

**PROCESSO** - A. I. Nº 110526.0091/07-6  
**RECORRENTE** - CHEVRON BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº.0430-03/07  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**INTERNET** - 09/07/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0223-11/08

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária (óleo lubrificante) entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da Unidade Federada destinatária. Produto adquirido para consumo final, e não para a industrialização ou comercialização, com tributação pelo princípio do destino. Inaplicável, assim, a regra da imunidade do art. 155, §2º, inciso X, I, “b” da Constituição Federal. Infração caracterizada. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão proferida pela 3ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0430-03/07, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epígrafado, lavrado para imputar ao sujeito passivo a falta de retenção do ICMS, e o seu conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Consta, na descrição dos fatos, que o remetente da mercadoria sob a NCM “2710.19.3”, constante da Nota Fiscal nº 865.421 (fl. 09), realizou operação sujeita ao regime de substituição tributária interestadual sem reter, na qualidade de sujeito passivo por substituição, o imposto devido em favor do Estado da Bahia relativo ao consumo de óleo lubrificante por estabelecimento contribuinte do ICMS, nos termos do Convênio aplicável.

Em Primeira Instância, o julgamento pela Procedência do Auto de Infração utilizou os seguintes argumentos, resumidamente:

- I. que o produto tem código da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM nº 2710.19.31 (óleo lubrificante sem aditivo), conforme consta na Nota Fiscal nº 865.421 (fl. 09), emitida pelo defendente, no corpo da qual o emitente informa que se trata de lubrificante derivado de petróleo, e que a mercadoria se destina a uso, ou consumo, do adquirente;
- II. que deve ser rechaçada a alegação do sujeito passivo de que produto destinava-se não a consumo, mas a industrialização, já que, nos termos do Convênio ICMS 03/99, o sujeito passivo por substituição tributária, nas operações interestaduais com lubrificantes derivados, ou não, de petróleo, independentemente de sua destinação, está obrigado à retenção do ICMS, e ao conseqüente recolhimento;

- III. que com base na Lei Complementar nº 24/75 e na Lei Complementar nº 87/96, foi celebrado o Convênio ICMS 03/99, que dispõe sobre substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, devendo, na operação em tela, ter o contribuinte remetente retido o ICMS e o recolhido em favor do Estado destinatário, conforme Cláusula Primeira do mencionado Convênio ICMS 03/99, repetida no art. 373 e no inciso III, alínea “a”, do artigo 512-A, c/c o item 2 da alínea “b” do inciso I do mesmo artigo 512-A, todos do RICMS/BA, não cabendo a este Conselho de Fazenda a declaração de inconstitucionalidade de norma em vigor, ou a sua não aplicação.
- IV. que ainda que não ocorra a saída subsequente, como alegado pelo defendente, por imposição normativa o imposto é devido de forma antecipada, no momento, e pelo fato de estar ocorrendo a entrada da mercadoria, encerrando-se, então, a fase de tributação, sendo o remetente – na situação em análise, o autuado - o responsável pela retenção, e conseqüente recolhimento, do ICMS devido na operação, não tendo o autuado trazido qualquer prova de existência de qualquer equívoco no lançamento efetivado pelo autuante, estando devidamente caracterizada a infração.
- V. que, contudo, conforme ressaltado pelo autuante, e planilha de cálculo que o mesmo anexa à fl.63, intitulada “Antecipação Tributária – Geral”, com valor de ICMS a recolher de R\$5.830,77, o débito tributário exigido, no montante de R\$3.429,86, foi calculado a menos, em razão de ter sido computado, indevidamente, a título de crédito fiscal, o valor de R\$2.400,91 destacado na Nota Fiscal nº 865.421, à fl. 09, referente a ICMS calculado pelo emitente em função de operação própria, quando a totalidade do imposto deveria ter sido retido em favor do Estado da Bahia, consoante o mencionado Convênio ICMS 03/99. Assim, representa à autoridade competente, nos termos do artigo 156 do RPAF/99, no sentido de que seja realizado novo procedimento fiscal para que se verifique o recolhimento do crédito tributário remanescente, não lançado, por equívoco aritmético do autuante, no presente Auto de Infração.

Por último consignou o relator da JJF que foi aplicada corretamente a multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e que, nos termos do artigo 40, §2º, da mencionada Lei, a responsabilidade por infração relativa ao ICMS independe da intenção do agente, ou beneficiário.

Irresignado com o julgamento de Primeira Instância, o sujeito passivo, através de advogado regularmente constituído, interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 95 a 101 - onde pede a reforma da Decisão Recorrida para que seja julgado improcedente o Auto de Infração, apresentando os seguintes argumentos:

- I. que a JJF equivocadamente entendeu que o fato do produto ser utilizado como insumo no processo industrial não retira do recorrente a obrigação de promover a retenção e o recolhimento do imposto devido por substituição tributária, mas que o direito do recorrente tem lastro no art. 2º, §1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96, que transcreve, e que determina a não-incidência nas operações interestaduais de petróleo, lubrificantes e derivados quando destinados a industrialização ou a comercialização, regra repetida nos arts. 1º, §2º, inciso III e 6º, inciso IIII, alínea “c”º do RICMS/BA,
- II. que, assim, a operação realizada está fora do campo de incidência do ICMS, não se sujeitando às regras do ICMS/ST, já que a sistemática da substituição tributária pressupõe a ocorrência de fatos geradores futuros, só que tal não ocorre no caso de operações interestaduais de petróleo, lubrificantes e derivados quando destinados a industrialização
- III. que não resta dúvida de que a operação foi de venda interestadual de lubrificante para utilização em processo industrial, fato sequer contestado pelo acórdão recorrido, e que a regra de não-incidência pode ser facilmente distinguida entre o que sirva para consumo (tributável) e o que sirva como insumo, não tributável, não cabendo, diante da improcedência da

autuação se falar em novo procedimento fiscal para apuração de crédito tributário remanescente.

A PGE/PROFIS, às fl. 104, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, consignando que a nota fiscal trazida aos autos – fl. 09 – indica expressamente que o produto é destinado a uso e consumo do adquirente, e que, assim, a questão passa a ser de prova, não trazendo o recorrente qualquer elemento para comprovar, e com isso justificar, a alegação de que o lubrificante foi adquirido para industrialização. Aduz que o documento fiscal faz prova dos fatos ali constantes, até prova ao contrário.

## VOTO

A matéria ora ventilada já foi objeto de decisões dos nossos tribunais superiores, em sentido contrário ao sustentado pelo recorrente, restando pacificada no âmbito do Judiciário.

E de fato, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que *“É devido o ICMS na aquisição de combustíveis e lubrificantes, quando se tratar de consumidor final, que adquire para o seu consumo produto em outros Estados da Federação. Imunidade tributária não reconhecida* (ROMS 6174. Rel. Min. José de Jesus Filho, j. 16/10/1995). Já o Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que a chamada imunidade sobre o petróleo, combustíveis e lubrificantes, constante da Carta Magna, em verdade é uma não incidência, conforme voto vencedor proferido pelo Relator do Recurso Extraordinário nº 198.088/SP, Min. Ilmar Galvão, tratando-se, na verdade, *“de simples hipótese de não incidência tributária no Estado de origem dos produtos em questão, não podendo ser afastada, portanto, a incidência do imposto estadual no Estado destinatário, a este sendo integralmente devido o ICMS-ST sobre as operações interestaduais de combustíveis e lubrificantes”*;

A questão, portanto, é se o produto adquirido foi de fato destinado ao uso e consumo do adquirente ou utilizado em seu processo de industrialização. Quanto a este fato é necessário consignar que o Código de Defesa do Consumidor define como consumidor *“toda pessoa física ou jurídica que adquira ou utilize produto ou serviço como destinatário final”*. Por sua vez, Cláudia Lima Marques, comentando o código em referência, define como destinatário final o consumidor final que retira o bem do mercado ao adquirir ou simplesmente utilizá-lo, colocando um fim na cadeia de produção e comercialização, já aquele que utiliza o bem para continuar a produzir, transformando o bem e utilizando-o para oferecê-lo ao seu cliente, não é considerado como destinatário final.

Quanto ao produto fornecido pelo recorrente – óleo lubrificante – muito embora conste dos autos declaração do adquirente de que foi utilizado em seu processo de industrialização, não há como dar guarida a esta declaração, a uma porque desacompanhada de provas neste sentido e, a duas, porque o referido bem, pela sua própria especificidade, tem função de lubrificação, não sendo assim objeto de qualquer operação que possa caracterizar industrialização, como define a legislação federal que normatiza as atividades de industrialização, como a transformação, montagem, beneficiamento, acondicionamento ou reacondicionamento ou renovação. Não havendo, portanto, etapa subsequente de produção e comercialização do bem adquirido, não há como não caracterizar o seu adquirente como um consumidor final.

Assim, aplicando-se as regras pertinentes à operação realizada pelo recorrente – venda interestadual de óleo lubrificante para consumidor final – cabível a retenção do ICMS devido ao Estado de destino do produto, pelo remetente, na condição de contribuinte substituto, de acordo com os dispositivos correlatos da Lei Complementar nº 87/96, Convênio ICMS 03/99 e Lei Estadual nº 7.014/96, abaixo transcritos:

***Lei Complementar 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 subsequentes;*  
*(...)*

*§ 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.”*

**Convênio ICMS nº 03/99:**

*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.*

**Lei nº 7.014/96:**

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

*III - a entrada, no território deste Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC 87/96 e 102/00)*

Registre-se, ainda, por oportuno, que o legislador constituinte, ao escolher tributar os combustíveis com base no princípio do destino – concentrando a tributação na unidade da Federação destinatária destes produtos - e imunizando as operações interestaduais, respaldou a exigência do imposto em toda a sua totalidade para o Estado de destino. Como a mecânica da substituição tributária é a utilizada para cobrança do ICMS devido ao Estado destinatário, na saída do Estado de origem já se cobra antecipadamente o imposto devido internamente. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que *“a imunidade tributária prevista no art. 155, parágrafo 2º, X, “b”, da Constituição do Brasil, não foi instituída em favor do consumidor final, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo”* (RE-AgR 414588/SP, Relator Ministro Eros Grau, Primeira Turma, Julgado em 31.05.2005).

Por fim, comungando com a Decisão recorrida e diante do ressaltado pelo autuante, o débito inicialmente exigido, no montante de R\$3.429,86, foi de fato calculado a menor, em razão de ter sido computado, indevidamente, a título de crédito fiscal, o valor de R\$2.400,91 destacado na Nota Fiscal nº 865.421, à fl. 09, referente a ICMS calculado pelo emitente em função de operação própria, quando a totalidade do imposto deveria ter sido retido em favor do Estado da Bahia, consoante o mencionado Convênio ICMS 03/99. Assim, representamos à autoridade competente, com fulcro no art.156 do RPAF/99, para que seja realizado novo procedimento fiscal exigindo-se o crédito tributário remanescente, não lançado pelo autuante.

Diante das razões acima aduzidas, mantemos a Decisão recorrida, devidamente embasada na legislação vigente, daí porque votamos pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **110526.0091/07-6**, lavrado contra **CHEVRON BRASIL LTDA. (TEXACO BRASIL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$3.429,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Representa-se à autoridade administrativa competente, nos termos do artigo 156 do RPAF/99, no sentido de que seja realizado novo procedimento fiscal para que se verifique o recolhimento do crédito tributário remanescente, não lançado, por equívoco aritmético do autuante, no presente Auto de Infração.

Sala das Sessões do CONSEF, em 26 de junho de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

PAULA GONÇALVES MORRIS MATOS - REPR. DA PGE/PROFIS