

**PROCESSO** - A. I. Nº 206844.0002/08-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SHELL BRASIL LTDA.  
**RECORRIDOS** - SHELL BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0390-04/08  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 07/10/2010

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0346-11/10

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Exclusão de operações com produtos considerados insumos industriais reduz o valor do débito. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PREJUDICADO**. Tendo o contribuinte efetuado o pagamento do valor lançado no Auto de Infração, fica caracterizada a perda superveniente do interesse recursal, devendo ser julgado prejudicado o Recurso Voluntário, bem como declarada a extinção do crédito tributário e do processo administrativo fiscal. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício, apresentado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, e Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão (Acórdão JJF nº 0390-04/08) que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, lavrado em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, junho e julho de 2003. A retenção do ICMS - Substituição Tributária foi efetuada a menos, em virtude da não inclusão do ICMS próprio em sua base de cálculo, referente às operações de venda de lubrificantes derivados de petróleo pela distribuidora, na qualidade de contribuinte substituto para consumo de contribuintes estabelecidos no Estado da Bahia, no valor R\$4.820,54.
2. Deixar de proceder à retenção e o recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos exercícios 2003 e 2004. Foram anexados ao PAF, demonstrativos analíticos da apuração do ICMS não retido ou retido a menos, no valor de R\$245.253,31.

Obedecidos os trâmites legais, através de advogados, devidamente constituídos, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls.28 a 46), arguindo a decadência parcial do crédito tributário lançado, uma vez que, na data da lavratura do Auto (31.03.08), já haviam passado mais de 5 anos em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a março de 2003, estando extinto o crédito tributário correspondente àqueles meses, por força do art. 156, V, do CTN.

No mérito, quanto ao item 01, sustentou que a legislação (Convênio ICMS 03/99), ao tratar da exigência de inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, determina que seja feita a citada inclusão em relação às operações internas.

Aduziu que as operações objeto da autuação não se enquadram em tal previsão, por se tratarem de vendas interestaduais para consumidores finais. Destacou que não ocorreram operações internas subsequentes no Estado da Bahia, sendo ICMS/substituição tributária relativo exclusivamente à operação de venda do impugnante, localizada em Paulo, para consumidores da Bahia (sem operações subsequentes).  
operações na hipótese prevista na cláusula 3ª, § 8º do Convênio 03/ do ICMS em sua própria base de cálculo.

Com referência ao item 02, alegou que as autoridades fiscais apuraram o valor unitário do combustível fixado para o consumidor final e multiplicaram pela alíquota interna do Estado, porém como a operação interestadual é sujeita a não-incidência do imposto, não há ICMS próprio, foi exigido ICMS-ST sem qualquer dedução.

Ressaltou serem os adquirentes dos combustíveis estabelecimentos industriais, localizados no Estado da Bahia, que não praticam operações subsequentes indicadas pela fiscalização, utilizando os produtos dentro da atividade produtiva, especificando que, no caso da Mineração Caraíba, foi adquirido óleo TELLUS, utilizado como produto intermediário na produção do minério e, na UCAR, os combustíveis também foram aplicados no processo de fabricação, transcrevendo declaração no sentido de que o óleo VITREA 460 é usado na fabricação de eletrodos de grafita.

Foram transcritos o art. 3º da LC 87/96 e o art. 6º do RICMS/BA para fundamentar a não-incidência de ICMS na operação interestadual quando a mercadoria serve como insumo à atividade do adquirente.

Ao final, requereu o cancelamento de ambas as infrações.

Os autuantes, às fls. 184/188, prestaram as informações de praxe, contestando a tese suscitada da decadência e, meritoriamente, em relação ao item 01, mantiveram integralmente a imputação, enquanto no que pertine à infração 02, acataram as alegações defensivas tangentemente ao produto VITREA 460, fabricado sob encomenda, considerando os termos da declaração de fl. 179 da UCAR PRODUTOS DE CARBONO S/A, apresentando novo demonstrativo para a infração, restando reduzido o valor para R\$111.761,69.

A Junta de Julgamento Fiscal, de plano, não acatou a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não se configurara a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2003, consoante estabelece o Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 107-A, acrescentado pela Lei nº 8.534/02, reportando-se ao prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN.

No que tange ao mérito do item 01, a JJF manifestou o seguinte posicionamento:

*“Com relação ao argumento defensivo quanto à determinação expressa para inclusão da base de cálculo nas operações internas, devo lembrar que as operações interestaduais de saídas de lubrificantes para consumidores finais gozam de imunidade. Ou seja, não há tributação pelo ICMS nessas operações, significando dizer que no preço cobrado não está embutido o ICMS relativo a tais operações. Como as operações posteriores são tributadas normalmente, o contribuinte substituto está obrigado, na apuração do imposto, a agregar o ICMS correspondente à operação interna neste Estado, para determinação do valor a ser retido na fonte.*

*No caso concreto, foram adquiridos produtos para fins de consumo (o adquirente é consumidor final) e o remetente está obrigado a reter o imposto devido ao Estado destinatário. Ao não incluir o ICMS na sua própria base de cálculo, o sujeito passivo a reduziu, subtraindo dessa, o valor correspondente ao imposto calculado e produziu uma nova e menor base de cálculo e sobre ela fez incidir a alíquota correspondente, procedimento que contraria a norma tributária vigente, motivo pelo qual o lançamento é totalmente pertinente.*

*A regra do § 8º da cláusula terceira do Convênio ICMS 03/99, citada pelo autuado, apenas excepciona a regra do preço fixado por autoridade competente (ocasião que deve ser incluído na própria base de cálculo o ICMS não incluso) e não de operação com preço de mercado, não excluindo da regra de inclusão do valor do ICMS na sua própria base de cálculo as operações interestaduais, como pretendido pelo impugnante.”*

Reportando-se à infração 02, a JJF observou que se tratava da exigência de ICMS-ST devido pela impugnante tendo em vista que deixou de proceder à retenção do recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos exercícios 2003 e 2004.

Destacou a JJF que:

*“Nos trabalhos de revisão e diligência fiscal os auditores reduziram o valor inicial da exigência tributária, excluindo as operações destinadas a UCAR PRODUTOS DE CARBONO S/A, que diz respeito ao produto VITREA 460, fabricado sob encomenda e considerado insumo industrial própria empresa, à fl. 179. Com relação ao ÓLEO TELLUS T 100 adq produto foi utilizado para uso como material de consumo, por isso cabível o*

Quanto às demais teses defensivas de que não deveria ser exigido ICMS-S’

para a Mineração Caraíba, posto que são utilizados como produto intermediário na produção do minério, não existindo operação posterior envolvendo tal lubrificante que justifique a cobrança, aduziu a JJF que:

*“Entende a doutrina e a jurisprudência que a imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, b, da CF/88, que exclui da incidência do ICMS as operações que destinem a outros Estados combustíveis derivados de petróleo, não beneficia o consumidor, mas sim o Estado destinatário, ao qual cabe todo o ICMS incidente sobre o produto.*

*Com efeito, O ÓLEO TELLUS T 100 é um óleo lubrificante tipo industrial, conforme indicam as notas fiscais apensadas aos autos, e assim, mesmo nos casos em que o combustível for empregado como material de uso e consumo o imposto é devido ao Estado destinatário da mercadoria, por pacífico entendimento do Plenário do STF, ao julgar o RE 198.088-SP, decidindo que é legítima a incidência do ICMS sobre operação de compra de combustível e lubrificantes em outro Estado por empresa, para uso próprio.*

*Nos demonstrativos apresentados pelos Auditores Fiscais para apuração do ICMS-ST nas operações acima referidas não foi adicionada na base de cálculo do imposto autuado qualquer Margem de Valor Agregado, justamente porque não havia operação subsequente, nos termos como indicada na cláusula quarta do Convênio 03/99, destacada nas razões defensivas à fl. 225, significando a base de cálculo, o valor da operação ou preço de aquisição pelo destinatário.*

*De tudo que foi exposto, é procedente em parte a infração 02 no valor de R\$111.761,69”.*

Assim, considerando a Procedência Parcial do Auto de Infração e a circunstância da desoneração do sujeito passivo ultrapassar o valor do limite previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, a 2ª JJF recorreu de ofício de sua Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Paralelamente, inconformado com a Decisão de 1ª instância, o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário (fls. 273 a 295), suscitando prejudicial de decadência e preliminar de nulidade da ação fiscal, alegando cerceamento do direito de defesa, além de reiterar todos os argumentos já apresentados na defesa de 1ª instância, requerendo, mais uma vez, a invalidade da exigência de inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo com relação às operações autuadas.

Por outro lado, no que se refere à infração 02, repetiu a tese de que não caberia a exigência do ICMS-ST por inexistir operação posterior.

Aduziu, também, que, caso se entendesse em contrário, não poderia ser feita a exigência com base de cálculo majorada em razão da aplicação da MVA (margem de valor agregado).

Através do despacho de fls. 302, os autos foram encaminhados à PGE/PROFIS para manifestação acerca da decadência.

Ainda durante a instrução, o contribuinte ingressou com petição (fls. 337), requerendo a juntada do DAE, comprovando a quitação integral do crédito tributário, com os benefícios da Lei nº 11.908/10, nesse passo, reconhecendo a procedência da autuação e manifestando a desistência expressa da impugnação e demais recursos apresentados no processo administrativo.

Consta, às fls. 340, despacho de ordem do Procurador Chefe da PGE/PROFIS, retornando os autos a este Conselho de Fazenda em virtude da quitação do valor lançado, mediante a utilização dos benefícios da Lei Estadual nº 11.908/2010.

Às fls. 341 e 342, a Coordenação de Administração do CONSEF acostou aos autos extratos do SIGAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária – da SEFAZ, informando o pagamento total do débito exigido no presente lançamento, através do benefício da Anistia, estipulada pela Lei nº 11.908/10.

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício, por ter a JJF exonerado o sujeito passivo de parte do débito em relação à infração 2, conforme previsto no art. 169, I, “a-1”, do RPAF, e Voluntário, este reportando-se a ambas as increpações do Auto de Infração em comento, objetivando reformar a Decisão de 1ª Instância, que julgou parcialmente procedente a autuação.

Analisando, em primeiro plano, os documentos de fls. 341/342 e a petição de fls. 337/338, facilmente se constata que o sujeito passivo, em 27/05/2010, efetuou o pagamento utilizando-se dos benefícios de reduções previstas na Lei de Anistia do ano de originalmente lançado no Auto de Infração, manifestando, em desistência do Recurso Voluntário interposto.

O pagamento do débito, como cediço, é ato incompatível com o instituto do Recurso, na medida em que este se traduz no inconformismo da imputação, enquanto a quitação na sua concordância, o que desautoriza o enfrentamento da Decisão administrativa, ensejando, inclusive, a extinção do crédito tributário, por força do disposto no art. 156, I, do Código Tributário Nacional.

Nessas circunstâncias, no específico, resta dissolvida a lide outrora existente e caracterizada a perda superveniente do interesse recursal, fato requerido pelo próprio sujeito passivo no documento de fls. 337, daí porque julgo PREJUDICADO o Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Em seguida, passo a examinar o Recurso de Ofício, que diz respeito à infração 02, a qual trata da exigência de ICMS-ST devido pelo autuado, tendo em vista que deixou de proceder à retenção do recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos exercícios 2003 e 2004, imputação julgada parcialmente procedente pela JJF.

Do cuidadoso estudo da procedimentalidade, observo que, na realidade, a Decisão recorrida se apresenta incensurável, porquanto, versando o caso concreto de matéria de fato, consoante minuciosamente descrito no Relatório, o autuado comprovou que parte das operações incluídas na ação fiscal tratava-se da venda do produto VITREA 460, destinado à UCAR PRODUTOS DE CARBONO S/A, fabricado sob encomenda e considerado insumo industrial, conforme inclusive documenta a própria empresa, à fl. 179. Os autuantes, às fls. 184/188, nesse aspecto, concordaram integralmente com as provas apresentadas pela defesa, propondo a redução do valor da imputação para R\$111.761,69.

Com efeito, no específico, não se pode imputar ao contribuinte a penalidade pelo cometimento da infração, porquanto, à luz das provas e dos documentos fiscais e de acordo com o art. 3º da LC 87/96 e o art. 6º do RICMS/BA, não há incidência de ICMS na operação interestadual quando a mercadoria destina-se a insumo na atividade do adquirente, restando, por conseguinte, para a infração um valor menor do que aquele exigido originalmente na imputação, razão pela qual acolho o demonstrativo de débito, refeito pelos autuantes, julgando-o correto e, nesse contexto, confirmando a redução do valor fixado na infração 02 para R\$111.761,69.

Concludentemente, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício advindo da 4ª JJF, ratificada a Decisão de 1º grau, por se encontrar em estrita obediência aos ditames legais, e julgo PREJUDICADO o Recurso Voluntário, devendo os autos ser remetidos ao setor competente, objetivando a homologação do pagamento efetivado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado e declarar **EXTINTO** o Processo Administrativo Fiscal relativo ao Auto de Infração nº 206844.0002/08-7, lavrado contra **SHELL BRASIL LTDA.**, devendo o recorrente ser cientificado da presente Decisão e os autos encaminhados à repartição fiscal de origem para fim de homologação do pagamento efetuado com os benefícios da Lei nº 11.908/10 e, após, o arquivamento do processo.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2010.

FABIO DE ANDRADE MOURA - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

ROSANA MACIEL BITENCOURT I