

A. I. Nº - 269277.0011/09-9  
AUTUADO - COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S.A.  
AUTUANTES - JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE e OSVALDO AZEVEDO BASTOS FILHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 09/11/2010

3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0288-03/10

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. [OPERAÇÕES COM ÓLEOS HIDRÁULICOS.] RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. A diferença apurada decorre do entendimento da fiscalização de que para todos os produtos da subposição 2710.1 da NCM, por serem derivados de petróleo, sejam lubrificantes ou não, a MVA (margem de valor adicionado) da substituição tributária é de 56,63%, sendo que o autuado havia feito a retenção adotando a MVA de 30%. É irrelevante neste caso se os produtos são ou não derivados de petróleo. O que importa é se se trata de óleos lubrificantes (que têm como função principal minimizar o atrito entre engrenagens que se movem em contato direto entre si, a fim de evitar o seu desgaste) ou de óleos hidráulicos (que têm por função movimentar equipamentos, levantando, empurrando, espremendo ou dando forma a coisas). Está patente nos autos que se trata de óleos hidráulicos, pois isso foi sustentado insistentemente pela empresa e os fiscais não questionaram esse aspecto, limitando-se a dizer que todos os produtos da subposição 2710.1 da NCM seriam derivados de petróleo, e para todos os produtos derivados de petróleo, sejam lubrificantes ou não, a MVA da substituição tributária é de 56,63%. Segundo o inciso VI, “a”, do art. 512-B do RICMS, nas operações com lubrificantes não derivados de petróleo e com os produtos químicos especificados na alínea “c” do inciso I do art. 512-A, a MVA é de 30%. A alínea “c” do inciso I do art. 512-A refere-se aos “seguintes produtos, derivados ou não de petróleo”, dentre os quais, no item 5, estão os óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações enquadradas no código 2710.19.9 da NCM. Os líquidos para transmissões hidráulicas classificam-se no código 2710.19.92 da NCM, estando portanto compreendidos no código 2710.19.9, indicado no final do item 5 da alínea “c” do inciso I do art. 512-A do RICMS. Combinando-se o art. 512-B, VI, “a”, com o art. 512-A, I, “c”, 5, conclui-se que a MVA é de 30%, e por conseguinte o autuado fez a retenção do imposto com estrita observância da previsão legal. A defesa ~~argumentou~~ não ter sido feita indica. Fica mantido

reconhecido pelo sujeito passivo. Auto de Infração  
**PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22/9/09, diz respeito a retenção de ICMS efetuada a menos pelo autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição [estabelecido no Estado do Rio de Janeiro], nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Imposto lançado: R\$ 19.619,67. Multa: 60%.

O autuado impugnou o lançamento (fls. 102/106) dizendo que os autuantes, equivocadamente, consideraram que os produtos da linha ATF [Automatic Transmission Fluid] seriam lubrificantes derivados de petróleo do código 2710.19.32 da TIPI e por isso a margem de valor agregado (MVA) a ser aplicada seria de 56,63%. A defesa sustenta que os óleos da linha ATF não são lubrificantes, mas sim óleos hidráulicos, cuja tributação é completamente diferente. Assinala que a classificação dos óleos hidráulicos é no código 2710.19.92 da TIPI. Alega que, em decorrência deste erro de interpretação, a base de cálculo utilizada pela fiscalização foi superior à devida, conforme passa a demonstrar. Pondera que a diferença levantada pela fiscalização seria devida caso o produto fosse lubrificante classificado no código 2710.19.32, porém não é o caso, tanto assim que solicitou do químico responsável pela elaboração do produto uma declaração informando qual a classificação correta dos óleos da linha ATF, anexa. Reitera que a fiscalização se equivocou ao aplicar a MVA de 56,63% para os produtos da linha ATF. Aduz que a fiscalização também se equivocou no caso da Nota Fiscal 273355, relativa à venda de Mobiltherm 605 em tambor de 200 litros para a Distribuidora Teclub Ltda., pois a mercadoria não se destina a consumo, haja vista que o adquirente é uma distribuidora, e portanto adquiriu o produto para revenda, cuja tributação é diferente. Conclui dizendo que o único item correto da autuação diz respeito à Nota Fiscal 304730, na qual não foi feita retenção do imposto, quando deveria ter sido retida a quantia de R\$ 1.016,87, de modo que reconhece ser devido esse valor. Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente, à exceção do imposto relativo à Nota Fiscal 304730.

Um dos autuantes prestou informação (fls. 118/122) dizendo que as argumentações sobre NCM e MVA devem ser analisadas à luz da tipificação “do NCM” e do Convênio ICMS 3/99. Diz que houve troca de “e-mails” durante a fiscalização com o contribuinte sobre esse tema, destacando os das fls. 67-68 e 72/74. Diz o fiscal que a análise foi feita com base nas informações da empresa. Transcreve a descrição dos produtos da posição 2710 e da subposição 2710.1, concluindo que todos os produtos que fazem parte da subposição 2710.1 seriam considerados derivados de petróleo, e, tomo tais, pela Constituição, gozam da não-incidência em relação ao ICMS “normal” nas operações interestaduais. Diz que, de acordo com o Convênio ICMS 3/99, a base de cálculo [da substituição tributária] é o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação da margem de valor agregado de 56,63% para os produtos derivados de petróleo. Segundo o fiscal, “a interpretação da SEFAZ-BA” é de que, para todos os produtos derivados de petróleo, sejam lubrificantes ou não, a base de cálculo da substituição tributária, não havendo preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente, é o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação do percentual de margem de valor agregado de 56,63%. A seu ver, não importa se é lubrificante ou óleo, mas sim se é derivado de petróleo para que goze da não-incidência em relação ao ICMS normal nas operações interestaduais. Considera o fiscal que, caso o contribuinte tenha destacado o ICMS normal e recolhido ao Estado de origem, o pagamento é ii requerer devolução ao Estado de origem, mas o Estado destina hipótese arcar com o ônus deste erro com o recolhimento do 1

tributária a menos em virtude de imposto normal que não existe, e a mesma interpretação prevalece para a utilização da MVA de 56,63%, utilizada neste caso, ao invés de 30% conforme pretende o autuado. Frisa que mantém integralmente a sistemática dos cálculos que implicaram a lavratura deste Auto. Quanto à Nota Fiscal 273355, relativa à venda de Mobiltherm 605 em tambor de 200 litros para a Distribuidora Teclub Ltda., o fiscal diz que de fato aquela Nota e todas as outras destinadas àquele contribuinte, no total de 31 Notas, foram classificadas como para consumo, mas realmente procede a argumentação da defesa, pois a classificação deveria ser como para comercialização, e em face disso refez os cálculos, corrigindo o erro, sendo que com isso aumentou o valor do débito, gerando novos demonstrativos analíticos, passando o imposto a ser de R\$ 67.071,36. Com relação ao que foi reconhecido pelo autuado, no valor de R\$ 1.016,87, o fiscal diz que “Resta verificar se foi feito o recolhimento deste item”. Opina pela procedência do lançamento, no valor histórico de R\$ 67.071,36.

Foi dada ciência dos novos elementos ao sujeito passivo (fls. 214-214-A), e ele não se manifestou.

## VOTO

O lançamento em discussão diz respeito a retenção de ICMS efetuada a menos pelo autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Os autuantes, sem atentar para o mandamento do art. 39, III, do RPAF, não esclareceram, na descrição do fato, em que se basearam para concluir que teria havido retenção do imposto a menos. Os demonstrativos fiscais (fls. 13/52) não têm sequer cabeçalho, e não dão qualquer indício do critério adotado pelos autuantes para detectar as diferenças do imposto. Somente após a leitura da defesa e da contestação dos autuantes na informação prestada é que se fica sabendo o que motivou a autuação fiscal. Não obstante esse grave vício procedural, considero que não houve cerceamento de defesa, pois o autuado, ao impugnar o lançamento, demonstrou ter compreendido perfeitamente o que pretendia a fiscalização.

A fim de pôr ordem nas idéias, cumpre em primeiro lugar tornar patente o fulcro da discussão. O autuado, estabelecido no Estado do Rio de Janeiro, na qualidade de sujeito passivo por substituição, reteve o imposto devido à Bahia, nas vendas para contribuintes situados neste Estado, com agregação da MVA (margem de valor adicionado) de 30%, com fundamento em que as mercadorias objeto do levantamento não são óleos lubrificantes classificados no código 2710.19.32 da TIPI, e sim óleos hidráulicos, enquadrados no código 2710.19.92, para os quais a MVA é de 30%. Já segundo os autuantes, todos os produtos que fazem parte da subposição 2710.1 da NCM seriam considerados derivados de petróleo, e, como tais, pela Constituição, gozam da não-incidência em relação ao ICMS “normal” nas operações interestaduais, e “a interpretação da SEFAZ-BA” é de que, para todos os produtos derivados de petróleo, sejam lubrificantes ou não, a MVA da substituição tributária é de 56,63%.

Importa então fazer a distinção entre o que são óleos lubrificantes e o que são óleos hidráulicos, e em seguida observar qual a sua classificação na NCM, como meio de conhecer qual a MVA aplicável.

Os óleos lubrificantes têm como função principal minimizar o atrito entre engrenagens que se movem em contato direto entre si, de modo a evitar o seu desgaste.

Por seu turno, os óleos hidráulicos têm por função movimentar equipamentos, levantando, empurrando, espremendo ou dando forma a coisas.

Em suma, enquanto os óleos lubrificantes têm por função tornar algo lubrificado, escorregadio, liso, a função dos óleos hidráulicos é a transmissão de força.

Na informação fiscal é dito pelos autuantes que a análise foi feita com base nas informações da empresa, sinalizando para a troca de “e-mails” durante a fiscalização, destacando os das fls. 67-68 e 72/74. Com essa afirmação, poder-se-ia concluir que teria havido uma “confissão” ou concordância prévia por parte da empresa.

No entanto, pelo que se vê nos referidos “e-mails”, não é verdade que a autuação se tivesse baseado nas informações da empresa, pois nas correspondências trocadas com a fiscalização, durante a ação fiscal, o ponto de vista sustentado pela empresa é o mesmo sustentado na impugnação do Auto, pontuando a distinção entre óleos lubrificantes e óleos hidráulicos e sua classificação na TIPI de modo diverso do que pretende a fiscalização.

Assim, compete agora saber quem está com a razão.

Tomo por ponto de partida o argumento exposto pelo auditor que prestou a informação, ao salientar que, pela tipificação da NCM, os produtos da posição 2710 são descritos como: óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; desperdícios de óleos. A partir dessa descrição, o fiscal frisa que, a seu ver, todos os produtos que fazem parte da subposição 2710.1 seriam considerados derivados de petróleo, e, como tais, pela Constituição, gozam da não-incidência em relação ao ICMS “normal” nas operações interestaduais. Mais adiante, com fundamento na cláusula terceira do Convênio ICMS 3/99, conclui que, para todos os produtos derivados de petróleo, sejam lubrificantes ou não, a MVA é de 56,63%. E aduz em outro parágrafo: “Não importa se é lubrificante ou óleo, mas sim se é derivado de petróleo para que goze da não-incidência em relação ao ICMS normal nas operações interestaduais”, reiterando em seguida que a MVA para o cálculo da substituição tributária deve ser de 56,63%, e não de 30%, como pretende o autuado.

Não há razão para ser dada ênfase neste caso quanto a serem os produtos derivados ou não de petróleo. Primeiro, porque, de acordo com o enunciado da posição 2710 da NCM (fls. 88-89), tal posição comprehende “óleos de petróleo ou de minerais betuminosos”, de modo que, em face da conjunção “ou”, fica claro que nem todos os óleos ali compreendidos são óleos de petróleo. Segundo, porque a importância de se saber se determinado produto é ou não derivado de petróleo é basicamente para fins de caracterização da não-incidência do imposto nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados (art. 155, § 2º, X, “b”, da Constituição). Porém aqui não está em discussão a incidência ou não-incidência do tributo nas operações interestaduais com petróleo e seus derivados. O que se investiga aqui é a base de cálculo aplicável para efeitos de substituição tributária. Cumpre portanto centrar a análise nesse aspecto.

Retomo então a análise da natureza dos produtos em questão, a partir da premissa trazida aos autos pelo autuante na informação prestada, com base na descrição dos produtos da posição 2710 da NCM, pois o que de fato importa no caso presente é que as mercadorias tenham a natureza de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) ou de preparação que contenha, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto resíduos de óleos.

Os fiscais tiveram a louvável iniciativa de anexar aos autos o trecho da NCM que interessa neste caso (fls. 87/90).

Para decidir, me basearei na legislação interna da Bahia, mais precisamente, nos arts. 512-A e 512-B do RICMS, que em capítulo próprio reproduzem os dispositivos do Convênio ICMS 110/07, tendo este a função de dotar a legislação interna de aplicação fí (extraterritorialidade).

Toda a questão gira em torno do código 2710.19 da NCM, pois o autuado alega que os produtos se enquadraram no código 2710.19.92, enquanto que a fiscalização considera que o código correto seria 2710.19.32.

Interpretar a NCM requer cuidado. A NCM interpreta-se partindo do geral para o particular. A tarefa não é simples. O ponto de partida é a identificação da efetiva natureza do bem considerado.

Tomo por fonte os elementos acostados pela fiscalização às fls. 87/90.

Tendo em vista que o código 2710.19 diz respeito a “Outros”, o intérprete precisa recuar à base da subposição, a fim de conhecer que “outros” são esses.

A subposição 2710.1 refere-se a os óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto resíduos de óleos. A subposição 2710.1 compreende duas categorias de óleos, especificadas nos códigos 27.10.11 e 27.10.19, a saber:

- a) 27.10.11 - óleos leves e preparações, compreendendo hexano comercial, misturas de alquilidenos, diisobutileno, aguarrás mineral (“white spirit”), naftas, para petroquímica, gasolina (inclusive gasolina de aviação), mistura de hidrocarbonetos acíclicos e cílicos, e outros produtos semelhantes;
- b) 27.10.19 – outros, isto é, outros óleos que não se enquadram na categoria de óleos leves e preparações assinalados no tópico anterior, tais como querosenes (inclusive querosene de aviação), outros óleos combustíveis (tais como gasóleo ou óleo diesel, “fuel-oil”, óleos lubrificantes (sem ou com aditivos) e “outros”, ou seja, outros óleos que não sejam nem combustíveis nem lubrificantes, tais como os óleos minerais brancos (de vaselina ou de parafina), os líquidos para transmissões hidráulicas, os óleos para isolamento elétrico, as misturas de hidrocarbonetos acíclicos e cílicos, e outros produtos semelhantes.

Os produtos em discussão nestes autos são líquidos para transmissões hidráulicas. Isto foi afirmado pela defesa e não foi negado pelo autuante, que na informação se limita a dizer que todos os produtos que fazem parte da subposição 2710.1 seriam considerados derivados de petróleo, e, como tais, pela Constituição, gozam da não-incidência em relação ao ICMS “normal” nas operações interestaduais, e “a interpretação da SEFAZ-BA” é de que, para todos os produtos derivados de petróleo, sejam lubrificantes ou não, a MVA da substituição tributária é de 56,63%.

Conforme já assinalei, não tem importância neste caso se o produto é ou não derivado de petróleo. Conforme demonstrarei mais adiante, a legislação baiana, ao estipular a MVA para essa categoria de produtos, consigna a expressão: “derivados ou não de petróleo”.

Os líquidos para transmissões hidráulicas classificam-se no código 2710.19.92. Isso posto, passo agora ao exame do tratamento fiscal dispensado a essa mercadoria pelo RICMS, que repete dispositivo similar do convênio.

O art. 512-A do RICMS tem por escopo indicar quem é o responsável pela retenção do imposto. E o art. 512-B cuida da base de cálculo do imposto a ser retido.

Note-se que o art. 512-A, ao atribuir a responsabilidade pela retenção do imposto nas situações ali contempladas, não se refere no “caput” a combustíveis ou lubrificantes, referindo-se, acertadamente, às operações “com as mercadorias abaixo especificadas”, de modo a contemplar, além dos combustíveis e lubrificantes, outros produtos, tais como aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos, desperdícios de óleos e óleos de petróleo estes últimos, objeto da discussão travada nestes autos.

Como o fulcro da presente questão reside na base de cálculo, passo à análise do art. 512-B do RICMS.

Seu inciso I cuida da base de cálculo quando existe preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente. Não interessa neste caso.

O inciso II tem aplicação na falta de preço de venda a consumidor fixado por autoridade competente, em se tratando de combustível, nas operações realizadas por produtor nacional. Também não interessa.

O inciso III contempla também a falta de preço de venda a consumidor fixado por autoridade competente, nas operações realizadas por distribuidora de combustíveis. Também não interessa.

O inciso IV refere-se à base de cálculo na importação de combustíveis. Não interessa também aqui.

O inciso V cuida da base de cálculo de lubrificantes derivados de petróleo. A prevalecer a tese dos autuantes, se realmente se tratasse de lubrificantes derivados de petróleo, aplicar-se-ia a regra do inciso V, “a”, 2, e a MVA seria de 56,63%.

Porém, pelo que consta na discussão travada entre os autuantes e a empresa, desde os “e-mails” trocados durante a ação fiscal e em face do que ficou patente na defesa e na informação fiscal, os produtos objeto do levantamento são líquidos para transmissões hidráulicas, consistindo a divergência unicamente no fato de que, para os autuantes, todos os produtos que fazem parte da subposição 2710.1 da NCM seriam considerados derivados de petróleo, e para todos os produtos derivados de petróleo, sejam lubrificantes ou não, a MVA da substituição tributária é de 56,63%.

O autuado anexou uma declaração firmada por pessoa inscrita no CRQ 3ª Região (fl. 114) atestando que os produtos classificados como ATF (Automatic Transmission Fluid) são fluidos para função predominante e auxiliar na transmissão de força, garantindo a pressão interna necessária para o funcionamento de transmissões automáticas e direções hidráulicas, e a classificação mais adequada para esse tipo de item é a posição 2710.19.92 – líquidos para transmissões hidráulicas.

O valor probante de tal declaração é relativo, haja vista que é firmada por funcionário da empresa (Supervisor de Qualidade). No entanto, para desmenti-la, teria de haver algum indício de erro, e seria necessário ouvir algum especialista em química de produção de derivados de petróleo e similares. No entanto, tal providência torna-se desnecessária neste caso, pois os fiscais não negam que se trata de óleos hidráulicos, apenas batem na tecla de que todos os produtos da subposição 2710.1 da NCM seriam considerados derivados de petróleo, e para todos os produtos derivados de petróleo, sejam lubrificantes ou não, a MVA da substituição tributária é de 56,63%.

Uma vez assente que os produtos objeto do levantamento são líquidos para transmissões hidráulicas, havendo discordância entre a empresa e os autuantes apenas quanto a serem os produtos derivados ou não de petróleo, passo ao exame do inciso VI do art. 512-B do RICMS.

Segundo o inciso VI, “a”, do art. 512-B, nas operações com *lubrificantes* não derivados de petróleo e com os *produtos químicos* especificados na alínea “c” do inciso I do artigo anterior, a MVA é de 30%. Note-se que a alínea “c” do inciso I do artigo anterior (art. 512-A) se refere aos “seguintes produtos, *derivados ou não de petróleo*”, dentre os quais, no item 5, estão os *óleos de petróleo ou de minerais betuminosos* (exceto óleos brutos) e preparações enquadradas no código 2710.19.9 da NCM.

Eis o teor do item 5 da alínea “c” do inciso I do art. 512-A do RICMS:

“5 – óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações especificadas nem compreendidas em outras posições,”

básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os desperdícios – NCM 2710.19.9;”

De acordo com os elementos à fl. 89, os líquidos para transmissões hidráulicas classificam-se no código 2710.19.92 da NCM, estando portanto compreendidos no código 2710.19.9, indicado no final do item 5 da alínea “c” do inciso I do art. 512-A do RICMS.

Em suma, combinando-se o art. 512-B, VI, “a”, com o art. 512-A, I, “c”, 5, conclui-se que a MVA aplicável é de 30%.

Conclusão: o autuado fez a retenção do imposto com estrita observância da previsão legal.

A defesa reconheceu que no caso da Nota Fiscal 304730 não foi feita retenção do imposto, quando deveria ter sido retida a quantia de R\$ 1.016,87.

Fica por conseguinte mantido o lançamento nesse valor – R\$ 1.016,87 –, relativo ao mês de agosto de 2007 (fl. 23). No demonstrativo do débito, a correção recairá na data de ocorrência 31.08.07, data de vencimento 09.09.07.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269277.0011/09-9**, lavrado contra **COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.016,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA