

A. I. Nº - 279461.0009/07-2
AUTUADO - BASF S.A.
AUTUANTE - VERA LÚCIA GARCIA ANDRADE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 18.08.2008

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0183-02/08

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. [OPERAÇÕES COM AGUARRÁS]. 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 (RICMS, art. 512-A, inciso III, “a”, combinado com o inciso I, “c”). Mantido o lançamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21.12.07, diz respeito à falta de retenção de ICMS e conseqüentemente à falta de recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas [por empresa estabelecida no Estado de São Paulo] para contribuintes estabelecidos no Estado da Bahia. Imposto lançado: R\$13.833,65. Multa: 60%.

O autuado apresentou defesa dizendo que sua empresa é fabricante de diversos produtos, inclusive tintas e vernizes, e, no exercício desses misteres, comercializa os produtos listados na planilha anexa a este Auto, dentre eles o produto aguarrás, classificado na NBM/SH no código 2710.00.9902, com a finalidade de solvente de tintas. Diz que, por ser uma indústria química, está sujeita, em relação à aguarrás, aos ditames do Convênio ICMS 74/94, que é específico para as indústrias do setor, ratificado pelo Convênio ICMS 86/95. Aduz que cumpria fielmente o previsto naquele convênio, porém, com o advento do Convênio ICMS 86/95, foi alterado o dispositivo que incluía a aguarrás mineral no rol dos produtos das indústrias químicas sujeitas à substituição tributária, ficando a sua empresa exonerada daquele encargo, e por isso deixou de proceder ao recolhimento do imposto por substituição tributária, já que não havia mais embasamento legal para continuar a fazer a retenção do tributo. Fala do seu espanto ao ser intimado do presente lançamento, baseado no Convênio ICMS 3/99, que se refere exclusivamente às distribuidoras de combustíveis e refinarias de petróleo e suas bases, além do Convênio ICMS 74/94, que por sua vez foi ratificado pelo Convênio ICMS 86/95. Argumenta que sua empresa não figura como substituta tributária na situação em exame, haja vista ser uma indústria do ramo químico, que nada tem a ver com o refinamento de petróleo e tampouco com a distribuição de combustíveis. Considera que, mesmo se tivesse de fazer algum recolhimento, o que diz cogitar apenas como meio de argumentação, é impossível a aplicação da multa de 60%, como também considera inadmissível a utilização da taxa Selic como índice de juros, por ser inconstitucional.

Como preliminar, suscita a decadência em relação aos lançamentos efetuados com datas anteriores a dezembro de 2002.

Alega que é inconstitucional a substituição tributária “para frente”, pois o legislador estadual não é livre para moldar o ICMS à sua vontade, mesmo sendo este imposto de sua competência, devendo

respeitar as normas constitucionais, principalmente aquelas destinadas a limitar o poder de tributar dos entes federativos, tendo em vista que, ao ser eleito o sujeito passivo da obrigação fiscal através do sistema de substituição tributária, onera-se pessoa que não participou da ocorrência do fato típico. Reclama que não se pode fazer recair carga tributária sobre pessoa estranha ao fato gerador da incidência fiscal, por não ser possível compelir sujeito que não participou da relação de circulação de mercadoria a recolher tributo sobre a circulação, de modo que não pode ser dada prerrogativa ao legislador de poder indicar como responsável tributário pessoa totalmente desvinculada da relação descrita na norma de hipótese de incidência, atribuindo-lhe a obrigação de pagar imposto de circulação de mercadoria sem que tenha aquela pessoa efetivamente praticado a circulação.

Seguem-se considerações em torno da figura da substituição tributária “para frente”, na qual se parte do pressuposto de que o fato imponible ocorrerá no futuro, sendo que este tanto pode realmente acontecer como não, lembrando, quanto a esse aspecto, que a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Considera que, para a aplicabilidade da substituição tributária de forma adequada, é preciso que ela se estribe em fatos realmente ocorridos, nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Saliencia que se trata de uma barreira inafastável, por integrar o conjunto dos direitos e garantias que a Carta constitucional confere ao contribuinte, de modo que a substituição tributária, nesse prisma, é totalmente inconstitucional, mesmo após o advento da Emenda Constitucional nº 3/93, uma vez que esta é tão inconstitucional quanto o próprio sistema da substituição tributária, porque afronta expressamente o princípio da segurança jurídica das relações, que é cláusula pétrea, não podendo, por isso, ser objeto de reforma ou afronta por meio de emenda constitucional. Cita Geraldo Ataliba em comentário acerca do emprego prudente das presunções e ficções nas leis civis, comerciais e administrativas, lembrando que a Constituição veda que isso seja feito em matéria penal e tributária.

Alude em seguida a outros princípios que teriam sido desrespeitados pela Emenda nº 3/93 – a não-confiscatoriedade e a não-cumulatividade.

Comenta a estrutura lógica da norma jurídica tributária, destacando os critérios que se agasalham no antecedente (material, espacial e temporal) e no conseqüente da norma (quantitativo e pessoal), para concluir que o sistema de substituição tributária para frente em nada respeita os ditos constitucionais, analisados com base científica, segundo o ideal do constituinte, tanto assim que, com relação à temporalidade, no caso do ICMS ela se verifica é na saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante, porém, no sistema de substituição tributária para frente, este momento é antecipado de forma ficta, ao arrepio da Constituição, pois a lei que institui a substituição presume que no futuro a mercadoria sairá do estabelecimento comercial e por isso cabe a determinado responsável recolher o imposto. Questiona se em tal situação estaria sendo atendido o critério temporal, já que o fato jurídico tributário ainda não ocorreu. Aduz que melhor sorte não resta quanto ao critério pessoal, haja vista que na substituição tributária o sujeito responsável pelo recolhimento do tributo, contribuinte de fato, nada tem a ver com o ato de circulação de mercadoria que ocorrerá no futuro.

A defesa passa em seguida a detalhar as razões pelas quais considera que o Convênio ICMS 3/99 se aplica tão-somente às refinarias, às importadoras e às distribuidoras de combustíveis, e por conseguinte não se aplica às indústrias químicas, como é o caso da empresa que figura nestes autos como autuada. Observa que o aludido convênio, em seu capítulo III, apresenta quatro seções, a saber: “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”.

Transcreve a cláusula vigésima primeira do aludido convênio, que se reporta aos conceitos de distribuidora de combustíveis, de transportador revendedor retalhista (TRR) e de central de matéria-prima petroquímica (CPQ). Frisa, com base nesses elementos, que o Convênio ICMS 3/99 trata tão-somente de substituição tributária para produtos cuja operacionalização se dê por intermédio de distribuidoras e refinarias, e nunca para os produtos comercializados pela indústria de tintas, como é o caso da aguarrás.

Para demonstrar o entendimento dessa questão por outros Estados, reproduz o art. 412 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. Comentando esse dispositivo, o autuado assinala que, nas operações interestaduais envolvendo qualquer Estado (uma vez que todos são signatários do Convênio ICMS 3/99), o responsável por substituição é o distribuidor de combustíveis ou o importador. A seu ver, a interpretação dada ao convênio em tela pelo fisco paulista é condizente com o alcance da autorização que foi conferida aos Estados.

Por essas razões, a defesa argumenta que o presente Auto de Infração é ilegal, na medida em que, não havendo autorização no ventilado convênio para que se institísse substituição tributária nas operações envolvendo aguarrás mineral realizadas pelas indústrias químicas de tintas, não há embasamento legal que justifique a autuação, sob pena de ofensa ao art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais depende de acordo específico entre os Estados interessados. Conclui observando que a autorização conferida aos Estados pelo Convênio ICMS 3/99 somente contempla as operações realizadas pelas distribuidoras de combustíveis, as importadoras e as refinarias e suas respectivas bases, não sendo legítimo, por isso, atribuir a responsabilidade também em relação às indústrias químicas.

Outro enfoque dado pela defesa é quanto à aplicabilidade do Convênio ICMS 74/94 às indústrias químicas e quanto à exclusão do produto aguarrás (código 2710.00.9902 da NBM/SH) do rol dos que são passíveis de substituição tributária.

Alega que as indústrias químicas que comercializam solventes estão submetidas ao referido Convênio ICMS 74/94, porém no caso em exame o autuante não atentou para as alterações trazidas pelo Convênio ICMS 86/95.

Observa que o Convênio ICMS 74/94 é específico para as indústrias químicas de tintas, conforme se verifica em sua ementa. Diz que esse convênio, em sua redação original, estabelecia a substituição tributária para aguarrás mineral (NBM/SH 2710.00.9902), porém, através do Convênio ICMS 86/95, foi alterado o Convênio ICMS 74/94, excluindo-se expressamente de seu item XII a aguarrás mineral da posição 2710.00.9902.

Protesta contra a aplicação da multa estipulada, que considera confiscatória. Cita doutrina.

Reclama do critério da aplicação dos juros de mora computados desde o momento do lançamento, argumentando que os juros de mora só podem incidir a partir do momento em que a obrigação passa a ser exigível. Toma por fundamento o art. 394 do Código Civil, assinalando que, nos termos do art. 110 do CTN, não pode o legislador tributário mudar conceitos já largamente consagrados nos outros ramos do direito. Considera que a constituição do crédito tributário passa a ser perfeita: *a)* no momento em que a autoridade fiscalizadora efetua o lançamento e o sujeito passivo não contesta, ou *b)* quando, tendo o sujeito passivo contestado o lançamento na esfera administrativa, é decidido ao final da demanda que suas razões não eram válidas. A seu ver, esse entendimento é corroborado pelo art. 151 do CTN. Reporta-se à jurisprudência dos tribunais judiciais e administrativos.

Também questiona a aplicação do índice de atualização do crédito tributário pago fora do prazo com o acréscimo dos juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), argumentando que a aplicação da taxa Selic no pagamento de

tributo em atraso é inconstitucional porque aquela taxa tem natureza remuneratória, sendo por isso incondizente com o caráter moratório que deve ter a taxa de juros de mora. Prossegue argumentando que, além disso, a forma de cálculo da taxa Selic não é prevista em lei, o que constitui desrespeito à reserva absoluta de lei formal, nos termos do art. 150, I, da Constituição, combinado com o art. 97, V, do CTN. Observa que, de acordo com o art. 161 do CTN, os tributos não integralmente quitados serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1% ao mês, exceto dispositivo contrário. Acentua que, por força do art. 146 da Constituição, existem matérias que devem ser tratadas por lei complementar. Conjugando o art. 161 do CTN com o art. 146 da Constituição, conclui que a estipulação de juros diversos de 1% ao mês somente poderia ser feita mediante a existência de lei complementar, pois se trata de crédito tributário, matéria reservada ao âmbito da lei complementar. Em suma, a seu ver, a fixação da taxa Selic para a cobrança de juros mensais é flagrantemente inconstitucional. Lembra que a taxa Selic se destinava em sua origem a remunerar o capital investido em títulos públicos federais, e, sendo assim, a natureza da referida taxa é de caráter remuneratório, e não moratório. Transcreve trecho de Franquias Neto, no REsp 215881/PR.

Pede que sejam deferidos os pleitos declinados, em especial a decadência suscitada e a inconstitucionalidade da substituição tributária “para frente”, ou que seja julgado insubsistente o lançamento em face da ilegalidade da substituição para o produto aguarrás mineral; alternativamente, pede que seja desconstituída a multa confiscatória na ordem de 60%, que sejam desconstituídos os juros aplicados, de modo a serem cobrados somente em caso de derrota em sede administrativa, e que seja afastada a aplicação da taxa Selic.

A auditora responsável pelo procedimento prestou informação observando que o contribuinte confirma que comercializa os produtos listados na planilha anexa aos autos, dentre os quais a aguarrás mineral, classificado na posição 2710.00.9902 da NBM/SH, bem como sua finalidade, embora considere que somente esteja submetido aos ditames do Convênio ICMS 74/94, por ser uma indústria química, dizendo-se desobrigado quanto ao Convênio ICMS 3/99, referente aos distribuidores de combustíveis e derivados de petróleo.

Quanto ao mérito, observa que no levantamento fiscal, além de aguarrás, há outras mercadorias que também estão sujeitas à retenção do imposto, em relação às quais não houve contestação por parte do autuado.

Argumenta a autuante que a aguarrás, mesmo fazendo parte de convênio não específico para as indústrias químicas, mas do de combustíveis, está também sujeita à retenção do imposto por quem praticar operações de venda para o Estado da Bahia, em razão dos convênios firmados, sendo São Paulo um dos signatários. Comenta que o regime aplicado se refere à natureza das mercadorias, e não aos convênios, que visam, em linhas gerais, a estabelecer normas, instrução e segmentação dos grupos alcançados.

Com relação à rigorosa multa aplicada e à inconstitucionalidade da taxa Selic, a auditora diz que não cabe a discussão da lide, pois o presente processo se fundamenta estritamente nas normas tributárias vigentes no Estado da Bahia. Considera que, se uma empresa deste ou de outro Estado se habilita ao cadastro de contribuintes do ICMS, fica sujeita às leis e decretos dos Estados envolvidos, não sendo conferido ao contribuinte ou cidadão desconhecê-los.

Relativamente à decadência do exercício de 2002 e à inconstitucionalidade da substituição tributária para frente, a auditora diz que, embora essa discussão esteja adstrita ao campo jurídico e não ao administrativo, a questão cinge-se ao disposto no art. 173 do CTN, que não foi alterado até o presente.

No tocante à inconstitucionalidade do regime de substituição tributária para frente, a auditora

salienta que há diversas decisões prolatadas favoravelmente pelo STF referentes à declaração da constitucionalidade do aludido regime, que consiste no recolhimento de maneira antecipada, sobre base de cálculo presumida. Transcreve um trecho que diz ter sido captado no “site” do STF [não indica o número do acórdão].

Opina pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

O autuado impugnou o lançamento do crédito tributário alegando a decadência do direito de ser lançado o imposto relativo aos fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 2002.

Não acato os argumentos da defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao período assinalado. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em relação ao exercício de 2002, o primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2003. O lançamento poderia ser feito, por conseguinte, até 31/12/07. O presente Auto de Infração foi lavrado em 21/12/07, e o autuado foi intimado no dia 28/12/07. O § 4º do art. 150 do CTN dispõe de modo aparentemente diverso, porém a regra ali estipulada se aplica é quando a lei não fixar prazo à homologação. Ocorre que a legislação baiana prevê tal prazo: art. 28 do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81).

Quanto ao mérito, alega o autuado 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 regrado 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 alterado 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, e tampouco com a distribuição de combustíveis.

Noto que a defesa centrou toda a sua argumentação na questão da aguarrás, como se esta fosse a única mercadoria objeto da ação fiscal. Ocorre que, de acordo com os anexos às fls. 8/16, existem várias outras mercadorias, de modo que a aguarrás é apenas uma delas.

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 como 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), se bem 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.

A 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.

No RICMS do Estado da Bahia, de acordo com o critério fixado pelo § 4º do art. 353, as regras são as contidas no art. 512-A, coadjuvadas pelos arts. 354 a 369 e outros.

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

No capítulo específico do RICMS, o regramento das operações com agarrás está contido no art. 512-A (antes era o art. 512, III, “j”, revogado pela Alteração nº 13). A redação atual da parte inicial do *caput* do art. 512-A foi dada pela Alteração nº 88 (Decreto nº 10.333/07), e a do resto do 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 feita pela Alteração nº 43 (Decreto nº 8.606, de 13/8/03, DOE de 14/8/03). Note-se que o art. 512-A, acrescentado pela Alteração nº 13, foi objeto, ainda, das Alterações nº 17, 28, 35, 36, 38, 39, 48, 51, 56, 91 e 102.

Tendo em vista que o presente Auto de Infração diz respeito a fatos ocorridos no exercício de 2002, interessa, aqui, a redação do art. 512-A vigente àquela época, que era a da Alteração nº 30 (Decreto nº 8.088, de 27.12.01, DOE de 28.12.01), com efeitos de 1.1.02 a 30.4.07, mantidas em parte as disposições da Alteração nº 13, 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 - agarrás 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.”

Vale a pena observar que o item 7 da alínea “c” do item I foi modificado pela Alteração nº 43 (Decreto nº 8.606/03), ficando assim:

“7 - aguarrás mineral (*white spirit*) - NCM 2710.11.30;”

No entanto, interessa aqui a redação em vigor no exercício considerado, 2002, que era a redação dada pela Alteração nº 30:

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

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 Alteração nº 43, 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, como já dito, o código da NCM era 2710.00.92 (Alteração nº 30).

Dou destaque também ao inciso III, “a”, que cuida especificamente das saídas interestaduais (no caso em exame o autuado é estabelecido em São Paulo) das mercadorias listadas no inciso I (uma delas é a aguarrás mineral), quando destinadas ao território baiano.

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” do inciso I, 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:

“Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:

.....

III - a estabelecimento industrial, inclusive microempresa e empresa de pequeno porte que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;”

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, o fato foi enquadrado nas cláusulas primeira, terceira, quarta e quinta do Convênio ICMS 74/94. Não há nada de errado em serem citados convênios no enquadramento legal da autuação, 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, os convênios relativos a substituição tributária não são automaticamente aplicáveis, pois a atribuição de responsabilidade tributária depende de lei, e convênio não é lei. Os convênios são apenas atos preparatórios, 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 atos vinculantes apenas para as partes que os

assinam. Como os contribuintes não são signatários dos convênios, não se pode dizer que o contribuinte 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 relativos a substituição tributária são “auto-aplicáveis”. Embora existam convênios mal elaborados que utilizam expressões juridicamente inadequadas, definindo contribuintes e fixando bases de cálculo, outros, como é o caso do Convênio ICMS 3/99, põem as coisas no devido lugar. Chamo a atenção para a regra da cláusula primeira do Convênio ICMS 3/99. Esse convênio não atribui aos remetentes das mercadorias a condição de substitutos tributários; o que ele 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 mineral 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 a aguarrás, ao estipular, no art. 512-A (redação vigente à época dos fatos, dada pela Alteração nº 30):

“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;

.....”

- 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 mineral; e a alínea “a” do inciso III se reporta aos termos do inciso I, estendendo às operações interestaduais os critérios previstos para as operações internas;
- f) a opção do legislador estadual, 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 (mas, em contrapartida, tem o demérito de não se afinar com o Convênio ICMS 3/99);
- g) em suma: nas operações realizadas em outros Estados destinando 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.

Tendo em vista que no “enquadramento legal” do Auto de Infração foi mencionado – erroneamente – o Convênio ICMS 74/94, farei breves considerações a respeito desse convênio, 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 classificada no código 3805.10.0100 da NCM. 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.

Dou ênfase à regra do § 1º da cláusula primeira do Convênio ICMS 74/94 (acrescido pelo Convênio ICMS 127/95), segundo a 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.”

Pelo que acabo de expor, concluo que 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.

Sendo assim, 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 (RICMS, art. 512-A, inciso III, “a”, combinado com o inciso I, “c”).

Além disso, conforme salientei no início do meu voto, volto a frisar que a defesa centrou toda a sua argumentação na questão da aguarrás, como se esta fosse a única mercadoria objeto da ação fiscal. Note-se que, de acordo com os anexos às fls. 8/16, existem várias outras mercadorias – a aguarrás é apenas uma delas.

Não foi elidida a imputação fiscal.

Mantenho o lançamento do imposto.

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. Digo o mesmo com relação à alegação de inconstitucionalidade da substituição tributária.

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 **279461.0009/07-2**, lavrado contra **BASF S.A.**, devendo o autuado ser intimado a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$13.833,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2008

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR