

A. I. Nº - 269354.0001/98-7

AUTUADO - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A.

AUTUANTES - LUÍS HENRIQUE DE SOUSA ALEXANDRE e JOSÉ FRANCISCO DOS SANTOS

ORIGEM - INFRAZ PIRAJÁ

INTERNETE - 01.10.02

## 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0338-01/02

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS COM NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Crédito utilizado regularmente, de acordo com os valores destacados nos documentos fiscais, em operações tributáveis normalmente. Autuação indevida. **b)** UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL, PELO ADQUIRENTE, RELATIVO A OPERAÇÕES IMUNES, SENDO AS OPERAÇÕES CONTRATADAS COM A CLÁUSULA CIF. Nas operações efetuadas a preços FOB (*free on board*), o crédito do imposto destacado nos Conhecimentos de Transporte pertence ao destinatário, ao passo que, nas operações efetuadas pela cláusula CIF (*cost, insurance and freight*), o crédito destacado nos Conhecimentos de Transporte pertence é ao remetente. Correta a autuação. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/7/1998, apura os seguintes fatos:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com não-incidência do tributo. Imposto exigido: R\$ 2.369,65. Multa: 60%.
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente ao transporte de produtos derivados de petróleo (lubrificantes), em operações imunes ao tributo, sendo as aquisições contratadas com a cláusula CIF. Imposto exigido: R\$ 7.981,62. Multa: 60%.

O contribuinte apresentou defesa argüindo a nulidade do item 1º. Reclama que os autuantes não detalharam quais os produtos a que atribuíram a qualidade de lubrificantes. Acusa os autuantes de considerarem os produtos em questão como sendo derivados de petróleo, sem qualquer justificativa técnica ou legal. Protesta que o fisco, ao qualificar os aludidos produtos como sendo derivados de petróleo, sem indicar em que se baseia tecnicamente para fazer tal afirmação, está cerceando o direito de defesa, sendo por isso nulo o procedimento.

Quanto ao mérito, no que concerne ao item 1º, o autuado fala da natureza das operações em exame, explicando que adquire de outros Estados (São Paulo, Rio de Janeiro, Sergipe, Ceará, Rio Grande do Norte e Pernambuco) os produtos objeto desta autuação. Como os produtos vêm tributados pelo ICMS, é utilizado o crédito fiscal correspondente, pois as mercadorias se destinam a comercialização. Os fiscais glosaram o crédito supondo tratar-se de produtos derivados de petróleo. Entretanto – argumenta a defesa – os produtos em discussão não são derivados de petróleo, e por conseguinte não se aplica a eles a não-incidência do imposto nas operações interestaduais, de modo que o tributo pago nessas operações constitui crédito fiscal para o adquirente.

Passa a falar da conceituação técnica da ASTM D-288 acerca da graxa, produto cuja composição é obtida pela dispersão de um agente espessante em um líquido lubrificante. A graxa é a mistura de um óleo mineral ou sintético com um material espessante (sabão metálico).

A defesa chama a atenção para a classificação dos produtos em apreço na TIPI e no Convênio ICMS 105/92. Insiste em que aqueles produtos não estão ao abrigo da imunidade nas operações interestaduais relativamente ao ICMS.

Pede que, sendo ultrapassada a preliminar de nulidade, se decida, no mérito, se os produtos, por suas características físico-químicas, são derivados de petróleo. Requer a realização de perícia técnica, protestando pela posterior formulação de quesitos e indicação de assistente.

No tocante à 2ª infração, a defesa alega que o fisco confundiu o transporte com a operação relativa às mercadorias transportadas. Argumenta que o fato gerador da obrigação tributária em caso de transporte ocorre no momento em que se inicia a prestação do serviço, e a base de cálculo é o preço do serviço. O serviço de transporte é tributável ainda que a operação com o produto transportado não o seja. Assegura que foi a empresa autuada quem pagou o frete nas situações em exame, sendo portanto legítimo o crédito.

Renova o pedido de produção de prova técnica da natureza química dos produtos de que cuida o item 1º. Requer a nulidade ou a improcedência da autuação.

Os fiscais autuantes prestaram informação reafirmando todo o conteúdo e formalização do procedimento impugnado. Falam da composição química dos produtos. Descrevem a forma de sua utilização. Comentam que a conceituação técnica da ASTM D-288 estabelece que um produto, por possuir leves características de lubrificante, pode não ser considerado como tal, e isso é compreensível porque se o produto, apesar de lubrificar, não for utilizado para esse fim, possuindo outras propriedades mais relevantes, passa a ser considerado em função da forma que mais bem corresponda às suas propriedades predominantes. Concluem dizendo que, no tocante ao item 1º, o autuado se comportou em desacordo com a legislação.

Com relação ao item 2º, os autuantes dizem que a defesa não fez prova de que os fretes foram pagos pelo autuado. Opinam pela manutenção do procedimento.

O autuado, através da petição à fl. 1022, requereu a juntada de várias Notas Fiscais aos autos [não diz qual a finalidade ou objetivo do seu pleito].

O CONSEF solicitou diligência para que fosse informado se os produtos a que se refere o 1º item do Auto de Infração são lubrificantes e se são produtos derivados de petróleo (fl. 1108).

O fiscal designado para cumprir a diligência, com base nas especificações técnicas dos produtos, informou que parte destes é constituída de óleos, e outra parte é constituída de graxas. Os óleos são compostos líquidos à temperatura ambiente, ao passo que as graxas consistem em misturas pastosas, semi-sólidas ou sólidas à temperatura ambiente, obtidas da dispersão de um agente espessante, normalmente sabões, em um óleo lubrificante, que tanto pode ser um óleo mineral derivado de petróleo como um óleo sintético. Prossegue informando que, de acordo com Kirk-Othmer, na *Encyclopedia of Chemical Technology*, a percentagem e o tipo de sabão a ser adicionado varia de 7% a 25%, a depender das propriedades que se deseje dar à graxa, sendo que esse percentual normalmente é guardado como segredo industrial. Com relação aos produtos em questão, o informante aduz que os óleos Lubrax MO-430 e MO-600 são óleos lubrificantes de base asfáltica, obtidos a partir da fração asfáltica, que é resultante do processo de refinação do petróleo. Os óleos Lubrax CP-32RF e CP-46RF são formulados com óleos básicos naftênicos, obtidos a partir da fração naftônica, que resulta da destilação do petróleo. As graxas Lubrax Ind GBA-300 e GBA-500 são produtos lubrificantes de base asfáltica. O óleo utilizado na sua formulação é um líquido

obtido da fração asfáltica, que resulta da refinação do petróleo. Como o óleo tem um percentual preponderante na formulação das graxas, entende o informante que a referida família de graxas pode também ser considerada como sendo derivada de petróleo, apesar de sofrer a aditivação de um agente espessante. No tocante às graxas Lubrax Ind GBA-250FL e GBA-500FL, estas constituem lubrificantes de base asfáltica diluída com solvente volátil e não inflamável. O informante diz que, na sua compreensão, também estas graxas são produtos derivados de petróleo. A graxa Lubrax Ind CGA-2 é um produto lubrificante à base de sabão de cálcio contendo grafite. O informante diz que, segundo informações de preposto da empresa do setor de assistência técnica, o óleo utilizado na formulação desta graxa é um produto de origem mineral. O informante conclui que tal óleo é oriundo de frações obtidas da destilação do petróleo. Diz que, de acordo com o seu entendimento, esta graxa é um produto derivado de petróleo. A graxa Lubrax Ind GRH-3 serve para lubrificar e vedar. É obtida pela diluição de um sabão em óleo mineral derivado de petróleo, segundo informação obtida em entrevista com preposto do setor de assistência técnica do contribuinte. A graxa Lubrax Ind GSP-1 é também usada para lubrificar e vedar. O óleo utilizado na sua formulação é um óleo mineral derivado de petróleo, conforme informação de preposto da empresa.

Dada vista do parecer fiscal ao sujeito passivo, este ingressou com impugnação ao teor das informações prestadas, frisando que as conclusões do informante são destituídas de qualquer embasamento técnico e legal. Pondera que somente uma perícia técnica, como foi requerida na defesa, pode dirimir a dúvida quanto à natureza dos produtos em questão, de modo a se determinar se são lubrificantes ou não. Considera totalmente indispensável a prova pericial.

Foi determinada a realização de perícia fiscal para responder aos seguintes quesitos:

1. Se os produtos do item 1º podem ser considerados lubrificantes.
2. Se os aludidos produtos são derivados de petróleo.

Resultado da perícia: o produto Lubrax CP-...-RF, conforme folha de especificação do produto à fl. 1113, é um “óleo lubrificante para compressores de base naftênica, ou seja, é um óleo derivado do petróleo”; o Lubrax MO-..., conforme folha de especificação do produto à fl. 1112, é um “óleo lubrificante de base naftênica, ou seja, é um óleo derivado de petróleo”; as graxas são uma emulsão de um sabão metálico num óleo, e geralmente são destinadas a lubrificação, sendo que na sua composição o óleo empregado pode ser derivado de petróleo, mas o produto final obtido é diferente de um óleo lubrificante, não podendo ser enquadrado como lubrificante derivado de petróleo. No entendimento do perito, está correto o procedimento da empresa em relação às graxas. No tocante aos lubrificantes das séries Lubrax CP-...-RF e Lubrax MO-..., de acordo com a descrição contida nas folhas de especificação, diz o perito entender que se trata de lubrificantes derivados de petróleo.

O assistente técnico designado pelo autuado assinou o laudo, juntamente com o perito, ressalvando que somente concorda com este em relação às graxas.

Foi determinada diligência no sentido de ser refeito o demonstrativo do débito, de modo a serem determinados, separadamente, os créditos fiscais relativos a óleos e graxas e aos correspondentes serviços de transporte, devendo-se identificar, em relação a estes, os serviços pagos pelos remetentes (cláusula CIF).

O fiscal designado para cumprir a diligência relata [a informação não está assinada pelo fiscal diligente] as dificuldades que teve para atender ao que lhe foi solicitado. Diz que os demonstrativos fiscais relativos aos serviços de transporte envolvem outros tipos de lubrificantes, além dos que foram especificados na solicitação da diligência. Acrescenta que não foi detectado o

Lubrax MO-... nas planilhas relativas ao serviço de transporte [não obstante essa declaração, o próprio diligente anexou demonstrativo dos créditos relativos à mercadoria em questão].

O contribuinte, intimado do resultado da diligência, requereu prorrogação do prazo para manifestar-se, alegando a complexidade das informações prestadas [não consta nos autos que se tenha pronunciado a respeito dos novos elementos].

## VOTO

Este Auto de Infração é composto de dois tópicos. Em ambos, o fiscal descreve os fatos como “falta de estorno” de crédito. Na verdade, a descrição não é condizente com o sentido pretendido pela fiscalização. Tanto no 1º como no 2º item, a autuação tem por motivo o entendimento do fisco de que o contribuinte utilizou créditos fiscais de ICMS indevidamente, e não que tivesse deixado de estornar créditos fiscais.

O 1º item do Auto de Infração diz respeito à glosa de crédito fiscal por entender o fisco que se trata de lubrificantes derivados de petróleo, tendo o imposto sido destacado indevidamente nos documentos fiscais pelos fornecedores, pois não incide ICMS nas operações interestaduais com aquelas mercadorias.

A defesa argúi a nulidade do item 1º, reclamando que os autuantes não detalharam quais os produtos a que atribuíram a qualidade de lubrificantes, e que os autuantes não justificaram em que se baseiam para considerarem os aludidos produtos como sendo lubrificantes derivados de petróleo. Essa omissão teria implicado cerceamento de defesa.

De fato, no corpo do Auto de Infração não são especificados quais os produtos que segundo o fisco seriam lubrificantes derivados de petróleo. No entanto, através dos documentos fiscais, o contribuinte conseguiu identificar os produtos em questão. Na defesa, à fl. 1006, são relacionados os produtos, com os respectivos códigos da TIPI. Quanto ao fato de os autuantes não terem declarado na acusação por que consideram os produtos em questão como sendo lubrificantes derivados de petróleo, entendo que esse aspecto diz respeito ao mérito da lide. Considero superada a preliminar suscitada.

Duas coisas precisam ser esclarecidas. Primeira: se os produtos em questão são lubrificantes. Segunda: se são produtos derivados de petróleo.

Em face das questões levantadas pela defesa, foi solicitado o pronunciamento da Infaz Especializada. Depois, foi determinada a realização de perícia fiscal. Segundo o perito, as graxas em discussão nestes autos não podem ser considerados lubrificantes derivados de petróleo. Quanto aos óleos, o fiscal considera que, de acordo com a descrição contida nas folhas de especificação dos produtos, entende que se trata de lubrificantes derivados de petróleo.

A rigor, não há nos autos nada que prove que os produtos em questão sejam derivados de petróleo. O auditor designado pela Infaz Especializada diz ter-se baseado nas descrições contidas na *Encyclopedia of Chemical Technology*. Suas conclusões teriam sido decorrentes de uma “entrevista com preposto do setor de assistência técnica da autuada”. Não diz quem seriam esse preposto.

É evidente que descrições genéricas colhidas numa enciclopédia não podem determinar se determinado produto é, de fato, derivado de petróleo. Como leigo que sou no assunto, o que sei é que os óleos podem ser de origem vegetal, animal ou mineral, nestes últimos compreendidos os óleos derivados de petróleo. Portanto, nem todos os óleos são derivados de petróleo. Além disso, nem todos os óleos são lubrificantes. Além dos óleos lubrificantes, existem também óleos combustíveis, óleos anticorrosivos, etc.

Atendendo ao pedido da empresa, foi determinada a realização de perícia, a fim de ser esclarecido se os produtos a que se refere o item 1º deste procedimento são lubrificantes derivados de petróleo.

A perícia, contudo, foi muito superficial. O perito considera correto o creditamento do imposto relativo às graxas, por não poderem ser consideradas produtos derivados de petróleo. Já no tocante aos óleos, o perito não se atreve ao exame dos produtos em si, limitando-se a comentar a descrição das especificações dos produtos feitas pela própria empresa às fls. 1112 e 1113, concluindo que se trata de lubrificantes derivados de petróleo. Ocorre que os elementos às fls. 1112 e 1113 apenas indicam tratar-se de lubrificantes, mas não que sejam derivados de petróleo. Nas especificações às fls. 1112 e 1113 é feita a indicação, relativamente a cada produto, da densidade, ponto de fulgor, ponto de fluidez, viscosidade, carga Timken, número de neutralização, rigidez dielétrica e grau de corrosão à lâmina de cobre. Essas características não determinam que se trate de produtos derivados de petróleo.

Conforme consta à fl. 1134, a opinião do perito foi exposta “conforme folha de especificação do produto” às fls. 1112 e 1113. Ou seja, o perito não chegou a examinar os produtos, tendo-se limitado a comentar as especificações constantes às folhas acima indicadas.

Observo que o perito não afirma com segurança que os óleos em questão sejam derivados de petróleo. O que ele diz à fl. 1135 é que, “Com relação aos lubrificantes das séries LUBRAX CP-...-RF e LUBRAX MO-..., pela descrição contida nas folhas de especificação, entendo tratar-se de lubrificantes derivados de petróleo [...].” Portanto, ele não afirma que os referidos óleos sejam derivados de petróleo; apenas “entende” que os óleos sejam derivados de petróleo.

Segundo consta nos autos, os produtos em questão são classificados nos códigos 3819.00.0000, 2710.00.61, 2710.00.62, 2710.00.90, 3403.19.0000, 2715.00.0000 e 3817.10.00 da NBM/SH(fl. 1006).

Consultei a NBM/SH, a fim de saber se os produtos classificados nos códigos acima são ou não derivados de petróleo.

A posição 3819.00.0000 diz respeito a “Líquidos para freios (travões) hidráulicos e outros líquidos preparados para transmissões hidráulicas, não contendo óleos de petróleo nem de minerais betuminosos, ou contendo-os em proporção inferior a 70%, em peso”. Chamo a atenção para a expressão “não contendo óleos de petróleo nem de minerais betuminosos, ou contendo-os em proporção inferior a 70%”.

As posições 2710.00.61, 2710.00.62 e 2710.00.90 compreendem tanto óleos de petróleo como óleos de minerais betuminosos.

A posição 3403.19.0000 diz respeito a “outras” preparações lubrificantes não especificadas nos tópicos anteriores à aludida posição. Cumpre destacar que a posição 3403 excepciona as preparações “que contenham, como constituintes de base, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos”.

A posição 2715.00.0000 abrange “Misturas betuminosas à base de asfalto ou de betume naturais, de betume de petróleo, de alcatrão mineral ou de breu de alcatrão mineral (por exemplo: mástiques betuminosos e ‘cut-backs’)”.

Por fim, a posição 3817.10.00 refere-se a “Misturas de alquilbenzenos”, compreendendo dodecilbenzeno e “outros”.

Em suma, os produtos em questão podem eventualmente ser derivados de petróleo, como podem, como é mais provável, em face das indicações extraídas da NBM/SH, ser derivados de outras substâncias.

A fiscalização glosou o crédito por considerar que o imposto constante nos documentos fiscais, pelos fornecedores, teria sido destacado indevidamente, por se tratar de produtos lubrificantes derivados de petróleo, cujas operações interestaduais são imunes ao ICMS.

Uma circunstância contribui para descharacterizar a presunção fiscal: os fornecedores dos produtos cujos créditos a fiscalização pretende glosar são estabelecidos em São Paulo, Rio de Janeiro, Sergipe, Ceará, Rio Grande do Norte e Pernambuco, e todos eles tributam as mercadorias em apreço nas operações interestaduais. Se o fato ocorresse apenas em relação a um fornecedor, seria o caso de se supor estar ele, por ignorância, pagando imposto indevidamente, não podendo o destinatário utilizar como crédito o imposto inadvertidamente pago. Ocorre que raramente as empresas “erram” para pagar imposto indevidamente. Não é razoável supor que empresas estabelecidas em seis Estados diferentes incorressem no mesmo erro, tributando saídas de mercadorias não tributáveis.

Esta Junta, através de diligência e perícia, buscou trazer aos autos elementos que determinassem, com segurança, que os produtos em discussão são derivados de petróleo. Ocorre que o próprio perito, no tocante às graxas, atestou a correção da empresa ao utilizar o crédito do imposto, e, no que concerne aos óleos, foi reticente quanto a serem produtos realmente derivados de petróleo. Para dirimir essa dúvida, seria necessária nova perícia, com exame da composição química dos produtos, procedimento dispendioso, que não se justifica neste caso.

Pelas razões expostas, com fundamento nas especificações da NBM/SH relativamente aos produtos considerados, concluo que, não sendo as mercadorias em questão lubrificantes derivados de petróleo, as operações interestaduais são tributáveis normalmente, como de fato o foram, e por conseguinte o destinatário tem direito de creditar-se do imposto pago pelos seus fornecedores. A exigência fiscal contida no 1º item do Auto de Infração é indevida.

O 2º item do Auto de Infração diz respeito à glosa de crédito fiscal de ICMS relativo ao serviço de transporte de mercadorias adquiridas com a cláusula CIF, sendo o imposto pago pelos remetentes.

A defesa alega que foi o autuado quem pagou os fretes, os quais estão inclusos nos valores das operações. Essa afirmação contém uma verdade e um equívoco. Realmente, nas compras efetuadas com a cláusula CIF (*cost, insurance and freight*), o ônus do frete é arcado pelo comprador, pois, em tese, o valor do frete integra o preço da mercadoria. Porém não pode o comprador utilizar como crédito o imposto destacado no Conhecimento de Transporte, haja vista que, ao escrivutar o crédito fiscal relativo à operação com a mercadoria, em face da Nota Fiscal, automaticamente também está sendo utilizado o crédito relativo ao frete, pois este integra o valor dos bens. Tudo isso é condizente com a argumentação da defesa, quando esta alega que foi o autuado quem arcou com o ônus dos fretes. O equívoco da defesa, *data venia*, consiste em pretender creditar-se, também, do imposto destacado nos Conhecimentos de Transporte. Ao registrar estes créditos, o autuado está creditando-se em duplicidade, pois, como já salientado, o frete integra o valor dos bens adquiridos, cujo crédito já foi utilizado, ao registrar o crédito das Notas Fiscais.

A legislação é clara. Nas operações efetuadas a preços FOB (*free on board*), o crédito do imposto destacado nos Conhecimentos de Transporte pertence ao destinatário, ao passo que, nas operações efetuadas pela cláusula CIF (*cost, insurance and freight*), o crédito destacado nos Conhecimentos de Transporte pertence é ao remetente.

Está correta a autuação fiscal consubstanciada no 2º item deste procedimento.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269354.0001/98-7, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 7.981,62, (7.981,6158854) atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 61, inciso VIII, “a”, da Lei nº 4.825/89, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2002.

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA