

**A. I. N°** - 209480.0003/05-4  
**AUTUADO** - BASF S.A.  
**AUTUANTE** - SHEILLA MEIRELLES DE MEIRELES  
**ORIGEM** - SAT/DAT/METRO  
**INTERNET** - 18.07.06

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

**ACÓRDÃO JJF N.º 0240-02/06**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. A defesa alega que a aguarrás mineral objeto da autuação tem a “finalidade de solvente de tintas”, mas não provou que o produto tem destinação diversa da estipulada na legislação baiana como requisito para que se proceda à retenção do imposto pelo regime de substituição tributária. Mantido o lançamento. **b)** RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. Imputação não impugnada pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/12/05, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de retenção de ICMS e, conseqüentemente, de recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes neste Estado, por contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, nas vendas realizadas para contribuintes estabelecidos na Bahia, sendo lançado imposto no valor de R\$ 28.818,95, com multa de 60%;
2. retenção de ICMS efetuada a menos, e conseqüentemente recolhido a menos, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes neste Estado, por contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, nas vendas realizadas para contribuintes estabelecidos na Bahia, sendo lançado imposto no valor de R\$ 14.774,32, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa dizendo que sua empresa é voltada principalmente para a fabricação e comercialização de produtos químicos, dentre eles tintas e vernizes. Um desses produtos é a aguarrás mineral, classificada no código 2710.00.9902 da NBM, “com a finalidade de solvente de tintas”. Argumenta que, sendo a aguarrás destinada a servir de solvente de tintas, sua empresa está sujeita aos ditames do Convênio ICMS 74/94, que é específico para as indústrias do setor. Aduz que seguia fielmente o aludido convênio, recolhendo pontualmente suas obrigações, porém, com o advento do Convênio ICMS 86/95, sua empresa ficou exonerada do encargo da substituição tributária, deixando a partir de então de fazer a retenção do imposto. Diz que foi surpreendido com este Auto. Alega que o Convênio ICMS 3/99, um dos atos em que se baseia o Auto de Infração, se refere exclusivamente às distribuidoras de combustíveis e refinarias de petróleo e suas bases, de modo que suas regras não atingem o seu estabelecimento, que nada tem a ver com o refinamento de petróleo, tampouco com a distribuição de combustíveis.

Detalha as razões pelas quais considera que o Convênio ICMS 3/99 se aplica tão-somente às refinarias, importadoras e distribuidoras de combustíveis. Observa que as disposições do convênio são voltadas à operacionalização da substituição tributária no âmbito das refinarias e distribuidoras de combustíveis, tanto assim que o seu Capítulo III é composto de quatro seções, que cuidam respectivamente, das disposições preliminares, das operações realizadas por transportador revendedor retalhista (TRR), das operações realizadas por distribuidor de combustíveis ou importador, e dos procedimentos da refinaria de petróleo ou suas bases. Comenta a forma como esse convênio foi regulado pelo Estado de São Paulo.

A seu ver, no caso das indústrias químicas, que é o seu caso, deve aplicar-se é o Convênio ICMS 74/94, com a alteração feita pelo Convênio ICMS 86/95. Como os fatos objeto desta autuação ocorreram em 2000, o produto comercializado por sua empresa – aguarrás mineral – não está sujeito à substituição tributária.

Reclama da multa de 60%, por ter efeito confiscatório, citando lição do prof. Ricardo Corrêa Dalla, na obra “Multas Tributárias – Natureza Jurídica, Sistematização e Princípios Aplicáveis”. Também reclama dos juros estipulados no lançamento e da utilização da taxa Selic como índice de juros, que diz ser inconstitucional.

Pede que se declare a ilegalidade da substituição tributária para o produto aguarrás mineral, ou que, não sendo aceita essa tese, seja desconstituída a multa de 60%, ou, alternativamente, que sejam desconstituídos os juros aplicados, e que seja afastada a aplicação da taxa referencial Selic.

A auditora responsável pelo procedimento prestou informação falando do que “determina” a cláusula primeira do Convênio ICMS 3/99. A seu ver, o convênio é claro quanto à especificação do produto – aguarrás mineral, NCM 2710.00.92 –, e não quanto à sua aplicabilidade tão-somente para refinarias, importadoras e distribuidoras de combustíveis. Aduz que a aguarrás mineral é derivada de petróleo, e por isso é tratada em convênio específico. Diz que o Convênio ICMS 81/93 “estabelece a responsabilidade do contribuinte”. Considera que o Convênio ICMS 74/94, quando excluiu a aguarrás mineral do seu anexo, assim o fez porque já existia toda uma legislação específica quanto ao regime de tributação dos produtos derivados de petróleo, de modo que manter aguarrás mineral no anexo do Convênio ICMS 74/94 seria redundância. Quanto aos argumentos da defesa acerca da inaplicabilidade da multa, dos juros e da taxa Selic, a auditora acredita que o autuado está buscando protelar o pagamento do imposto. Assinala que não foi impugnado o item 2º do Auto de Infração. Opina pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O autuado impugnou o lançamento do item 1º alegando que a aguarrás mineral produzida pelo seu estabelecimento tem a “finalidade de solvente de tintas”, considerando que essa destinação teria importância no âmbito da substituição tributária, pois com isso teria o tratamento específico para as indústrias do setor de tintas, disciplinado pelo Convênio ICMS 74/94, e não o tratamento regido pelo Convênio ICMS 3/99, já que este se referiria exclusivamente às distribuidoras de combustíveis e refinarias de petróleo e suas bases. Argumenta que, como o Convênio ICMS 74/94 foi modificado pelo Convênio ICMS 86/95, que excluiu do rol das mercadorias sujeitas à substituição tributária a aguarrás mineral, sua empresa teria ficado exonerada do encargo da substituição tributária, haja vista que o seu estabelecimento nada tem a ver com o refinamento de petróleo, tampouco com a distribuição de combustíveis.

Discordo do entendimento da defesa quanto à distinção do tratamento tributário da substituição tributária em função da natureza do estabelecimento produtor, porém encontro fundamento no que concerne à questão da destinação do produto, que, segundo a defesa, teria a “finalidade de solvente de tintas”. Contudo, a defesa não esclareceu bem de que modo se dá o emprego da aguarrás como “solvente”. Para o deslinde dessa questão, importa saber se o emprego do produto se dá no curso de algum processo produtivo, como matéria-prima ou produto intermediário, ou se o emprego se dá por consumidores finais, fora da cadeia produtiva. Já que não foi suficientemente esclarecido esse aspecto – destinação da aguarrás –, comentarei a matéria em tese, para fundamentar a minha conclusão.

A aguarrás foi objeto de dois convênios, aos quais se costuma aludir como “o convênio de combustíveis e lubrificantes” (Convênio ICMS 3/99) e “o convênio de tintas e vernizes” (Convênio ICMS 74/94), sendo que no rol das mercadorias que integram o primeiro existem produtos que não são nem combustíveis nem lubrificantes, e no do segundo constam mercadorias que não são nem tintas nem vernizes.

Aguarrás – tanto a mineral (“white spirit”) quanto a vegetal (essência de terebintina) – não é nem combustível nem lubrificante, como também não é nem tinta nem verniz. É simplesmente um produto que tem conexão com as mercadorias de que cuidam os dois convênios a que acabo de aludir.

A disciplina da substituição tributária nas operações com combustíveis, lubrificantes e produtos químicos derivados ou não de petróleo é extremamente complexa e muda a todo instante, de modo que, para tentar pôr ordem nas idéias, convém estabelecer, na medida do possível, a sua evolução no curso do tempo.

Nas operações internas, de acordo com o critério fixado pelo § 4º do art. 353 do RICMS/BA, as regras são as contidas no art. 512-A, coadjuvadas pelos arts. 354 a 369.

No caso presente, interessam, basicamente, os arts. 356, 370 a 379, 512-A, III, e seu § 9º, do RICMS, e os acordos firmados entre a Bahia e as demais unidades da Federação.

No capítulo específico do RICMS/BA, o regramento das operações com aguarrás está contido no art. 512-A (antes era o art. 512, III, “j”, revogado pela Alteração nº 13). A redação atual desse artigo é a que foi dada pela Alteração nº 30 ([Decreto nº 8.088, de 27/12/01, DOE de 28/12/01](#)), com a modificação dada pela Alteração nº 43 ([Decreto nº 8.606, de 13/8/03, DOE de 14/8/03](#)). Tendo em vista que o item 1º do presente Auto de Infração diz respeito a fatos ocorridos no exercício de 2000, interessa, aqui, a redação do art. 512-A vigente àquela época, que era a da Alteração nº 13 ([Decreto nº 7.691, de 3/11/99, DOE de 4/11/99](#)), com efeitos de 4/11/99 a 31/12/01, nestes termos:

“Art. 512-A. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subseqüentes com as mercadorias abaixo especificadas, na condição de sujeito passivo por substituição, os contribuintes a seguir indicados (Lei 7.014/96 e Conv. ICMS 03/99):

I - nas operações internas:

.....

c) o contribuinte alienante dos seguintes produtos, derivados ou não de petróleo, para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos, exceto na hipótese de já tê-los recebido com o imposto antecipado:

.....

7 - aguarrás mineral (white spirit) - NCM 2710.00.92;

.....

III - nas saídas interestaduais de mercadorias destinadas ao território deste Estado:

a) o remetente, em relação às mercadorias elencadas no inciso I, excetuadas as operações com álcool hidratado, observado o disposto no § 3º;

.....

§ 3º Nas operações interestaduais com combustíveis [...]

.....

§ 9º Sem prejuízo do disposto nesta seção, relativamente às operações interestaduais com lubrificantes, combustíveis e produtos das indústrias químicas, serão observadas as regras dos arts. 370 a 379 e dos convênios e protocolos celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação.”

Dou destaque ao inciso III, “a”, que cuida especificamente das saídas interestaduais (de outras unidades da Federação) das mercadorias listadas no inciso I, quando a mercadoria for destinada ao território baiano (no caso em exame, o autuado é estabelecido em Pernambuco).

Cumpra notar, ainda, que, apesar de a alínea “c” do inciso I se referir genericamente a produtos “derivados ou não de petróleo”, o item 7 da referida alínea cuida, unicamente, da “aguarrás mineral” (*white spirit*), NCM 2710.00.92. Essa ressalva tem importância na medida em que tem a ver com a alteração introduzida pela legislação, passando o produto a ser enquadrado no código NCM 2710.11.30 (Alteração nº 43 – [Decreto nº 8.606, de 13/8/03, DOE de 14/8/03](#)). Antes, o código da NCM era 2710.00.92 (Alteração nº 30).

Outro aspecto que merece destaque: não é toda e qualquer operação com aguarrás que está sujeita ao regime da substituição tributária: de acordo com a alínea “c”, é preciso que o produto se destine a “uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos”. Isso quer dizer que, se o produto se destinar a outros fins – a emprego como matéria-prima ou produto intermediário na fabricação de outros produtos, por exemplo –, não é cabível a substituição tributária.

Esse último destaque tem ressonância na regra do art. 355, III, do RICMS, segundo o qual não se fará a retenção ou antecipação do imposto (tanto nas operações internas quanto nas interestaduais ou de importação), quando a mercadoria se destinar a estabelecimento industrial para utilização como matéria-prima ou produto intermediário.

Também não se aplica a substituição tributária (tanto nas operações internas quanto nas interestaduais ou de importação), quando a mercadoria se destinar a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza (RICMS, art. 355, IV) ou a uso ou consumo do adquirente (incisos V e VII).

No Auto de Infração em exame, os fatos (item 1º) foram enquadrados nas cláusulas primeira, terceira, quinta e sexta do Convênio ICMS 3/99 e nas cláusulas primeira, terceira, quarta e quinta do Convênio ICMS 74/94. Não há nada de errado em serem citados esses convênios, já que eles constituem o alicerce da substituição tributária nas operações interestaduais, em face do preceito do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 e dos arts. 102 e 199 do CTN. No entanto, aqueles convênios não são automaticamente aplicáveis, pois a atribuição de responsabilidade tributária depende de lei, e convênio não é lei. O convênio é apenas um ato preparatório, em que os Estados se comprometem a, com base neles, produzir internamente as suas leis, atribuindo responsabilidades, fixando bases de cálculo, etc. Os convênios são vinculantes apenas para as partes que os assinam, e os contribuintes não são signatários dos convênios. Por conseguinte, o contribuinte não infringe convênio – só quem pode infringir o convênio é o Estado que, tendo-o subscrito, se comportar de modo contrário ao que no acordo foi pactuado.

O que acabo de afirmar pode soar estranho a quem, porventura, suponha que os convênios são “auto-aplicáveis”. Em caso de eventuais objeções, chamo a atenção para a regra da cláusula primeira do Convênio ICMS 3/99. O convênio “não atribui” aos remetentes das mercadorias a condição de substitutos tributários; o que o convênio faz é “autorizar os Estados” a atribuir aquela condição (em sua legislação interna, evidentemente). Atente-se para a expressão “Ficam os Estados... autorizados a atribuir aos remetentes...”. Eis a cláusula em apreço:

“Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.”

Essa cláusula, portanto, cuida da faculdade conferida aos Estados signatários de – se quiserem –, estabelecer a condição de responsáveis tributários a contribuintes estabelecidos em outras unidades da Federação, por força do princípio da territorialidade da legislação, nas operações com combustíveis e lubrificantes.

Por seu turno, o § 1º estende aquela faculdade às operações com outras mercadorias, dentre as quais aguarrás mineral, classificada no código 2710.00.92 da NBM (NCM). Prevê o § 1º:

“§ 1º. O disposto nesta cláusula também se aplica:

I - às operações realizadas com:

a) aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos, graxas e óleos de têmpera, protetivos e para transformadores, ainda que não derivados de petróleo, todos para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos;

b) aguarrás mineral, classificada no código 2710.00.92 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado – NBM/SH.

II - em relação ao diferencial de alíquotas, a produto sujeito a tributação, quando destinado ao consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;

III - na entrada de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à industrialização ou à comercialização pelo destinatário.”

Não se faz a interpretação de um dispositivo legal isolando-o do ordenamento jurídico. Ao contrário, a interpretação tem de ser feita considerando o sistema jurídico como um todo. Fazendo a interpretação sistemática dos preceitos em tela, concluo:

- a) o Convênio ICMS 3/99 autorizou os Estados signatários – inclusive a Bahia – a, se quiserem, estabelecerem em suas legislações internas a condição de sujeitos passivos por substituição aos remetentes de aguarrás situados nos demais Estados signatários do aludido acordo;
- b) com relação a outros produtos (aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos, graxas e óleos de têmpera, protetivos e para transformadores), de acordo com o § 1º, I, “a”, o convênio faz a ressalva de que as mercadorias devem destinar-se a “uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos”;
- c) já no caso de aguarrás, a alínea “b” do referido inciso não faz nenhuma ressalva, apenas prevendo que deva se tratar de aguarrás mineral, classificada no código 2710.00.92 da NBM;
- d) devidamente autorizado pelo convênio, o Estado da Bahia, em vez de seguir o que foi estipulado no acordo interestadual, fazendo a ressalva da destinação a uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos apenas para os produtos listados na alínea “a” do inciso I do § 1º do Convênio ICMS 3/99, ampliou tal ressalva também para o aguarrás, ao estipular, no art. 512-A:

“Art. 512-A. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com as mercadorias abaixo especificadas, na condição de sujeito passivo por substituição, os contribuintes a seguir indicados (Lei 7.014/96 e Conv. ICMS 03/99):  
I - nas operações internas:

.....

c) o contribuinte alienante dos seguintes produtos, derivados ou não de petróleo, para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos, exceto na hipótese de já tê-los recebido com o imposto antecipado:

.....

7 - aguarrás mineral (white spirit) - NCM 2710.00.92;”

- e) ao se colocar na cabeça da alínea “c” a ressalva de que a regra ali estipulada se aplica é quando os produtos são destinados “para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos”, isto significa que tal ressalva se aplica a todos os itens que compõem a referida alínea “c”, inclusive, sem dúvida, no caso do item 7, que cuida de aguarrás;
- f) a opção do legislador, ao fazer essa ressalva, tem o mérito de manter a coerência entre o art. 512-A, I, “c”, e o disposto no art. 355, III, V e VII;
- g) em suma: nas operações que destinem aguarrás mineral ao Estado da Bahia, o remetente somente está obrigado a fazer a retenção do ICMS pelo regime de substituição tributária se o produto for destinado a uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos.

Passo agora ao exame do Convênio ICMS 74/94, que cuida da substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química.

No item XII do anexo desse convênio, constava, originariamente, a aguarrás classificada nos códigos 2710.00.9902, 3805.10.0100 e 3814.00.0000 da NCM (sem especificação quanto a ser aguarrás vegetal ou mineral). Essa redação foi mantida pela alteração do anexo introduzida pelo Convênio ICMS 28/95.

Depois, com o Convênio ICMS 86/95, a previsão passou a ser apenas da aguarrás NCM 3805.10.0100. Embora o convênio não especifique qual o tipo de aguarrás (vegetal ou mineral), o código 3805.10.0100 corresponde à aguarrás vegetal (essência de terebintina).

Com base no Convênio ICMS 74/94, o Estado da Bahia introduziu a previsão da substituição tributária nas operações com aguarrás vegetal (note-se bem: aguarrás “vegetal”) no art. 353, II, item 16.12, do RICMS.

Cumpre, por fim, assinalar a regra do § 1º da cláusula primeira do Convênio ICMS 74/94, segundo o qual a substituição tributária “não se aplica às remessas de mercadorias para serem utilizadas pelo destinatário em processo de industrialização”:

“§ 1º O disposto nesta cláusula não se aplica às remessas de mercadorias para serem utilizadas pelo destinatário em processo de industrialização.”

Sendo assim, não tem aplicação na situação em exame o Convênio ICMS 74/94, porque ele apenas prevê a substituição em se tratando de aguarrás vegetal, NCM 3805.10.0100.

Desse modo, o que interessa é a disciplina estipulada pelo Convênio ICMS 3/99, com as conformações estipuladas pelo RICMS no art. 512-A.

Se estou certo na conclusão a que cheguei linhas acima, ao fazer a interpretação sistemática da cláusula primeira e seu § 1º, do Convênio ICMS 3/99, e do art. 512-A do RICMS/BA, nas operações que destinem aguarrás mineral ao Estado da Bahia, o remetente somente está obrigado a fazer a retenção do ICMS pelo regime de substituição tributária se o produto for destinado a uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos. “A contrario sensu”, se o produto tem outra destinação, não é exigível a retenção do imposto.

O autuado apenas alega que a aguarrás mineral produzida pelo seu estabelecimento tem a “finalidade de solvente de tintas”, acrescentando em seguida que o referido produto tem a “finalidade específica de servir de solvente de tintas”. Não provou que o produto tem destinação diversa da estipulada na legislação baiana como requisito para que se proceda à retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, ou seja, não provou que a aguarrás vendida a contribuintes da Bahia não se destina a uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos.

Mantenho, por isso, o lançamento do item 1º.

O item 2º não foi impugnado.

Quanto à reclamação de que a multa aplicada teria efeito confiscatório e de que são inconstitucionais os juros estipulados e a utilização da taxa Selic como índice de juros, devo assinalar que não é razoável a discussão desses aspectos no âmbito administrativo, pois este órgão julgador não tem competência para apreciar a legalidade ou constitucionalidade do direito posto.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **209480.0003/05-4**, lavrado contra **BASF S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 43.593,27**, sendo R\$ 40.865,00, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$ 2.728,27, acrescido da mesma multa, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR