "por dentro", o agravo interno nem sequer merece conhecimento.

Como relatado, o agravo interno aponta que os precedentes do STF e do STJ citados na decisão agravada (RE 582.461, EREsp 1.190.858/BA, AgRg no AgRg no REsp 704.881/RS) se referem ao ICMS-próprio, e não ao ICMS em substituição tributária e que não há norma jurídica ou orientação jurisprudencial firmada que autorize a inclusão do ICMS em regime de substituição tributária em sua própria base de cálculo e que há nítida distinção de tratamento normativo conferido pelo legislador

complementar nacional para as bases de cálculo do ICMS normal e do ICMS-ST, havendo, inclusive, previsão de base de cálculo específica para o ICMS-ST.

Entretanto, o agravo interno deixa sem impugnação a referência feita ao AgInt no AREsp 1.078.194/RS arrolado na decisão monocrática como representativo da orientação desta Corte Superior segundo a qual, o ICMS-ST não é nova espécie de tributo, mas o mesmo ICMS sobre o qual se aplica mera sistemática diferenciada de tributação, pensada para facilitar a arrecadação e fiscalização do tributo. Assim, em essência continua sendo ICMS, aplicando-se a ele as mesmas regras relativas a base de cálculo.

Considerando os parâmetros estabelecidos pela Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EREsp 1.424.404/SP (rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, julgado em 20/10/2021, DJe 17/11/2021), para a aplicação da Súmula 182 do STJ no tocante aos agravos internos manejados contra decisões proferidas em recurso especial ou em agravo em recurso especial, entendo por não impugnado o óbice da Súmula 83 do STJ no ponto.

Por fim, embora não merecedor de acolhimento, o agravo interno, no caso, não se revela manifestamente inadmissível ou improcedente, razão pela qual não deve ser aplicada a multa do § 4º do art. 1.021 do CPC/2015.

Ante o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao agravo interno.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

AgInt no AREsp 2.164.427 / RS

Número Registro: 2022/0205855-1

PROCESSO ELETRÔNICO

Número de Origem:

00032099820228217000 00082698620218217000 00110903532950 00111100743554 00380105020168217000
00807460720118210001 00862547820148217000 01055329420168217000 1055329420168217000 110903532950
111100743554 201602980812 32099820228217000 3458235520168217000 380105020168217000 70058936915
70068278167 70068953389 70071356299 70084947167 70085537207 807460720118210001 82698620218217000
862547820148217000

Sessão Virtual de 09/05/2023 a 15/05/2023

Relator do AgInt

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Secretário

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE : CASTROL BRASIL LTDA

ADVOGADOS : CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - SP123771

LEONARDO ALFRADIQUE MARTINS - RJ098995

RICARDO DE SEQUEIRA TOLEDO - RJ163786

AGRAVADO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROCURADOR : PAULO PERETTI TORELLY - RS026208

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - DÍVIDA ATIVA (EXECUÇÃO FISCAL)

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : CASTROL BRASIL LTDA

ADVOGADOS : CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - SP123771

LEONARDO ALFRADIQUE MARTINS - RJ098995

RICARDO DE SEQUEIRA TOLEDO - RJ163786

AGRAVADO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROCURADOR : PAULO PERETTI TORELLY - RS026208

TERMO

A PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em sessão virtual de 09/05/2023 a 15/05/2023, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Paulo Sérgio Domingues votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 16 de maio de 2023