

PROCESSO	- A. I. N° 210943.0034/10-6
RECORRENTE	- PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A – PETROBRÁS (LUBRIFICANTES E DERIVADOS DE PETRÓLEO DO NORDESTE – LUBNOR)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0171-04/11
ORIGEM	- IFMT - DAT/METRO
INTERNET	- 02/08/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0184-12/12

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária (óleo lubrificante) entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da Unidade Federada destinatária. Infração caracterizada parcialmente, após, reduzido do valor original o ICMS destacado no documento fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Rejeitado o pedido perícia. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a Decisão proferida através do Acórdão n° 0178-04/10, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado na fiscalização de trânsito de mercadorias em 20/08/2010, conforme Termo de Apreensão e Ocorrências n° 210943.0080/10-8 às fls. 04 e 05 dos autos, exige ICMS no valor de R\$8.526,37, acrescido da multa de 60%, em virtude de a empresa ter deixado de proceder à retenção do ICMS, e ao conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia.

Consta, na descrição dos fatos, que “*o sujeito passivo por substituição tributária não reteve, nos termos do Convênio ICMS 110/2007, o imposto relativo à operação subseqüente a ser promovida pelo destinatário do óleo mineral descrito no DANFE da NFe 31372 que, nas saídas interestaduais, não está sujeito à tributação sobre operações próprias*”.

A 4ª JJF, após análise das peças processuais e após descrever a infração ao contribuinte imputada, prolatada a seguinte Decisão:

[...]

O produto tem código da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM n° 2710.19.31 (óleo lubrificante sem aditivo), conforme consta no DANFE n° 31372 (fl. 08), emitido pelo contribuinte autuado. Nos termos do Convênio ICMS n° 03/99, o sujeito passivo por substituição tributária, nas operações interestaduais com lubrificantes derivados, ou não, de petróleo, independentemente de sua destinação, está obrigado à retenção do ICMS, e ao conseqüente recolhimento, razão pela qual denego o pedido de perícia técnica uma vez que a classificação fiscal dada pelo próprio contribuinte à mercadoria objeto da autuação à específica como passível de substituição tributária nos termos da legislação em vigor.

A Lei Complementar nº 24/75, entre outras providências, dispõe sobre a celebração de Convênios interestaduais. Com base nesta Lei, e na Lei Complementar nº 87/96, foi celebrado o Convênio ICMS nº 03/99, que dispõe sobre substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo.

Na operação em lide, tratando-se de óleo lubrificante sem aditivo, a mercadoria está submetida ao regime da substituição tributária, pelo que o ICMS relativo à operação deveria ter sido retido pelo remetente, e recolhido em favor da Bahia, conforme Cláusula Primeira do mencionado Convênio ICMS nº 03/99:

Convênio ICMS nº 03/99:

Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

Tal determinação é corroborada pela legislação deste Estado, estando previsto que, nas operações interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes é atribuída ao remetente dos produtos, nos termos do artigo 373 do RICMS-BA:

RICMS/BA:

Art. 373. Nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição (Convênio ICMS nº 81/93).

Convênio ICMS nº 81/93:

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.

No mesmo sentido, o inciso III, alínea “a”, do artigo 512-A, c/c o item 2 da alínea “b” do inciso I do mesmo artigo 512-A do RICMS/BA, em consonância com o Convênio ICMS nº 03/99, dispõe que, nas saídas interestaduais de lubrificantes derivados, ou não, de petróleo (NCM 2710.19.3), destinadas ao território da Bahia, o remetente é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

Ainda que não ocorra a saída subsequente, como alegado pelo defendente, por imposição normativa o imposto é devido de forma antecipada, no momento, e pelo fato de estar ocorrendo a entrada da mercadoria, encerrando-se, então, a fase de tributação, sendo o remetente – na situação em análise, o autuado - o responsável pela retenção, e consequente recolhimento, do ICMS devido na operação.

Há previsão legal específica, como demonstrada, para a exigência do tributo lançado e, quanto à inconstitucionalidade argüida pelo Impugnante, nos termos do artigo 125, incisos I e II, do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEBA, não cabe, a este Conselho, a declaração de inconstitucionalidade de norma em vigor, ou a sua não aplicação.

Por outro lado, constato que o autuado não trouxe prova de existência de qualquer equívoco no lançamento efetivado pelo autuante, estando devidamente caracterizada a infração.

Verifico que foi aplicada corretamente a multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96, pelo fato de ter ocorrido a falta de retenção de ICMS na operação em foco e que, nos termos do artigo 40, §2º, da mencionada Lei, a responsabilidade por infração relativa ao ICMS independe da intenção do agente, ou beneficiário, pelo que mantenho a aplicação da penalidade.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Irresignado com a Decisão prolatada, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 98/105). Após indicar ser seu Recurso tempestivo, que entregou o Recurso em mídia magnética e descrever a infração a si imputada, transcreve o art. 155, II, X, “b” da CF/88, para afirmar que a operação interestadual motivadora da autuação se tratou de remessa de subproduto – ÓLEO EXTENSOR – matéria-prima e não petróleo, gasolina, óleo diesel ou qualquer combustível ou lubrificante

líquido ou gasoso, de estabelecimento próprio situado no Ceará. Diz que tal operação obedeceu a legislação do estado onde se situa, bem como do Estado da Bahia, que determina que o recolhimento do ICMS deve ser efetuado no estado onde está situado o remetente, observada a alíquota interestadual vigente à época da operação mercantil.

Entretanto, o óleo extensor, matéria-prima das indústrias petroquímicas, não se insere dentre os produtos cuja transferência interestadual é efetuada ao abrigo da imunidade constitucional. Segundo ele, isto se dá por não ser o subproduto em questão confundível com o petróleo, produto do qual é processado, e não atuar como lubrificante ou combustível líquido ou gasoso. Assim não poderia deixar de fazer incidir o tributo nas operações interestaduais, sob pena de vir a ser autuado pelo estado onde situa o remetente.

Diz ser equivocado o entendimento do fisco baiano em considerar como lubrificante o óleo extensor destinado à indústria petroquímica. Observa que sendo a transferência de matéria-prima (óleo extensor) para compradores em outros estados, o ICMS é devido no estado remetente, como realiza e conforme decidiu o STF no REX 196.074-8.

Assim, prossegue, não há de prosperar a fundamentação da fiscalização pelo simples motivo de que a operação interestadual não se encontrava albergada pelo citado mandamento constitucional.

Ademais, se fossem excluídos os créditos efetuados, como quer o autuante, incorreria em outra proibição constitucional, qual seja, a cumulatividade do tributo, pois se recolhesse o ICMS-ST ao estado do estabelecimento remetente e a exigência de novo pagamento no estado destinatário viola-se o princípio da não-cumulatividade, sem que pudesse aproveitar o crédito decorrente de tal recolhimento.

Entende que a matéria-prima óleo extensor, utilizado pelas indústrias petroquímicas é usado não para mover, impulsionar ou lubrificar engenhos, mas sim para a fabricação de borrachas e elastômeros, não se submetendo à norma constitucional da não incidência da alínea “b”, do inciso X do art. 155, da CF/88.

Diz que a EC 03/93 veio confirmar o entendimento da Petrobrás, pois a expressão “*combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes...*” do § 3º do art. 155 da CF/88, foi substituída pela expressão “*derivados de petróleo*” mantidas as expressões da alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155, da CF/88.

Fala que a atual expressão tem amplo alcance, designativa do gênero no § 3º, mantendo, entretanto, na alínea “b” do inc. X, do mesmo artigo, expressão de sentido limitado, restrito, específico – “*combustíveis e lubrificantes*” -, designativa do gênero derivados de petróleo.

Ressalta que se o Constituinte pretendesse estender a não-incidência a todos os derivados de petróleo, teria, por ocasião da EC 03/93, substituído, também, na alínea “b” do inc. X do § 2º do art. 155 da CF, a expressão “*combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes*”, por “*derivados de petróleo*”. Não o tendo feito é porque quer que a imunidade contemple apenas derivados específicos e determinados, que estejam efetivamente classificados como lubrificantes e combustíveis, entre os quais não está o óleo extensor.

Ressalta que a Decisão do Constituinte tem fundamentos extrafiscais. Reproduz doutrina de Sacha Calmon e Misabel Machado Derzi. Cita a Decisão do STF no RC 193.074-8 que, apesar de referir-se a nafta petroquímica, comporta o mesmo entendimento. Acrescenta que a indicação ao óleo extensor do código 27.10.19.31 da TIPI, ocorreu por ser o mais próximo de sua natureza como derivado de petróleo e não porque seja lubrificante ou combustível como esclarece o laudo técnico, razão pela qual pede a reforma da Decisão recorrida e, consequentemente, o cancelamento do Auto de Infração. Protesta por prova pericial para que através de laudo técnico

se possa provar que o óleo extensor, embora seja um hidrocarboneto derivado da cadeia do petróleo, não se constitui em produto da característica dos combustíveis ou lubrificantes.

A PGE/PROFIS (fls. 117/119), após, sucintamente, relatar a autuação e o inconformismos do recorrente, passa a analisar a questão de fundo da presente lide.

Transcrevendo as determinações da Cláusula Primeira, inciso V do Convênio ICMS 110/07, afirma que verifica claramente que o produto objeto do lançamento encontra-se inserido no gênero lubrificante, sendo obtido por intermédio do fracionamento do petróleo, conforme documento que anexa, classificado, portanto, no NCM/SH 27101931 (fl. 08).

Assim, “conforme exposto na *Decisão de base*, a questão da sua destinação não se comporta como elemento delineador da aplicabilidade da norma prevista no Convênio Interestadual, a um, por se tratar a futura destinação de fato posterior à situação jurídica esculpida legalmente, in casu, a natureza de óleo lubrificante, portanto não mensurável no momento da incidência da norma interestadual. Assim sendo, não há que se falar em mudança da natureza do produto em testilha, apenas pelo seu uso posterior em atividade fabril sem a finalidade de lubrificante.”

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

A empresa trouxe, em sede de Recurso, os mesmos argumentos apresentados quando de sua defesa inicial. Como a matéria foi, novamente, devolvida a esta Instância, a aprecio.

A acusação diz respeito à exigência do ICMS, em virtude da empresa ter deixado de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia.

Preliminarmente rejeito o pedido de perícia como meio de prova para desconstituir a infração, com base no art. 147, II, do RPAF/BA e por entender que a norma tributária a respeito da matéria é clara e específica.

O cerne da questão a ser enfrentada versa exclusivamente sobre a natureza da mercadoria apreendida, ou seja, o ÓLEO EXTENSOR.

Em síntese, o recorrente alega que:

1. Como o óleo extensor é matéria-prima das indústrias petroquímicas, não se insere dentre os produtos cuja transferência interestadual é efetuada ao abrigo da imunidade constitucional. Portanto, não pode ser considerado subproduto do petróleo, produto do qual é processado. Também não atua como lubrificante ou combustível líquido ou gasoso. Ressalta que a EC 03/93 confirmou o entendimento da Petrobrás, pois a expressão “*combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes...*” do § 3º do art. 155 da CF/88 foi substituído pela expressão “*derivados de petróleo*” e mantidas as expressões da alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155, da Carta Magna.
2. Diz que o óleo extensor é utilizado na fabricação de borrachas e elastômeros, não se submetendo à norma constitucional da não incidência da alínea “b”, do inciso X do art. 155, da CF/88. Cita a Decisão do STF no RC 193.074-8 que, apesar de referir-se a nafta petroquímica, comporta o mesmo entendimento e acrescenta que a indicação ao óleo extensor com o código 27.10.19.31 da TIPI ocorreu por ser o mais próximo de sua natureza como derivado de petróleo (hidrocarboneto derivado da cadeia do petróleo) e não porque seja lubrificante ou combustível como esclarece o laudo técnico.
3. Reclama, ainda, que foram excluídos os créditos fiscais com violação ao princípio da não-cumulatividade, sem que se pudesse aproveitá-los.

Em primeiro, aqui não se estar a discutir imunidade do petróleo nas situações determinadas pelas Constituição Federal e sim, o imposto devido na operação com óleo extensor, que mesmo sendo sub produto do petróleo não se encontra por ela albergada.

Em segundo, a Decisão do STF no RC 193.074-8 a respeito da nafta, também derivada do petróleo, não pode ser recepcionada, pois, como dito, produto diverso do autuado e que envolve a observação de sua NCM, e a norma legal a ser observada.

Em terceiro, se o óleo extensor é utilizado, posteriormente à sua venda pela Petrobrás, para uso como matéria prima das indústrias petroquímicas, como bem pontuado pelo n. Procurador, trata-se de destinação futura não mensurável no momento da incidência da norma interestadual. Em assim sendo, não há que se falar em mudança da natureza do produto apenas pelo seu uso posterior em atividade fabril sem a finalidade de lubrificante.

No mais, a questão que se depara na presente lide é a obediência, ou não, do recorrente das regras do Convênio ICMS 110/2007, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos.

Determina a Cláusula Primeira do referido Convênio, cujos estados encontram-se envolvidos (Bahia e Ceará são signatários) na lide.

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, 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:

[...]
V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;
[...]

Ao analisar a NCM da Nota Fiscal apreendida, e de nº 000031372 (fl. 08 e 56), lá consta 2710.19.31, ou seja, aquela indicada no citado Convênio, já que a NCM 2710.19.3 se define em 2710.19.31 (óleo lubrificante sem aditivo) e 2710.19.32 (com aditivo).

Por outra banda, a Resolução nº 16 da ANP de 18/06/2009 assim define os óleos extensores e os óleos lubrificantes básicos:

Art. 2º Para os fins desta Resolução, adotam-se as seguintes definições:

VI - óleo extensor: óleo com características similares as dos óleos lubrificantes básicos parafínicos e naftênicos, cuja aplicação é diferente do óleo lubrificante acabado;

VIII - óleo lubrificante básico: principal constituinte do óleo lubrificante acabado, devendo ser classificado em um dos seis grupos definidos como parâmetros da classificação de óleos básicos;

IX - óleo lubrificante básico rerrefinado: óleo básico obtido através do processo de rerrefino, que atenda à especificação técnica, de acordo com a Portaria ANP nº 130, de 30 de julho de 1999, ou outra que venha a substituí-la;

E no seu art. 5º determina:

Art. 5º Os óleos lubrificantes básicos de origem nacional ou importado, considerados nesta Resolução, deverão ser classificados em 6 grupos de acordo com os parâmetros físico-químicos determinados a seguir:

[..]
Parágrafo único. Para os fins desta Resolução o óleo isolante elétrico e o óleo extensor (grifo) serão considerados óleos básicos.

Em assim sendo, não tem qualquer pertinência o argumento do recorrente de que o código NCM 2710.19.31 só é utilizado por ser o que mais se aproxima da natureza da mercadoria como produto derivado de petróleo, pois, como se ver pela Resolução nº 16/2009 da ANP, a mercadoria guarda as mesmas características do óleo lubrificante.

Por tudo exposto, é do recorrente a responsabilidade pelo pagamento do imposto por substituição tributária sobre a mercadoria envolvida na presente lide e na forma indicada no art. 512-A, III, do RICMS/97.

A apuração da base de cálculo foi realizada em conformidade com o Convênio ICMS 110/2007 e inserida no art. 512-B, da norma regulamentar.

Por fim, quanto aos créditos fiscais, razão em parte assiste ao recorrente. Ao analisar a formação da base de cálculo da substituição tributária, o fiscal autuante não deduziu o valor do ICMS destacado na nota fiscal no valor de R\$1.842,57. Este crédito deve ser deduzido do cálculo do imposto apurado para se obter o montante a ser exigido (o que ora se faz) e não, como pretende o recorrente de utilizá-lo posteriormente.

Base de Cálculo	ICMS	CF	ICMS
50.155,15	8.526,37	3.842,57	4.683,80

Por tudo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para exigir o ICMS no valor de R\$4.683,80.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 210943.0034/10-6, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (LUBRIFICANTES E DERIVADOS DE PETRÓLEO DO NORDESTE – LUBNOR)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$4.683,80**, 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, 09 de julho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS