

A. I. Nº - 216969.0602/10-8
AUTUADO - DUNAX LUBRIFICANTES LTDA.
AUTUANTE - AUGUSTO GONÇALVES GÓES
ORIGEM - IFMT – DAT/NORTE
INTERNET - 20.05.2011

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0114-05/11

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Conforme previsto na cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 – que disciplina as normas gerais de substituição tributária nas operações realizadas com base em acordos interestaduais - cabe ao remetente das mercadorias sujeitas à substituição tributária por força de convênios ou protocolos, efetuar a retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Já a cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, determina a não aplicabilidade da substituição tributária nas transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição tributária, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento fica atribuída ao estabelecimento destinatário que promover a saída da mercadoria. Contudo, a partir 01/01/04, com a inserção do parágrafo único da aludida cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, o sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria. No caso concreto, como o Convênio ICMS 110/07, que trata do regime de substituição tributária aplicável ao produto óleo lubrificante, atribui ao estabelecimento remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST nas suas saídas subsequentes para o Estado da Bahia, a exigência é subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/07/10, imputa ao sujeito passivo a falta de retenção e do consequente recolhimento do imposto, no valor de R\$ 13.092,54, acrescido da multa de 60%, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, através do DANFE de nº. 2943, de 29/07/2010, contendo óleo lubrificante DULUB. Foram dados como infringidos o Convênio ICMS 110/07 e suas alterações posteriores, combinado com os artigos 512-A e 512-B do RICMS, conforme Termo de Apreensão e documentos às fls. 4 a 17 dos autos.

O autuado, na defesa apresentada às fls. 21 a 36 dos autos, inicialmente destaca que a empresa Dunax Lubrificantes Ltda se trata de estabelecimento industrial que fabrica e comercializada óleos

lubrificantes para máquinas, motores e veículos, a partir do processamento do óleo básico adquirido em estabelecimento refinador, formulador ou que opera com reciclagem de óleos usados. Nesse espeque, o produto final está enquadrado no regime de substituição tributária por força do Convênio ICMS 110/07, devendo obedecer às regras cogentes disciplinadas no referido diploma legal. Destaca que o Estado da Bahia recepcionou nos artigos 512-A e 512-B, as normas inseridas no Convênio ICMS 110/07, que tratam das operações com combustíveis e lubrificantes derivados ou não de petróleo, elegendo como sujeito passivo por substituição tributária a Distribuidora de Combustíveis nas operações com álcool hidratado e lubrificantes.

Contudo, registra que as operações comerciais objeto da autuação foram realizadas pelo estabelecimento matriz da empresa Dunax Lubrificantes Ltda, localizado no Estado do Ceará com destino à outra unidade da mesma empresa estabelecido no Estado da Bahia, como transferência entre estabelecimentos industriais. Assim, operações de transferências entre estabelecimentos industriais da mesma empresa não estão obrigadas ao cumprimento das regras que albergam o instituto da substituição tributária, e, por isso, o remetente no Estado do Ceará não deve proceder à retenção e o recolhimento do ICMS incidente nas operações subsequentes, visto que as próprias normas disciplinadoras do regime da substituição tributária, excepcionam as operações entre sujeitos passivos por substituição das mesmas mercadorias, conforme regramento contido no Convênio ICMS 81/93 (Normas Gerais de Substituição Tributária), artigo 5º, como também *ex-vi* do artigo 355, II, do RICMS-BA, do que transcreve os referidos textos.

Diz ser indubitável que o objetivo do legislador foi dispensar a retenção e o recolhimento do tributo pelo remetente, não só quando o destinatário estiver na condição de sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria, como também, quando se tratar de operações entre estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às subsequentes operações internas, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial.

Aduz que se justifica tal exceção na aplicação do instituto da substituição tributária entre sujeitos passivos por substituição da mesma mercadoria, tendo em vista que o destinatário procederá à retenção e ao recolhimento do imposto quando realizar a operação subsequente, uma vez que, o raciocínio contrário resultaria na formação de dois estoques pelo destinatário, um tributado por antecipação pelo remetente com saída subsequente desonerada do tributo e outro com as mercadorias produzidas pelo próprio estabelecimento destinatário sem oneração da carga tributária. Neste cenário, a fiscalização encontraria grandes dificuldades para realizar a auditoria que refletisse com fidedignidade as operações praticadas pela empresa sujeitas à incidência do ICMS.

Assim, diante do exposto, argui configurada a ilegitimidade passiva do estabelecimento do autuado, nos termos da legislação vigente, e, por isso, o Auto de Infração deve ser anulado.

No mérito, reitera que o contribuinte tem por objetivo social a comercialização de lubrificantes – ramo que tem uma sistemática de tributação atípica e específica, haja vista está enquadrada no regime de substituição tributária “para frente” que encerra a fase de tributação do ICMS das mercadorias no início da cadeia de circulação, cuja base de cálculo é obtida mediante a aplicação de margem de valor agregado (MVA) específica.

Salienta que no lançamento de ofício acusa o autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, de não proceder à retenção do ICMS, relativo às operações internas subsequentes de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Esclarece ser o autuado uma fábrica de lubrificante, cujas operações de comercialização têm um tratamento atípico em relação aos demais produtos, eis que o sujeito passivo por substituição eleito pelos Estados sempre foram as Distribuidoras, nos termos do art. 512 do RICMS. Assim, sustenta o autuado ser clara a nulidade do Auto de Infração, pois o autuado não tem obrigação de reter ICMS devido por substituição tributária em operações internas com combustíveis, tendo em vista que

se transfere tal atribuição para o destinatário que encerra a fase de tributação. Tece considerações sobre a legalidade e requisitos do lançamento de ofício e aduz que, na peça acusatória, o autuante descreveu o fato infringente equivocadamente, a qual é elemento indispensável para aplicação da norma. Assim, reafirma não ser parte legítima na relação jurídica tributária.

Em seguida, passa a arguir que a cobrança de multa com caráter confiscatório afronta às garantias constitucionais, do que cita doutrina e jurisprudência.

Por fim, requer que, como preliminar, seja julgado anulado o Auto de Infração por vício formal insanável, uma vez que a descrição dos fatos e demais elementos constantes dos demonstrativos do *quantum* do ICMS, e capitulação legal não retratam, com clareza, os fatos e o direito que substancializaram a autuação, cerceando o direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte, como também que seja reconhecida a ilegitimidade passiva do contribuinte, como remetente nas operações interestaduais com lubrificantes, nos termos da legislação vigente, e, no mérito, seja julgado improcedente pela impropriedade da acusação fiscal da infração imputada. Por fim, haja o reconhecimento de que a multa aplicada tem efeito confiscatório. Assim, requer a realização de diligência por fiscal estranho ao feito para comprovar as alegações defensivas.

O autuante, na informação fiscal prestada às fls. 55 a 57 dos autos, inicialmente, descreve que o Auto de Infração em apreço ocorreu em razão de operação interestadual de remessa de óleo lubrificante, NCM 27.10.19.3, para estabelecimento industrial, filial, no Estado da Bahia, a título de transferência de mercadoria, sujeita ao regime de substituição tributária e disciplinada pelo convênio ICMS 110/07, cuja cláusula primeira atribui ao remetente a responsabilidade, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as operações interestaduais com os referidos produtos, assegurando o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário, procedimento este não observado pelo autuado.

Sustenta que as remessas interestaduais de óleo lubrificantes, destinados a contribuinte deste Estado, para revenda posterior, devem observar o regramento estabelecido no Convênio ICMS 110/07, recepcionado pelo RICMS/BA, artigo 512-A, inciso III, alínea “a”, independentemente da natureza de tais operações. Assim, diante da legislação, entende que a alegação do autuado é irrelevante, do que requer que o Auto de Infração seja julgado procedente.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado para exigir a retenção do ICMS do remetente, na condição de sujeito passivo por substituição, em relação à operação de transferência de óleos lubrificantes, constantes do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) de nº 2943, realizada do estabelecimento industrial, localizado no Estado do Ceará, para a filial situada no Estado da Bahia, membros federativos signatários do Convênio ICMS 110/07, o qual dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos, atribuindo ao remetente, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

Para análise dessa lide, valo-me de trechos do brilhantíssimo voto emanado através do Acórdão CJF 0047-11/09, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, de relatoria da digníssima Conselheira Dr.^a Sandra Urânia Silva Andrade, cujo colegiado fazia parte à época, com as devidas adaptações, conforme a seguir:

O instituto da substituição tributária rege-se nas operações interestaduais pelos convênios e protocolos firmados pelas unidades federativas para tal fim, o que se faz com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional.

[...]

Por sua vez, o Convênio ICMS 81/93, firmado por todos os Estados da Federação e pelo Distrito Federal, também com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional, de natureza impositiva para todos os entes envolvidos, estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos a serem firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Estabelece, assim, o convênio em referência, as normas gerais aplicáveis à substituição tributária a serem aplicáveis obrigatoriamente pelos acordos interestaduais (convênios e protocolos) firmados a partir da sua publicação, como se vê da redação da sua cláusula primeira, abaixo transcrita:

“Cláusula primeira. Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.”.

A referida Cláusula, por sua vez, permite que os convênios ou protocolos firmados entre as unidades da Federação possam estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio – nos termos da sua cláusula décima quarta - o que somente reforça a natureza de interdependência, complementaridade, entre tais normas.

E, aqui, de logo devemos asseverar que estas interdependência e complementaridade afastam qualquer pecha de antinomia entre as regras do Convênio ICMS 81/93 e as regras dos acordos interestaduais que estabelecem a substituição tributária, posto que não existe conflito entre elas, nem real e muito menos aparente, a requerer aplicação de regras de solução de antinomias jurídicas, como o critério de especialidade.

Colocadas tais premissas, [...], a regra da cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 atribui tal condição a qualquer contribuinte que realize operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária derivada de acordos interestaduais, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Eis a regra em apreço:

“Cláusula segunda Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.”.

Neste passo, no âmbito da legislação interna do Estado da Bahia, o art. 370 do RICMS expressamente determina a aplicabilidade das regras dos acordos interestaduais que tratam de substituição tributária, fazendo menção expressa ao Convênio ICMS 81/93, in verbis: “Art. 370. Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (Conv. ICMS 81/93)”. Grifos nossos

Assim, não resta dúvida de que o requerente é de fato sujeito passivo por substituição tributária - e assume esta condição qualquer contribuinte que destine em operação interestadual produto sujeito à substituição tributária por força de acordo específico para tal - nos termos da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 retromencionado, o que afasta de pronto qualquer alegação de ilegitimidade passiva...

No entanto, muito embora ao autuado seja atribuída a condição de sujeito passivo por substituição nas operações interestaduais com óleos lubrificantes, a regra do inciso II da Cláusula quinta do próprio Convênio ICMS 81/93 expressamente dispensa a aplicabilidade da substituição tributária nas operações de transferência, entre estabelecimentos da mesma empresa do sujeito passivo por substituição, exceto varejistas, atribuindo ao estabelecimento destinatário a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST na saída subsequente com destino a empresa diversa.

Tal regramento apenas foi modificado em 01/01/04, quando foi acrescentado à Cláusula quinta o parágrafo único – por força do Convênio ICMS 114/03 - determinando expressamente que sujeito passivo por substituição tributária para fins da regra de sua dispensa ou inaplicabilidade, seria aquele assim definido pelo convênio ou protocolo que trata do regime de substituição tributária aplicável especificamente à mercadoria.

[...]

Em conclusão, apenas a partir de 01/01/2004 poder-se-ia exigir do recorrente – sujeito passivo por força da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 - a retenção e recolhimento do ICMS nas transferências para seu estabelecimento filial atacadista situado no nosso Estado.

Como a autuação refere-se ao exercício de 2010, revela-se procedente a exigência fiscal, pois o estabelecimento remetente, por força do parágrafo único da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, na sua redação vigente à época dos fatos, ou seja, em 31/07/2010, é o sujeito passivo da substituição tributária na operação de transferência do seu estabelecimento industrial, localizado no Estado do Ceará para o estabelecimento filial situado na Bahia, conforme definido no Convênio ICMS 110/07, que trata do regime de substituição tributária aplicável ao produto óleo lubrificante, cabendo, portanto, ao estabelecimento remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST nas suas saídas subsequentes para o Estado da Bahia.

Abaixo transcrevemos os dispositivos referenciados do Convênio ICMS 81/93, com a devida menção à vigência e alteração de redação sofrida por estes:

“Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:

I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.

II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

Acrescido o Parágrafo único a cláusula quinta pelo Conv. ICMS 114/03, efeitos a partir de 01.01.04.

Parágrafo único Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.”.

Sendo assim, rejeito a nulidade do Auto de Infração arguida pelo autuado, sob a alegação de ilegitimidade passiva.

Quanto à arguição de nulidade do Auto de Infração por vício formal insanável, uma vez que a descrição dos fatos e demais elementos constantes dos demonstrativos do *quantum* do ICMS, e capitulação legal não retratam, com clareza, os fatos e o direito que substancializaram a autuação, cerceando o direito à ampla defesa a ao contraditório do contribuinte, vislumbro que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, visto que a imputação fiscal é precisa, os cálculos estão demonstrados (fl. 3), o imposto foi exigido nos termos da cláusula décima quinta do Convênio ICMS 110/07 e o sujeito passivo, ao atacar a matéria objeto da autuação, demonstrou que entendeu sobre o que estava sendo acusado, inexistindo, portanto, qualquer prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa e do contraditório, como alega o autuado. Assim, rejeito a nulidade arguida.

No tocante à alegação de que a cobrança de multa com caráter confiscatório afronta às garantias constitucionais, devo esclarecer que a multa de 60% é a legalmente prevista ao caso concreto, não sendo de competência deste colegiado a declaração da inconstitucionalidade, conforme previsto no art. 167 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Inerente ao pedido para realização de diligência por fiscal estranho ao feito para comprovar as alegações defensivas, deixo de acatá-lo, pois vislumbro que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, II, “a”, do citado RPAF.

Quanto ao “mérito”, a cláusula primeira, inciso V do Convênio ICMS 110/07, o qual foi recepcionado pelo art. 512-A, III, “a”, do RICMS/BA, atribui ao remetente situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário. Logo, o autuado, no caso concreto, tem obrigação de reter ICMS devido por substituição tributária em operações internas com combustíveis e lubrificantes para

contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **216969.0602/10-8**, lavrado contra **DUNAX LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$13.092,54**, 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, 05 de maio de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO.DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA