

**A. I. Nº** - 210943.0108/13-4  
**AUTUADO** - CASTROL BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - CARLOS LÁZARO DE ANDRADE  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/METRO  
**INTERNET** - 18.04.2017

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0027-02/17

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE 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, nas quais seja destinatário contribuinte localizado neste, o entendimento da SEFAZ/BA na forma de Parecer Tributário é de que não pode ser atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da Unidade Federada destinatária. Infração não caracterizada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime

### RELATÓRIO

O Auto de Infração (Modelo 4), lavrado no Posto Fiscal Honorato Viana em 29/06/2013, exige ICMS no montante de R\$ 46.687,42, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, sob a acusação fiscal de *“Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia”* (sic), tendo como enquadramento o art. 10 da Lei 7.014/96 c/c o Convênio ICMS 110/07. Tudo conforme documentos às fls. 4 a 48 dos autos.

Consta, ainda, o seguinte texto no campo “Descrição dos Fatos”:

*Não reteve, em favor do Estado da Bahia, o ICMS devido por substituição tributária relativo à subsequente operação de industrialização a ser realizada pela destinatária da mercadoria codificada sob a NCM 27101932 e descrita nos DANFEs nº 1712 e 1716, nos termos do Convênio ICMS 110/2007, especialmente as cláusulas primeira que trata do ICMS incidente sobre as operações com esse produto a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário; situação reafirmada pela cláusula décima primeira que estabelece a M.V.A. de modo genérico, mesmo nas operações destinadas à industrialização, posto que a cláusula nona é taxativa quanto à fixação de M.V.A. apenas na hipótese de saídas subsequentes de combustíveis. Corroborando ainda, contrário senso, a cláusula décima terceira, pois fixa como base de cálculo o valor da operação se a mercadoria não for destinada à comercialização ou industrialização, ou seja, no consumo da mercadoria, cujo acordo em dispositivo algum afastou o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com óleo lubrificante.*

Em 01/07/2013, através do Processo SIPRO nº 127189/2013-1, fls.49 a 55, a empresa FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA, inscrita no CNPJ Nº 03.470.727/0016-07, na condição de depositária e destinatária das mercadorias apreendidas, comercializadas pelo fornecedor CASTROL BRASIL LTDA, apresenta defesa ao Auto de Infração às fls. 51 a 55 dos autos, aduz que, nos termos do

artigo 31-A e seguintes do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o ato de apreensão de mercadorias, e consequente Termo de Ocorrência e Depósito (art. 31-F), somente é autorizado em hipóteses pontuais, nas quais a Fiscalização tenha constatado adulteração, fraude, simulação, e outras irregularidades, em relação à operação, à documentação fiscal e à procedência, destino e qualificação do contribuinte.

Salienta que, consoante a pacificada jurisprudência dos Tribunais Superiores, as únicas situações fáticas que autorizariam a apreensão de mercadorias seriam aquelas sujeitas à pena de perdimento e/ou que coloquem em risco a saúde e segurança da população, e a ordem econômica, pois, conforme Súmula 323 do STF, *“É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”*

Diz que a hipótese tratada no presente Termo de Ocorrência e Depósito nem de longe se assemelha às situações descritas acima, muito menos àquelas previstas nos já citados artigos 31-A e 31-F do RPAF, na medida em que a única causa para a irresignação da fiscalização resume-se à alegada falta de retenção do ICMS-ST em operação com óleo lubrificante. Assim, concluiu que o fisco utiliza-se do contestado Termo de Ocorrência e Depósito como meio coercitivo para a exigência de tributo, em absoluta contrariedade à sua própria legislação e à jurisprudência dos Tribunais Superiores, o que permite a afirmar que este ato administrativo revela-se nulo por vício de motivo.

No mérito, o defendente diz que o fundamento utilizado pelo autuante para a alegada não retenção ou antecipação do ICMS em favor do Estado da Bahia, por parte do fornecedor, mostra-se totalmente improcedente, visto que, conforme reconhece no próprio Termo de Ocorrência e Depósito, a mercadoria foi destinada a processo de industrialização pela requerente, uma montadora de automóveis, e integralmente consumida em seu processo industrial, não sendo, por isto, objeto de saídas subsequentes. Por esta razão, a única hipótese fática possível de sofrer a incidência da sistemática de substituição tributária, considerando a imunidade constitucional conferida pelo artigo 155, § 2º, inciso X, alínea 'b', da Constituição Federal, seria no momento da entrada do lubrificante no estabelecimento da requerente.

Porém, segundo o apelante, a referida hipótese, que parece ser aquela imaginada pelo autuante, não comporta o regime de substituição tributária, até porque sequer está sujeita à incidência do ICMS, uma vez que o artigo 2º, §1º, inciso III, da LC nº 87/96 dispõe que o *imposto incide também sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente*, disposição legal esta também prevista na cláusula primeira, § 1º, IV, do Convênio ICMS 110/07.

Por fim, concluiu ter demonstrado que o Termo de Ocorrência e Depósito padece de vício de motivo, pelo fato de a fiscalização não possuir autorização legal para a apreensão das mercadorias adquiridas pela requerente, bem como que a premissa que embasa a acusação fiscal revela-se contrária ao próprio Convênio ICMS 110/07. Assim, requer que seja cancelada a exigência.

O autuante, na informação fiscal prestada às fls. 76 a 89 dos autos, aduz que a destinatária da mercadoria tece considerações sobre a inadequação do procedimento relativo ao depósito da mercadoria. Contudo, o preposto fiscal salienta que o procedimento coaduna-se com os ditames do art. 26 e seguintes do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, que dispõe de mecanismo de imediata entrega da mercadoria ao destinatário, mediante termo de responsabilidade, de sorte que o resultado é a simples notícia da instauração do procedimento aos interessados, como a que legitimamente postula no lugar do sujeito passivo.

Em seguida, o autuante reproduz as razões de mérito de defesa e transcreve artigo de autoria do advogado José Carlos de Andrade, o qual o preposto fiscal entende que elucida a questão.

Registra que, ao decidir idêntica questão sobre a aplicabilidade do Convênio ICMS 110/2007 nas operações envolvendo lubrificante derivado de petróleo utilizado como insumo industrial, a 2ª

CJF, através do Acórdão CJF nº 0184-12/12, o qual transcreve, admitiu como crédito a ser deduzido do valor reclamado o montante do ICMS calculado sobre a própria operação interestadual realizada pelo recorrente, mantendo, contudo, a margem de valor agregado.

Por fim, o autuante aduz que, considerando que o ajuste SINIEF 09/2003 separou, nos códigos fiscais de operações que derivam da CFOP 6.50, a hipótese em que a mercadoria é destinada à própria industrialização ou comercialização pelo sujeito passivo por substituição de sua utilização como insumo industrial pelo contribuinte substituído, que por se tratar de saída interestadual de lubrificante derivado de petróleo não sujeita constitucionalmente ao ICMS, que o Convênio ICMS 110/2007, no inciso IV do § 1º, estende a substituição tributária da cláusula primeira na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário e que a base de cálculo do imposto deve ser calculada nos termos da cláusula décima terceira, visto que a mercadoria não se destina à sua industrialização ou comercialização, defende que seja mantida a integralmente a autuação.

O processo foi pautado para julgamento, sendo na Sessão de Julgamento do dia 10/07/2014, através do Acórdão JJF nº 0133-02/14, fls.98 a 101, os membros integrantes da 2ª JJF, após apreciarem os fundamentos de fato e direito arguidos na peça defensiva decidiram pela Procedência do lançamento.

Conforme Intimação e AR dos Correios, fls.112 a 113, o sujeito passivo foi intimado a efetuar o pagamento do débito ou a interpor Recurso Voluntário, tendo o mesmo interposto Recurso Voluntário (fls. 115 a 138), através do Processo SIPRO nº 159303/2014-2, se insurgindo contra a manutenção do lançamento.

Em sua peça recursal, o autuado sustenta preliminarmente a nulidade dos atos praticados no curso do Processo Administrativo, em razão de nunca haver sido intimado acerca do Auto de Infração que teve contra si lavrado em 29/06/2013.

Aduz que a petição que os órgãos, preparador e julgador, de primeira instância recepcionaram como impugnação em verdade se trata de petição apresentada pelo seu cliente, destinatário das mercadorias, que inconformado com a lavratura do Termo de Ocorrência e Apreensão das Mercadorias contra ele se insurgiu, aproveitando a oportunidade para questionar o mérito da exigência. Argumenta, contudo, que a referida petição jamais poderia suprir a intimação pessoal do autuado, único legitimado para impugnar o lançamento nos termos dos artigos 46, 108, 131 do RPAF.

Afirma que só tomou conhecimento da lavratura do Auto de Infração quando da intimação acerca do julgamento de primeira instância e que sequer recebeu cópia dos demonstrativos que instruíram o lançamento. Conclui que as irregularidades praticadas no transcorrer do presente PAF lhe cerceou o direito de defesa, além de provocar supressão de instância, situações que não podem ser concebidas nos termos da legislação processual em vigor.

Traz a colação diversas ementas de julgados administrativos e judiciais que corroboram as suas assertivas. Requer seja reconhecida a nulidade de todos os atos administrativos até aqui praticados e, por conseguinte, determinada a sua regular intimação acerca do lançamento de ofício, de modo que lhe seja oportunizado o exercício do seu direito de defesa e garantida a regular tramitação do feito.

Alternativamente, na hipótese de a prejudicial suscitada não vir a ser reconhecida, requer que o lançamento seja julgado improcedente em razão dos seguintes fundamentos.

Aduz que a exigência contraria resposta formal a Processo de Consulta formulado pela Ford Motors Company do Brasil S/A (Processo Final nº 12513120136 (fls.156 a 157) seu cliente e destinatário das mercadorias, através da qual o órgão fazendário baiano manifestou entendimento no sentido de não ser aplicável às entradas de óleo lubrificante oriundas de outros Estados da Federação quando tal produto for aplicado como matéria prima na atividade fabril de montagem

de veículos, reproduzindo a respectiva ementa.

No mérito, sustenta que a regra matriz de incidência do ICMS encontra-se fixada na Lei Complementar 87/96, reproduzindo o texto dos artigos 2º e 3º da referida norma para concluir que a expressão “quando destinados à comercialização ou à industrialização” ali contida não revela que o processo industrial deva ser o de óleo lubrificante como entendem equivocadamente o fiscal autuante e os membros integrantes da 2ª JJF.

Em sustentação à sua tese reproduz excertos de julgados do Poder Judiciário e de órgãos julgadores administrativos de outros Estados no sentido da não incidência do ICMS em operações com energia elétrica e óleos lubrificantes aplicados na industrialização de outros produtos.

Questiona por derradeiro a constitucionalidade da aplicação da multa de ofício, sustentando ser o percentual previsto no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 abusivo e provido de nítido caráter confiscatório.

O processo foi pautado para julgamento no dia 17/09/2014, e julgado Através do Acórdão CJF nº 0300-11/14, fls.183 a 186, foi provido o Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo para modificar a decisão recorrida, sendo julgado nulo todos os atos praticados a partir da lavratura do Auto de Infração, cujo voto da Conselheira Relatora Rosany Nunes de Mello Nascimento foi o seguinte:

**“VOTO**

*O Recurso é tempestivo merecendo ser conhecido. Passo a análise das razões de apelo.*

*Início a apreciação pela prejudicial suscitada atinente à nulidade dos atos administrativos praticados nos autos do presente PAF face à inexistência de intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração.*

*De fato, assiste razão ao Recorrente. Da análise dos autos não identifico qualquer assinatura no Auto de Infração nem mesmo intimação dirigida ao sujeito passivo contra o qual foi efetuado o lançamento de ofício.*

*Consta das fls. 4 e 5 o Termo de Ocorrência Fiscal que, dentre as providências de praxe, elegeu a Ford Motors Company Brasil Ltda. como depositária fiel das mercadorias objeto da apreensão no trânsito. Referido termo foi assinado pelo Sr. Edilson Felipe dos Santos, motorista da empresa SUA MAJESTADE TRANSPORTES E LOG. ARMAZENAGEM LTDA., responsável pelo transporte.*

*Contra a apreensão das mercadorias a depositária se insurgiu através da petição de fls. 51 a 55, oportunidade em que também adentrou nas questões de mérito relativas à exigência. Esta petição foi recebida pelo órgão preparador como impugnação, inaugurando indevidamente a tramitação do processo administrativo.*

*Incorrendo no mesmo equívoco, o órgão julgador de primeira instância apreciou as razões apresentadas pelo depositário fiel e julgou Procedente o Auto de Infração.*

*Com efeito, assim dispõe o artigo 2º do Decreto nº 7.629/99 que aprovou o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF:*

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e Decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

*Como se pode constatar da simples leitura do dispositivo transcrito, todos os atos praticados no curso do Processo Administrativo devem guardar observância ao princípio da garantia à ampla defesa. No presente caso, ao deixar de cientificar o autuado da exigência contra si perpetrada a Fazenda Estadual lhe cerceou completamente o direito de defesa, impedindo-lhe de impugnar o lançamento ou mesmo reconhecer a exigência e quitar o débito com as reduções de penalidade previstas em lei.*

*O fato de o depositário fiel adentrar em sua petição nas questões atinentes ao mérito da exigência não tem o condão de suprir a falha cometida. Isto porque, não consta dos autos nenhum ato jurídico praticado pelo Recorrente que confira poderes de representação a Ford Motors Company Brasil Ltda. para defender seus interesses.*

*Ademais, mesmo que existisse um instrumento de mandado conferindo tais poderes, ainda sim não era possível prescindir da intimação dirigida ao autuado. Isto simplesmente porque, ao se insurgir contra o Termo de Apreensão e Ocorrência Fiscal o depositário fiel agiu em nome próprio e não em nome do sujeito passivo da obrigação que o Estado pretende ver adimplida.*

*Ante ao exposto, a teor dos artigos 2º e 3º do RPAF, declaro nulos todos os atos praticados a partir da lavratura do Auto de Infração, determinando o retorno dos autos à IFMT/METRO de modo que o sujeito passivo seja regularmente intimado acerca do lançamento de ofício, devendo lhe ser entregue cópia de todos os demonstrativos que o instruem, para que pague o débito ou, querendo, apresente impugnação no prazo previsto na legislação.*

*Adotadas tais providências instaure-se regularmente o PAF.*

*Em decorrência do reconhecimento da nulidade dos atos administrativos praticados, deixo de apreciar as demais razões de apelo atinentes ao mérito da exigência.”*

Conforme despacho de fl.191, o processo foi encaminhado pelo CONSEF à IFMT-DAT/METRO, para ser expedida intimação cientificando o sujeito passivo do Acórdão CJF nº 0300-11/14.

A Coordenação de Atendimento da IFMT/METRO expediu o comunicado à fl.192 em nome de Leonardo Gallotti Olinto (e outros), no endereço sito à Rua Araújo Porto Alegre, 36 – 10º andar, centro, Rio de Janeiro, CEP 200.309-RJ.

Através do Processo SIPRO nº 122722/2015-2, fls.193 a 194, o autuado solicitou cópia integral de todos os documentos constantes nos autos.

Em 05/10/2015, fls.217 a 296, por meio do Processo SIPRO nº 183884/2015-6, o sujeito passivo apresenta impugnação ao lançamento, com base nos seguintes fundamentos de fato e de direito a seguir expostos.

Destaca a tempestividade de sua impugnação, e demonstra-se surpreendido com a intimação referente ao Acórdão nº 0133-02/2014, proferido pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, no qual mantinha o auto de infração nº 210943.00102/13-4, pois até então não tinha ciência da existência do débito em comento.

Observa que diante da flagrante e manifesta nulidade, posteriormente reconhecida pela C. 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF nº 0300-11/14), os servidores do Estado encaminharam cópias das folhas do processo administrativo, o que possibilitou a completa defesa da empresa.

Esclarece que é empresa que se dedica, resumidamente, à fabricação, envase, manipulação, comércio, importação e exportação de óleos, graxas e fluidos lubrificantes para veículos, máquinas e equipamentos em geral; e que em suas atividades regulares, comercializa seus produtos a clientes em outras localidades do País, dentre eles, no Estado da Bahia.

Com relação aos DANFES objeto da autuação (nºs 1712 e 1716), destaca que o lançamento se refere às NFe de vendas interestaduais de produto classificado no NCM nº 27101932 (óleo lubrificante derivado de petróleo), natureza e classificação que a fiscalização não contesta.

Frisa que adicionalmente ao auto de infração, também foi lavrado o Termo de Ocorrência e Depósito, apreendendo então as mercadorias remetidas pela ora Impugnante ao seu cliente baiano - Ford Motor Company Brasil Ltda empresa especializada em fabricação de veículos automotores, tal como atestado por seu CNAE.

Além disso, diz que no auto de infração também não há qualquer contestação com relação às atividades industriais do cliente adquirente do óleo lubrificante derivado de petróleo, tampouco sua destinação nestes processos industriais.

Para corroborar a destinação dada pelo cliente baiano (Ford Motor Company Brasil Ltda.), apresentou a declaração da própria adquirente, na qual confirma a utilização do óleo lubrificante derivado de petróleo em seus processos industriais (Doc. 06, fl.273).

Chama a atenção que consta no DANFE referente à NFe nº 1716 no campo observação nos dados adicionais: "SE O PRODUTO FOR DERIVADO DE PETRÓLEO, NÃO HAVERÁ INCIDÊNCIA DO ICMS"

Desta forma, sustenta que, na medida em que se tratava de venda de lubrificante para industrialização - já que o seu cliente incontroversamente adicionava o lubrificante no 1º enchimento dos automóveis que fabrica -, inequívoco estar-se diante de hipótese de não-incidência do ICMS, *ex vi* dos artigos 2º, §1º c/c 3º, inciso III, ambos da Lei Complementar nº 87/96.

Destaca, ainda, que a exigência em questão atenta contra Resposta em Processo de Consulta formal exarada em favor da cliente da Impugnante - a Ford Motor Company Brasil Ltda. - pelo próprio fisco baiano a respeito do tema, de maneira que a autuação em apreço representa clara ilegalidade por insubordinação do agente fazendário.

Transcreveu a ementa de consulta formulada pela Ford Motor Company Brasil Ltda, sobre a sujeição das operações interestaduais com derivados de petróleo a serem aplicados como matéria prima na atividade industrial desenvolvida pela referida empresa (Doc. 07, fl.274), tendo o fisco baiano afastando o ICMS/ST (Doc. 08, fl.275/6), nos seguintes termos:

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Operações interestaduais de aquisição de óleo lubrificante. Aplicação como matéria prima na atividade fabril de montagem de veículos. Não incidência pela retenção nas operações interestaduais - Lei nº 7.014/96, artigo 3º, inciso III c/c artigo 8º, § 8º, inciso III. Aplicação da não incidência por antecipação nas operações de entrada quando oriundo de outra unidade da Federação - Lei nº 7.014/96, artigo 2º, inciso III c/c artigo 8º, § 8º, inciso III.

Analisando o direito, aduz que as operações autuadas não sofrem incidência do ICMS pois se referem a vendas de derivados de petróleo para a industrialização e, como tal, há previsão de não incidência contida no artigo 3º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96, e também na legislação do Estado da Bahia, no artigo 3º, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Isto posto, comenta sobre as regras matrizes do ICMS estabelecidas na Lei Complementar nº 87/96, cujo inciso III, do parágrafo 1º, do artigo 2º c/c inciso III, do artigo 3º, assim dispõem:

*"Art. 2º O imposto incide sobre:*

*(...)*

*§ 1º O imposto incide também:*

*(...)*

*III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive **lubrificantes** e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando **não destinados** à comercialização ou **à industrialização**, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente."*

*"Art. 3º O imposto **não** incide sobre:*

*(...)*

*III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, **quando destinados à industrialização ou à comercialização**;"* (grifamos)

Registra que na legislação do Estado da Bahia, a previsão da não incidência do ICMS em operações interestaduais com lubrificantes derivados de petróleo quando o adquirente destinar o produto a processo industrial, está regrada no art. 8º, §8º, inciso III c/c art. 2º, inciso III e art. 3º da Lei nº 7.014/96, com as redações vigentes à época das operações autuadas:

"Art. 2º **O ICMS incide sobre:**

(...)

**III - a entrada, no território deste Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC 87/96 e 102/00)"**

"Art. 3º **O imposto não incide sobre:**

(...)

**III - operações interestaduais relativas a energia elétrica, a petróleo e a lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, quando destinados a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração;" - grifamos**

"Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

**III - o distribuidor de energia elétrica, gás natural, lubrificantes derivados ou não de petróleo e outros produtos da indústria química;**

(...)

**§ 8º Não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:**  
(Redação da Lei nº 12.040/2010)

(...)

**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;" - grifamos**

Salienta que a expressão "quando não destinados à comercialização ou à industrialização" destacada no art. 2º da Lei nº 7.014/96 (reflexo da Lei Complementar nº 87/96) revela o nítido e pensado comando do legislador complementar nacional de afastar a incidência do ICMS nas vendas de derivado de petróleo e de energia quando estes forem destinados à industrialização ou à comercialização, tal como ocorre na espécie.

Pelo acima alinhado, diz restar indubitável da leitura dos dispositivos supra transcritos que nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes destinados à industrialização (o presente caso) não há sujeição ao ICMS.

Comenta que a questão da destinação do óleo lubrificante derivado de petróleo, objeto das operações interestaduais autuadas, é de extrema relevância e, para comprovar ainda mais a utilização do produto na industrialização do adquirente, o próprio cliente baiano da ora Impugnante declara ser "utilizado pela empresa adquirente (...) no seu processo de industrialização e, portanto, a operação não está sujeita à retenção ou antecipação do ICMS pelo regime de substituição tributária, nos termos do que dispõem o inciso III, §8º, do artigo 8º c/c com o inciso III do artigo 2º e inciso III do artigo 3º da Lei nº 7.014/96 e alterações posteriores" (Doc. 06, fl.273).

Destaca que o CNAE - Código Nacional de descrição da Atividade Econômica (Doc. 05, fl.272) - do destinatário de tais produtos reforça e valida tudo o que ora se expõe, pois, trata-se de

empresa que inegavelmente se dedica à "fabricação de automóveis, caminhonetes e utilitários" que, como tal, utiliza os produtos adquiridos da ora Impugnante em seu processo fabril.

Nesse contexto, lembra e destaca o comando que se extrai da legislação complementar nacional (artigo 3º, inciso III c/c art. 2º, §1º, ambos da Lei Complementar nº 87/96), quando expressamente dispõe que o ICMS não incide sobre:

*"a entrada no território do Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, **quando não destinados à comercialização ou à industrialização** e decorrente de operações interestaduais."* (grifamos)

***"O imposto não incide sobre (...) operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização"***

Insiste que não foi outra a conclusão a que chegou o mesmo fisco baiano ao responder a Consulta formal formulada pela própria FORD, destinatária das vendas realizadas pela ora Impugnante, acima ementada.

Assevera que manter a procedência da autuação em apreço, significa direta e frontal violação ao comando da não incidência disposto na legislação complementar nacional, na legislação baiana e na própria Resposta à Consulta formal (que vincula o próprio fisco). Ou seja, trata-se de cobrança que afronta a lei e, ainda, que representa descabido ato de insubordinação do autuante às normas que lhe regem o agir, *ex vi* do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, pois a consulta vincula às partes, inclusive o fisco, com relação às respostas nela contidas, conforme previsto no artigo 65 do RPAF/99.

*"Art. 65. A observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo, que se considera não devido no período."*

Assim diz que se o próprio fisco reconhece para a Ford - destinatária dos lubrificantes vendidos pela Impugnante - que deve ser aplicada, para operações interestaduais com óleos lubrificantes tendo como destinatário o cliente baiano da ora Impugnante que são consumidos em seu processo industrial, a não incidência do ICMS e, por essa razão, afasta-se por corolário a substituição tributária, não poderia, como fez o Fisco, exigir o tributo com relação às operações ora autuadas.

Cita e transcreve trechos da jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça, que diz corroborar o que acima se expôs, e de recente decisão monocrática do Exmo. Desembargador Marcus da Costa Ferreira, da C. 6ª Câmara Cível do E. Tribunal de Justiça de Goiás.

Pelo acima exposto, argumenta que houve desacerto do fisco baiano ao pretender impor a exigência do ICMS-substituição tributária em operações interestaduais que destinam derivados de petróleo à industrialização, em manifesto conflito e desrespeito ao disposto no artigo 3º, III da Lei Complementar nº 87/96, do disposto no art. 3º, III da Lei nº 7.014/96 e em flagrante insubordinação à resposta em Consulta formal respondida pelo próprio fisco baiano ao cliente da Impugnante.

Quanto a multa de 60% aplicada sobre o valor do imposto lançado, prevista no art. 42, inciso II, alínea "e" da Lei nº 7.014/96, o defendente a considerou exorbitante e desproporcional, por considerar que, conquanto haja expressa previsão legal para tal penalidade, a mesma não merece prosperar ante a flagrante característica de confisco e ofensa à razoabilidade, sob alegação de não houve qualquer má-fé ou dolo de sua parte. Transcreve trechos da jurisprudência no âmbito judicial em julgados que decidiram pela desproporcionalidade de multas aplicadas.

Conclui, diante do acima exposto, pede e espera que seja dado provimento à presente impugnação para que seja desconstituída a autuação combatida já que (i) atentatória à Resposta em Consulta exarada pelo próprio fisco baiano em favor do cliente da Impugnante, a FORD; e (ii) atentatória à legislação complementar nacional e baiana, que afastam o ICMS/ST nas operações



interessaduais com derivados de petróleo utilizados em processos industriais, tal como ocorre na espécie.

Requer, ainda, seja ordenada a baixa no termo de fiel depositário dos produtos, hoje na posse da cliente baiana da Impugnante.

Por fim, protesta desde logo pela oportunização de sustentação oral tão-logo haja a inclusão do presente recurso em pauta de julgamento.

O autuante presta informação fiscal à fl.299, na qual, aduz que, considerando que a impugnação apresentada pelo autuado (fls.218 a 296) não traz argumentos diferentes dos apresentados pela interessada Ford do Brasil (fls.51 a 55), reafirma o que foi arrazoado nas folhas 76 a 89, requerendo que a nova decisão leve em consideração a decisão anulada nas folhas 98 a 101, tendo em vista que a Consulta com Parecer nº 16282/2013 foi formulada após o início dos procedimentos fiscais (11/06/2013), observando o disposto no artigo 61 do RPAF/99.

Com base nisso, reafirma os termos apontados nas folhas do presente feito, requerendo nova declaração de procedência da autuação.

### **VOTO VENCIDO**

Trata de novo julgamento do Auto de Infração objeto do presente processo, tendo em vista que através do Acórdão CJF nº 0189-12/13 (fls.1.114 a 1.119), foi decidido por unanimidade PROVER o Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, e declarar NULA a decisão recorrida que foi objeto do julgamento pela instância julgadora através do Acórdão JJF nº 0133-02/14, com base no entendimento de que os julgadores de primo grau não observaram que o processo foi instaurado irregularmente, tendo em vista a existência de vício processual insanável, decorrente da falta de intimação ao sujeito passivo acerca da lavratura do auto de infração, concluindo que houve violação direito da ampla defesa e do contraditório.

Quanto a este processo, constato que foi sanada a falha processual existente no primeiro julgamento, e que ensejou a nulidade da autuação pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, sendo obedecido o direito da ampla defesa e do contraditório, na medida em que a Coordenação de Atendimento da IFMT/METRO expediu o comunicado à fl.192 em nome de Leonardo Gallotti Olinto (e outros), no endereço sito à Rua Araújo Porto Alegre, 36 – 10º andar, centro, Rio de Janeiro, CEP 200.309-RJ, reabrindo o prazo de defesa, e o autuado através do Processo SIPRO nº 183884/2015-6, fls.217 a 296, o autuado solicitou cópia integral de todos os documentos constantes nos autos e apresentou impugnação.

Cabe consignar que o Termo de Ocorrência Fiscal é o instrumento próprio ao caso concreto, pois, conforme previsto no art. 28, IV-A, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso, dentre outros, o Termo de Ocorrência Fiscal, para documentar situação irregular de mercadorias, bens e equipamentos, livros ou documentos fiscais, quando for desnecessária a apreensão dos mesmos, conforme, acertadamente, foi procedido pelo autuante, à fl. 38 dos autos, inexistindo a alegada apreensão de mercadorias, como aduz o defendente.

Portanto, a esta altura processual, o processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais, estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, que se encontram fundamentadas em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam a autuação. Ademais, o Auto de Infração segue estritamente as determinações previstas nos dispositivos constantes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, não ensejando em qualquer violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Cabe consignar que participei do julgamento que foi anulado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, por violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal. No citado julgamento acompanhei o relator quanto à conclusão referente ao mérito.

No mérito, verifico que o Auto de Infração foi lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias e exige ICMS em virtude de o remetente, ora autuado, ter deixado de proceder à retenção do ICMS em favor do Estado da Bahia, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações subsequentes, na venda de óleo lubrificante para contribuinte localizado na Bahia.

Ou seja, o autuado, contribuinte localizado em outro Estado, não reteve, em favor do Estado da Bahia, o ICMS devido por substituição tributária relativo à subseqüente operação de industrialização a ser realizada pela destinatária da mercadoria codificada sob a NCM 27101932 e descrita nos DANFE's nº 1712 e 1716, localizado neste Estado, mais precisamente, FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA, inscrito no CNPJ sob Nº 03.470.727/0016-07.

Portanto, o produto objeto da autuação é óleo lubrificante derivado de petróleo que, segundo o defendente, é integralmente consumido no processo industrial do destinatário, não sendo, por isto, objeto de saídas subseqüentes, única hipótese fática possível de sofrer a incidência da sistemática de substituição tributária.

Assim, na hipótese da utilização dos lubrificantes como consumidos no processo industrial, a cláusula primeira, § 1º, inciso IV, do Convênio ICMS 110/2007, determinava que:

***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:*

*[...]*

*§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:*

*[...]*

*IV – na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário.*

Para melhor exegese desta norma, transcrevo parte do texto do artigo do Advogado José Carlos de Andrade, transcrito na informação fiscal às fls. 76 a 83 dos autos, a seguir:

*“Percebemos, pois, na análise de cada um dos dispositivos normativos conveniados, que o atual dispositivo inovou o ordenamento, ao acrescentar o pronome possessivo “à sua” antes do substantivo “industrialização”. Essa inovação teve como consequência restringir a operação de industrialização a que se submete o lubrificante derivado de petróleo àquelas que transformam lubrificantes em outros lubrificantes. Isto é, a operação de industrialização que decorre do próprio produto – não se trata, enfatizamos, de lubrificantes como insumos na fabricação de qualquer outro produto, mas de lubrificante como matéria-prima de outro lubrificante.”*

Em consonância com o Convênio ICMS nº 110/07, ainda que não ocorra à saída subseqüente, como alegado pelo defendente, por imposição normativa a substituição também é devida no momento da entrada de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo amparados pela imunidade nas operações interestaduais, não destinados à industrialização ou à comercialização pelo destinatário, sendo o remetente o responsável pela retenção, e consequente recolhimento, do ICMS devido na operação, conforme previsto no art. 10, § 2º, da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido, como também no § 1º, inciso II, do art. 512-A do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época.

*Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.*

*§ 1º A responsabilidade pelo pagamento do imposto, na condição de substituto tributário, é também atribuída:*

*I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo e com lubrificantes e combustíveis*

*líquidos ou gasosos derivados de petróleo, em relação às operações subsequentes;*

*II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, relativamente ao pagamento do imposto desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento à unidade da Federação onde deva ocorrer essa operação.*

*§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido à unidade da Federação onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente, na condição de substituto tributário.*

Como visto acima, restou demonstrado que não merece prosperar a alegação da destinatária de inadequação do procedimento relativo ao depósito da mercadoria, pois dito procedimento está em conformidade com o artigo 26 e seguintes do RPAF/99.

Portanto, independe de a hipótese em que a mercadoria é destinada à própria industrialização ou comercialização pelo sujeito passivo por substituição de sua utilização como insumo industrial pelo contribuinte substituído, por se tratar de saída interestadual de lubrificante derivado de petróleo não sujeita constitucionalmente ao ICMS, que o Convênio ICMS 110/2007, no inciso IV do § 1º, estende a substituição tributária da cláusula primeira na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário e que a base de cálculo do imposto deve ser calculada nos termos da cláusula décima terceira, visto que a mercadoria não se destina à sua industrialização ou comercialização.

Quanto ao pedido do autuado para ser levada em consideração a Consulta com Parecer nº 16282/2013, também não merece acolhimento, uma vez que a mesma foi formulada por outro contribuinte sem vinculação ao presente feito, e após o início dos procedimentos fiscais (11/06/2013), em desacordo com o disposto no artigo 61 do RPAF/99, in verbis:

**Art. 61.** *Não produzirá efeito a consulta que for declarada viciada de ilegitimidade de parte, inepta ou ineficaz.*

*§ 1º A consulta considera-se:*

*I - viciada de ilegitimidade de parte ou inepta, quando incorrer nas situações enunciadas nos incisos II ou III do § 1º do art. 10, conforme o caso;*

*II - ineficaz, quando:*

*a) formulada por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato ou ato objeto da consulta;*

*b) feita após o início do procedimento fiscal ou após vencido o prazo legal para cumprimento da obrigação a que se referir;*

*c) o ato ou fato estiverem disciplinados em ato normativo publicado antes de sua apresentação, ou estiverem definidos expressamente em disposição literal de lei;*

*d) versar sobre questão já resolvida por decisão administrativa ou judicial em que o consulente tenha figurado como parte ou interessado;*

*e) o ato ou fato for definido como crime ou contravenção.*

*§ 2º Sempre que o motivo da inépcia ou ineficácia for passível de saneamento, a autoridade administrativa poderá determinar as diligências necessárias visando a suprir a falha existente.*

*§ 3º A inépcia ou a ineficácia da consulta serão declaradas preliminarmente pelo Inspetor Fazendário do domicílio do consulente, mediante despacho fundamentado, com indicação expressa dos motivos determinantes da decisão, no prazo de 10 (dez) dias contados da protocolização da consulta.*

*§ 4º Da determinação do arquivamento da consulta por ser declarada inepta ou ineficaz*

*caberá impugnação dirigida à autoridade competente para respondê-la, dentro do prazo de 10 (dez) dias, contado da intimação do consulente.*

*§ 5º Tratando-se de consulente sob ação fiscal, não será declarada a ineficácia da consulta quando, em despacho fundamentado do respectivo Inspetor Fazendário, for demonstrado que os fatos sujeitos à fiscalização não estão relacionados com a matéria objeto da consulta.*

No mais, em relação a alegação defensiva de que já existe outros precedentes de outro Estado e do STJ, por se tratar de casos diversos, entendo que não vincula ao presente processo.

Assim, por não ter o autuado apresentado argumentos capazes de elidir a legitimidade do presente lançamento, considero caracterizada a infração.

Quanto aos limites constitucionais da multa tributária e nulidade suscitada sob alegação de que a multa aplicada é desproporcional, tal alegação não merece acolhida, tendo em vista que a infração apontada é relativa à falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Portanto, ao contrário do que foi afirmado, a multa se coaduna com a infração apontada na autuação e é legal. Ressalto que nos termos do art. 159, § 1º e art. 169, § 1º do RPAF/BA, a hipótese de redução de multa decorrente de obrigação principal, é de competência da Câmara Superior do CONSEF.

Por outro, analisando-se a questão sobre o prisma de confiscatoriedade da multa, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, inciso II, “e”, da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR**

Embora respeitando e reconhecendo a qualidade do voto do eminente relator, ousou discordar do mesmo em relação à matéria ora discutida, qual seja, a possibilidade ou não de lançamento para se cobrar a substituição tributária em operações de vendas realizadas para contribuinte localizado no estado da Bahia, na condição de industrial.

E justifico tal posicionamento: a acusação fiscal é a de que não houve retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária relativo a subsequente operação de industrialização a ser realizada pela destinatária da mercadoria codificada sob a NCM 27101932 e descrita nos documentos fiscais que acobertavam o trânsito das mercadorias, sendo o entendimento do Fisco o de que não teria sido atendido o Convênio ICMS 110/07, especialmente as cláusulas primeira, décima primeira e décima terceira.

De início, pontuo que a destinatárias das referidas mercadorias (óleo lubrificante), produzidas e comercializadas pela autuada, é a Ford Motor Company Brasil Ltda., indústria montadora de veículos, localizada neste estado.

A questão, cinge-se, pois, à aplicação do disposto nos artigos 2º § 1º e 3º, inciso III, da Lei Complementar 87/96, os quais assim rezam, na [redação dada pela Lei Complementar 114, de 16.12.2002](#):

*“Art. 2º O imposto incide sobre:*

*(...)*

*§ 1º O imposto incide também:*

*I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;*

(...)

*Art. 3º O imposto não incide sobre:*

(...)

*III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;”*

Ao seu turno, a fiscalização entende que a matéria estaria amparada no Convênio ICMS 110/07:

*“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, assegurando o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:*

*V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;*

(...)

*§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:*

(...)

*III - em relação ao diferencial de alíquotas, aos produtos relacionados nos incisos do caput e nos incisos I e II do § 1º, sujeitos à tributação, quando destinados ao uso ou consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;*

*IV - na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário”.*

Em verdade, a regra constitucional, matriz das demais acima enunciadas, assim se expressa no seu [artigo 155](#), § 2º, inciso X, alínea “b”, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

(...)

*§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

(...)

*X - não incidirá:*

(...)

*b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”.*

Verifica-se, pois, que nos termos da Constituição Federal, independentemente da destinação do lubrificante (uso próprio, revenda, utilização no processo de industrialização etc.) não há incidência de ICMS nas operações de saída de lubrificantes para outro Estado.

Observo que o imposto deverá ser recolhido integralmente ao Estado onde ocorrer o consumo, nos expressos termos do [artigo 155, § 4º, I da Carta Magna](#):

*“§ 4º Na hipótese do inciso XII, h (01), observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

*I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”.*

Esta seria, pois, a regra aplicável ao caso, a princípio, amparada na própria Lei Complementar 87/96, que somente permite a tributação de operação interestadual de lubrificante quando destinado a consumidor final, como se depreende do § 2º, do artigo 9º:

*“§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente”.*

Tal artigo determinou a adoção do regime de substituição tributária, por meio de Convênio, relativamente às operações interestaduais de combustíveis, a fim de atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao contribuinte que realizar a operação interestadual com lubrificante destinado ao consumidor final de tais produtos.

Dito isso, observo que alguns estados da Federação, ao elaborarem as suas leis do ICMS, entenderam, a exemplo do autuante, como se depreende do texto doutrinário enxertado na sua informação fiscal, de que o processo de industrialização previsto na Lei Complementar se referiria a industrialização do combustível ou do lubrificante.

Neste caminho, enveredou, por exemplo, Minas Gerais, ao dispor na Lei estadual 6.773/75, em seu artigo 5º:

*“Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*§ 1º O imposto incide sobre:*

*4. a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificantes e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto”.* (grifei)

Interessante o fato de que nem o próprio Regulamento de ICMS daquele Estado aprovado pelo Decreto 43.080/2002, não somente não acolheu tal entendimento, como, de igual forma entendeu de forma coerente e em sintonia com as disposições da Lei Complementar nº 87/96, no inciso IV, do artigo 18 de seu Anexo 15 que o regime de substituição tributária, pertinente à responsabilidade do alienante ou remetente da mercadoria pelo imposto devido nas operações subsequentes ou na entrada de mercadoria em operação interestadual não se aplica “às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem.”

Todavia, ao meu sentir, esta interpretação apegada ao conceito de industrialização do óleo combustível, e não de sua utilização em processo industrial, caracterizada pelo uso da expressão “à sua” antes do substantivo “**industrialização**”, traz como consequência restringir a operação de industrialização a que se submete o lubrificante derivado de petróleo àquelas que transformam lubrificantes em outros lubrificantes, isto é, a operação de industrialização que decorre do próprio produto – não se trata, pois, de lubrificantes como insumos na fabricação de qualquer outro produto, mas de lubrificante como matéria-prima de outro lubrificante. Por tal motivo, não a adoto.

Mas, qual seria, então o conceito de produto intermediário, vez que no caso em tela, o óleo lubrificante não poderia ser considerado matéria prima, por não se consumir no processo industrial da empresa destinatária?

A Decisão Normativa CAT nº 2/82, expedida pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, nos auxilia no deslinde da matéria, ao falar que o conceito de industrialização compreende não só os produtos consumidos durante o processo industrial (insumos), como, de igual forma, aqueles que compõem o produto final, quer como produto secundário ou intermediário.

Tal instrumento definiu o produto intermediário como sendo *"aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplos: pneumáticos, na indústria automobilística e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas)". - o automóvel e o mobiliário; a cola, ainda na marcenaria, que, muito embora alterada em sua estrutura intrínseca vai integrar o novo produto - mobiliário"*.

Ainda a referida decisão, esclarecer que produto secundário *"é aquele que, consumido no processo de industrialização, não se integra no novo produto. Exemplos: calcário- $\text{CaCO}_3$  (que na indústria do cimento é matéria-prima), na siderurgia, é 'produto secundário', porquanto somente usado para extração das impurezas do minério de ferro, com as quais se transforma em escória e consome-se no processo industrial sem integrar o novo produto: o ferro-gusa; o óleo de linhaça, usado na cerâmica (para o melhor desprendimento da argila na prensa), depois de consumido na queima, não vai integrar o novo produto - telha; qualquer material líquido, usado na indústria da autora, que consumido na operação de secagem, deixa de integrar o novo produto - papel."*

Na doutrina posso mencionar o ensinamento do sempre atual Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág. 214), de que tanto os produtos intermediários, como os produtos secundários são considerados insumos, cuja definição assim entende: *"é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...). 'Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção"*.

Como se vê, não só os produtos intermediários, como, também, os produtos secundários são empregados no processo de industrialização, integrando o produto final ou participando essencialmente do processo de industrialização, onde são consumidos, gerando, até mesmo, direito a crédito do ICMS, se for o caso.

A destinatária das mercadorias, montadora de veículos, como dito anteriormente, ao receber o óleo lubrificante faz o enchimento dos motores dos veículos, sem o qual o mesmo não funciona, sendo, pois, o mesmo essencial para a fabricação do produto industrial. Da mesma forma, monta os pneus adquiridos de terceiros, igualmente peça importante na montagem do veículo, e a sua ausência, tal como no óleo lubrificante, simplesmente inviabiliza a produção.

Desta forma, inequívoco o fato do óleo lubrificante integrar o processo produtivo da destinatária do mesmo, não se caracterizando como poderia aparentar à primeira vista, como material de consumo.

Independentemente de qualquer outra consideração acerca da consulta formulada pela Ford, comprovadamente após o início dos atos preparatórios para a constituição do crédito tributário, que vincula seus efeitos apenas à consulente, até pelo fato da mesma não fazer parte da relação jurídico-tributária ora analisada, vejo como importante se analisar o posicionamento oficial da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, órgão encarregado, dente outras atribuições, de interpretar a legislação tributária, o que faço agora, relativamente à matéria, e que deve servir de norte para a decisão.

Tal Parecer de número 16282/2013, textualmente indica que deva ser aplicada a não incidência tributária pelo ICMS, sendo este o entendimento formal do órgão responsável pela interpretação da legislação tributária aplicada no estado da Bahia, na forma do texto abaixo, devidamente aprovado em 10 de julho de 2013 pelo Diretor de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia:

*“Analisando a matéria consultada, relativamente às operações interestaduais para o contribuinte fornecedor, conseqüentemente operações de entrada para o contribuinte adquirente, as informações de fáticas trazidas pelo Consulente dão conta de que o óleo lubrificante adquirido será utilizado integralmente no processo de fabricação de veículos na qualidade de matéria-prima, portanto, não será o mesmo produto, submetido a processamento fabril. As disposições normativas pertinentes aplicáveis à matéria estão previstas na Lei nº 7.014/96, artigo 2º, inciso III, artigo 3º, inciso III e artigo 8º, § 8º, inciso III. Assim, temos que a tributação das operações de entrada somente ocorrerá quando o produto em pauta adquirido pelo contribuinte não seja destinado a comercialização ou industrialização, neste caso entende-se como industrialização o processamento industrial do mesmo produto e não o consumo no processo industrial. A contrario sensu, o ICMS não incidirá sobre a operação de entrada quando o produto óleo lubrificante for utilizado pelo contribuinte para comercialização ou para integrar sua linha de produção. Por outro lado, relativamente às operações interestaduais, não haverá incidência em vista de o produto óleo lubrificante ser destinado a compor a produção do contribuinte adquirente. Neste contexto, confirmando a linha de raciocínio sobre a matéria, o legislador na Lei nº 7.014/96, artigo 8º, § 8º, inciso III, dispõe que não se fará a antecipação nas operações de entradas e nem a retenção nas operações interestaduais quando o contribuinte destinatário dedique-se à atividade de industrialização e desde que utilize o produto adquirido como matéria-prima, como ocorre na situação de fato relatada pelo Consulente. Por derradeiro, considerando a não incidência, prevista por exclusão, na aplicação da Lei nº 7.014/96, artigo 2º inciso III para as operações de entrada e por inclusão no campo da não incidência na aplicação do artigo 3º, inciso III para as operações interestaduais, não há que se falar em tributação do ICMS para os fatos em análise. Portanto, não há que se falar em substituição tributária nas operações interestaduais - Convênio ICMS nº 110/2007 - ou antecipação nas operações de entrada, quando a Lei Estadual determina pela não incidência do imposto”. (Mantida a grafia original)*

A conclusão de tal posicionamento, é, pois, pelo afastamento da aplicação do Convênio ICMS 110/2007, ou seja, a não cobrança de substituição tributária em operações da natureza daquela ora analisada, que envolvam óleo lubrificante, muito embora se possa arguir que a mesma não vincula terceiros, o que, reitero, não se analisa aqui, bem como outras questões relativas ao instituto da consulta tributária, apenas entendo que o seu teor é de fundamental importância para a resolução da discussão ora travada.

Da mesma maneira, conforme visto anteriormente, não há de se falar em consumo no processo industrial, vez que o óleo lubrificante colocado no cárter dos veículos, circula pelo motor, propiciando o seu pleno funcionamento, e diminuindo o atrito dos cilindros na câmara de combustão, ou seja, se agrega ao produto final.

Alinhe-se a isso, o posicionamento adotado pelo Poder Judiciário, relativamente acasos assemelhados, podendo mencionar a decisão.

Desta maneira, diferentemente do entendimento do ilustre relator, voto no sentido de que o presente Auto de Infração deva ser julgado improcedente.



**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210943.0108/13-4**, lavrado contra **CASTROL BRASIL LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR/VOTO VENCIDO

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR/VOTO VENCEDOR