

**PROCESSO** - A. I. Nº. 299904.0002/12-5  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (REFINARIA LANDUPHO ALVES)  
**RECORRIDOS** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (REFINARIA LANDUPHO ALVES) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0313-04/12  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 02.09.2013

**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0317-13/13**

**EMENTA.** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NESTE REGIME (COMBUSTÍVEIS). **a)** PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **a1)** “MARINE GASOIL”. O combustível deve sofrer o mesmo tratamento tributário do óleo diesel, por ser uma espécie deste. Infração 2 caracterizada. **a2)** BIODIESEL. Informação fiscal retirou dos demonstrativos as comercializações interestaduais, diminuindo o valor originalmente cobrado. Infração 03 parcialmente elidida. **b)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. BIODIESEL. A base de cálculo da substituição tributária para o biodiesel até 30/06/2008 era o valor da operação, acrescido de frete, seguro, tributos, contribuições etc., adicionados da MVA indicada em Ato COTEPE para óleo diesel. A partir de 01/07/2008 – com a Alteração número 103 do RICMS/1997 (Decreto 11.124/2008) – é que a mencionada base foi alterada para utilizar o preço praticado nas operações relativas a óleo diesel, incidindo os mesmos acréscimos. Infração 04 caracterizada. Os argumentos recursais são insuficientes para alterar o resultado do julgamento de primeiro grau. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, bem como Recurso de Ofício apresentado contra Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 31 de maio de 2012, com exigência de R\$ 3.132.055,17 de ICMS, acrescido da multa de 60%, através do Acórdão JJF nº. 0313-04/12 (fls. 5.070 a 5.074), pela constatação de quatro infrações, das quais são objeto do Recurso as seguintes:

INFRAÇÃO 2. Retenção e recolhimento a menos do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado (“marine gasoil”; demonstrativo no anexo B). Valor de R\$ 40.566,17 e multa de 60%;

INFRAÇÃO 3. Retenção e recolhimento a menor do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado (biodiesel; demonstrativo no anexo C). Valor de R\$ 3.064.445,63 e multa de 60%;

INFRAÇÃO 4. Falta de retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado (biodiesel; demonstrativo no anexo D). Valor de R\$ 26.890,03 e multa de 60%;

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

*“Com relação ao combustível denominado “marine gasoil” (MGO), em relação ao qual o defendant aduz não haver previsão de incidência na legislação do ICMS, concluo, a partir dos elementos contidos nos autos, tratar-se na verdade de uma mera espécie de óleo diesel, destinada às embarcações e similares. Portanto, aplica-se ao MGO as mesmas regras estabelecidas para o diesel, estando classificado na NCM 2710.19.21, conforme informações do próprio autuado.*

*Rejeitada a preliminar de nulidade.*

*Com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), reputo desnecessária a conversão do processo em perícia ou diligência, e decido que são suficientes para a formação da convicção dos julgadores os elementos ora contidos nos autos.*

*A infração 1 não foi impugnada. Assim, com fundamento no art. 140, RPAF/1999, a mesma não terá o mérito apreciado neste julgamento.*

*Infração mantida.*

*No que tange à infração 2, devendo ter o MGO, conforme acima exposto, o mesmo tratamento tributário do óleo diesel, visto que não passa de uma espécie deste produto, a MVA aplicada pelos autuantes é correta, no percentual de 31,78%.*

*Têm razão os auditores ao afirmarem que o combustível em comento não é incluído na pesquisa de varejo em razão de sua baixa representatividade no mercado. Caso o fosse, a média ponderada não seria modificada.*

*Infração 2 caracterizada.*

*Com respeito às infrações 3 e 4, os autuantes corrigiram o equívoco atinente à inserção nos demonstrativos de operações interestaduais, e não internas (infração 3; anexo C). O ICMS exigido na infração 3 foi alterado de R\$ 3.064.445,63 para R\$ 2.630.834,96 (fls. 4.948 a 5.025).*

*Quanto às demais alegações defensivas, com efeito, de acordo com o que ressaltaram as autoridades fiscais, a base de cálculo da substituição tributária para o biodiesel até 30/06/2008 era o valor da operação, acrescido de frete, seguro, tributos, contribuições etc., adicionados da MVA indicada em Ato COTEPE para óleo diesel. A partir de 01/07/2008 – com a Alteração número 103 do RICMS/1997 (Decreto nº 11.124/2008) – é que a mencionada base foi alterada para utilizar o preço praticado nas operações relativas a óleo diesel, incidindo os mesmos acréscimos.*

*Tal entendimento está fundamentado na legislação exposta às fls. 4.946/4.947, que não transcreverei por respeito à concisão. Não merece acolhimento o pedido de retroação dos efeitos da sobredita Alteração a 18/12/2007, data de publicação do Convênio ICMS 135/2007, pois um acordo interestadual somente gera efeitos no território de uma unidade da Federação a partir da sua ratificação na legislação interna respectiva.*

*O impugnante asseverou que a Lei Complementar nº 24/1975 – no seu art. 4º - prevê que, caso não haja no prazo de 15 dias a publicação de decreto com o fim de ratificar ou não os acordos celebrados, ocorrerá ratificação tácita. Ocorre que a Lei Complementar citada é anterior à CF/1988, que previu a instituição de uma outra, especificamente destinada a tratar do ICMS, no caso, a de número 87/1996.*

*Acolho o levantamento de fls. 4.948 a 5.025, elaborado pela fiscalização, de modo que o imposto da infração 3 seja alterado de R\$ 3.064.445,63 para R\$ 2.630.834,96, conforme demonstrativo abaixo:*

MÊS/ANO	VLR. HISTÓRICO	VLR. DEVIDO	FLS.
JAN/2008	408.012,42	382.424,88	4954
FEV/2008	640.183,80	602.650,72	4967
MAR/2008	546.818,64	452.545,53	4982
ABR/2008	576.559,15	514.039,34	4997
MAI/2008	312.834,95	282.389,30	5010
JUN/2008	580.036,67	396.785,19	5025
<b>TOTAL</b>	<b>3.064.445,63</b>	<b>2.630.834,96</b>	

*Infração 3 parcialmente elidida e infração 4 caracterizada.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no montante de R\$ 2.698.444,51, devendo ser homologado os valores já pagos”*

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício de sua Decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Por sua vez, científica do julgamento, o autuado, interpôs Recurso Voluntário (fls. 5.089 a 5.107), onde, após fazer breve resumo dos fatos e os principais atos nele contidos, argumenta que a Decisão prolatada não há de prosperar, diante dos motivos que pretende destacar.

Em relação à infração 2, reitera que a cobrança do ICMS sobre o MGO “Marine Gasoil” representa ofensa ao princípio da legalidade tributária uma vez que não existe regulamentação específica sobre a incidência do ICMS nas operações realizadas com este produto.

Alega que por disposição do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, é vedada a instituição de tributos sem lei anterior que o estabeleça. Trata-se do Princípio da Legalidade Tributária, que visa garantir o direito do contribuinte não se ver constrito em seu patrimônio em razão da criação ou majoração de tributo que não tenha sido submetido à aprovação do Poder Legislativo.

Discorre sobre o fato da legalidade tributária é regra constitucional que consubstancia a limitação ao poder de tributar de maior importância dentro no nosso Ordenamento Jurídico, o que se mostra como reflexo do Estado Democrático de Direito, por intermédio do qual veda-se a cobrança de tributo sem lei anterior que o preveja e que daí nasce a exigência de Lei para instituição ou majoração de tributos.

Entende que a discussão se volta para a verificação da própria existência de lei instituidora do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente sobre as operações com MGO (“Marine Gasoil”), mencionando que sequer há regulamentação sobre o apontado produto, uma vez que a legislação do ICMS da Bahia não trata especificamente sobre ele. Ressalta que tal produto tem como finalidade o abastecimento de embarcações e que por se tratar de produto específico da PETROBRAS não foi regulamentado pela legislação do ICMS.

Cita que não há NCM específico para o produto “Marine Gasoil” (MGO), nem regime de tributação a que ele deve se submeter, e que para haver tributação do mesmo (MGO), de acordo com os preceitos do Ordenamento Jurídico Nacional, em primeiro lugar deveria haver Lei assim prevendo, bem como a correta regulamentação da matéria, sob pena de ser ilegítima toda e qualquer forma de tributação sobre ele incidente.

Desta maneira, em obediência ao princípio da legalidade e da tipicidade cerrada, tal produto sequer deveria sofrer tributação por intermédio do ICMS, uma vez que a Constituição Federal exige a prévia regulamentação e edição de ato normativo, sendo a exigência, reflexo do próprio Estado Democrático de Direito.

Desta forma, entende que a autuação deve ser julgada improcedente, uma vez que a incidência do ICMS sobre o MGO (“Marine Gasoil”) não encontra previsão legal, nem regulamentação na legislação esparsa, traduzindo ofensa ao Ordenamento Jurídico Nacional.

Todavia, acaso assim não se entenda, apresenta argumentos que fundamentaram a conduta da PETROBRAS e servem para afastar a exigência fiscal, pelo fato da autuação estampada na infração 2 ter decorrido da retenção e o consequente recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas saídas de “Marine Gasoil”.

Informa que na sua atividade, produz e comercializa “Marine Gasoil”, fornecendo esta mercadoria para diversos adquirentes localizados no Estado Bahia, tratando a autuação da operação de fornecimento deste produto, e que por disposição dos artigos 512-A e 512-B do RICMS/BA, vigentes à época da realização das operações, o formulador e o industrial refinador de combustíveis derivados de petróleo ou de gás natural eram responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com as mercadorias ali elencadas, dentre eles o “Marine Gasoil” (MGO).

Desta forma, a PETROBRAS tem a obrigação de recolhimento do ICMS incidente sobre as operações subsequentes à primeira transferência de titularidade do produto. Ou seja, além do recolhimento do ICMS próprio, decorrente da venda do MGO, o recorrente também é responsável pelo recolhimento do tributo incidente sobre as etapas posteriores de comercialização.

Menciona, mais uma vez, que o produto “Marine Gasoil” (MGO) tem como finalidade o abastecimento de embarcações e por se tratar de produto específico da PETROBRAS não foi regulamentado pela legislação do ICMS. Contudo, haja vista a necessidade de tributação por este imposto, fez-se necessária a adoção de um parâmetro para determinar o regime de incidência do ICMS ao qual será submetido.

Nesta linha de entendimento, por assemelhar-se ao óleo diesel e ser considerado o diesel marítimo o recorrente, o classifica na NCM 2710.19.21, com alíquota e benefício da redução da base de cálculo próprios do Óleo Diesel, submetendo-se à carga tributária efetiva de 15%, decorrente da aplicação da alíquota de 25% sobre a base de cálculo reduzida em 40%.

Contudo, para apuração do valor a ser recolhido a título do ICMS por Substituição Tributária, além da base de cálculo e da alíquota, o critério quantitativo do tributo ainda leva em conta a Margem de Valor Agregado (MVA) para que haja a respectiva quantificação do valor a recolher.

Explica que o cálculo do tributo decorrente da substituição tributária é feito com o acréscimo na Base de Cálculo da respectiva Margem de Valor Agregado - MVA em relação às operações posteriores à etapa inicial de comercialização da cadeia produtiva. Conforme entendimento da Autoridade Fiscal, a MVA a ser aplicada para o MGO deveria ser a mesma do óleo diesel, seguindo a linha da NCM acima indicada, qual seja 31,78%.

Contudo, seu entendimento, diverso daquele adotado pelo Fisco é de que a margem correta relativa ao MGO é de 30%. Ressalta que a verificação do valor a título de Margem de Valor Agregado leva em conta o preço de venda do produto na última etapa da cadeia de comercialização, ou seja, o valor do produto junto aos consumidores finais.

O Estado, com base em pesquisa realizada para verificação do preço final do produto, calcula uma média ponderada, que resulta em um percentual divulgado por Ato legal interno dos Estados e por Ato COTEPE (Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços).

Em relação ao óleo diesel automotivo afirma que esta pesquisa é realizada com base no preço praticado nos postos de combustíveis, contudo, em relação ao MGO (“Marine Gasoil”) não há como realizar este tipo de análise uma vez que se trata de produto específico da PETROBRAS, não regulamentado pela legislação.

Desta forma, entende que não há como aplicar a mesma MVA do Diesel para “Marine Gasoil”, e que aplica para o MGO a margem de valor agregado de 30%, tal como se faz em relação aos produtos que não estão relacionados nos anexos I e II do Convênio ICMS 110/07, cujo teor transcreve.

Diferencia e assevera que a alíquota corresponde a uma grandeza aplicável sobre o valor da base de cálculo para identificação e cálculo do valor do tributo a ser recolhido. Por outro lado, a Margem de Valor Agregado é instrumento matemático que auxilia na definição da própria base de cálculo.

Desta maneira, coloca que se está diante de dois conceitos distintos, que não podem ser confundidos tanto na sua finalidade, quanto utilização. A alíquota é aplicada sobre a base cálculo e a MVA é instrumento que auxilia na identificação da base de cálculo do ICMS decorrente da substituição tributária.

Em relação à carga de tributária do Óleo Diesel, argumenta que o artigo 87, inciso XIX, do RICMS/BA prevê expressamente que a carga tributária efetiva corresponde a 15%, sendo esta sistemática aplicada ao “Marine Gasoil” (MGO), em razão de semelhança entre os dois produtos.

Todavia, em relação à Margem de Valor Agregado aplicável no regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, existe previsão fundamentando a aplicação do percentual de 30% a título de MVA para o MGO, conforme indicado acima, bem como em razão da inexistência de ATO COTEPE regulando a MVA para o MGO, conforme tabela que apresenta.

Defende que ao utilizar a alíquota efetiva própria do Óleo Diesel para o cálculo do valor devido a título de ICMS para o “Marine Gásol”, vale-se de interpretação analógica devido à similitude, mas não identidade dos bens, bem como inexistência de regra específica para o caso.

Todavia, para o cálculo da MVA há previsão específica da legislação, estando o MGO previsto na regra geral de aplicação do percentual de 30%, uma vez que apesar de ser similar não é idêntico ao Óleo Diesel, tratando-se de mercadorias diversas.

Alega que existem diferenças entre o óleo diesel comum e o óleo diesel marítimo de forma que, conforme pesquisa efetuada pelas Autoridades Fiscais e indicada nas informações fiscais, é preciso que a PETROBRAS produza específica mercadoria para o abastecimento de embarcações de qualquer porte, não sendo adequada à utilização do diesel comum neste tipo de veículo, razão pela qual entende que não há como aplicar a mesma MVA do Diesel para o “Marine Gasoil”.

Ressalta que o percentual de Margem de Valor Agregado traduz uma presunção fiscal acerca do valor que será acrescido ao bem nas operações subsequentes à saída do produto da refinaria. Tal percentual visa retratar o valor do bem vendido ao consumidor final, para então ser encontrado o valor da base de cálculo do ICMS incidente nas respectivas operações.

Indica que a Doutrina e Jurisprudência têm aceitado a utilização de presunções em matéria de Direito Tributário, sobretudo em relação à substituição tributária progressiva relativa ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Contudo, para serem corretamente aplicadas, é indispensável que as presunções não infrinjam os preceitos constitucionais.

Lembra que as presunções em Direito Tributário devem ser utilizados sempre com base nos preceitos da Constituição Federal, especialmente da capacidade contributiva e do não confisco, sob pena de se tributar fato gerador ou base de cálculo distantes da realidade, e que ao elaborar e aplicar as presunções, o legislador e a Autoridade Fiscal devem procurar compatibilizar a previsão legal com o princípio da verdade material, traduzindo a efetiva ocorrência dos fatos no mundo material, sob pena de utilização ilegal e ilegítima das ficções jurídicas em matéria tributária, mencionando lição de Hugo de Brito Machado acerca do tema.

No caso em debate afirma estarmos diante da criação de ficções jurídicas relativas à base de cálculo do tributo. Ao atribuir determinado percentual como Margem de Valor Agregado, o legislador pretende fixar e prever o valor das operações subsequentes à saída do bem do estabelecimento do produtor, para sobre esse montante fazer incidir a respectiva alíquota.

Destarte, a fixação e aplicação da Margem de Valor Agregado deve refletir com fidedignidade o valor que determinado produto irá assumir na sua venda ao consumidor final, não podendo materializar carga tributária distinta daquela que existiria acaso a tributação fosse realizada sem aplicação da substituição tributária.

Conforme indicado acima, apesar de se utilizar para “Marine Gasoil” (MGO) a base de cálculo e alíquota relativa ao óleo diesel, não se deve tratar para fins de aplicação da Margem de Valor Agregado o MGO como se óleo diesel fosse.

Indica que a valoração do valor final do MGO e do Óleo Diesel é feita de maneira diferente, uma vez que para verificação do preço do Óleo Diesel são efetuadas pesquisas e análises sobre o valor do diesel nos postos de combustíveis, contudo o MGO é produto específico da PETROBRAS, não sendo tal método de valoração compatível, nem adequado.

Nesta linha em contraposição ao que foi defendido pelas Autoridades Fiscais que lavraram o Auto de Infração, reafirma que a Margem de Valor Agregado do MGO é de 30%, ao invés de

31,79%, de maneira que o cálculo deve ser feito da maneira que indica, a título de exemplo, em relação à Nota Fiscal nº 1320, sendo aplicada a mesma sistemática para as demais.

Diante do exposto, entende que deve ser reformada a Decisão recorrida, julgando improcedente o Auto de Infração combatido, uma vez que o cálculo do tributo efetuado pelo recorrente obedece aos preceitos insertos no Ordenamento Jurídico nacional.

Em relação às infrações 3 e 4 a Autoridade Fiscal asseverou que houve retenção e consequente recolhimento a menor de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de Biodiesel para contribuintes localizados neste Estado.

Assim como na situação descrita na infração 2, o recorrente fornece Biodiesel para adquirente localizados neste Estado, tratando à autuação de operações relacionadas à venda deste produto.

Por disposição dos artigos 512-A e 512-B do Regulamento do Imposto sobre Mercadorias e Serviços do Estado da Bahia, RICMS/BA, Decreto nº 6.284/97, vigentes à época da realização das operações autuada, o formulador e o industrial refinador de combustíveis derivados de petróleo ou de gás natural são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com as mercadorias ali elencadas, dentre eles o Biodiesel.

Assim, nos negócios jurídicos indicados na autuação, o recorrente tem a obrigação de recolhimento do ICMS incidente sobre as operações subsequentes à primeira transferência de titularidade do bem. Ou seja, além do recolhimento do ICMS próprio, decorrente da venda do Biodiesel, sendo também responsável pelo recolhimento do tributo incidente sobre as etapas posteriores de comercialização.

Segundo indica a autuação, a retenção e recolhimento a menor foi efetuada no período de janeiro a junho de 2008, quando o autuado utilizou a metodologia de cálculo do ICMS decorrente da substituição tributária utilizando a base de cálculo e Margem de Valor Agregado (MVA) próprias do Óleo Diesel.

Conforme entendimento da Autoridade Fiscal, o recorrente utilizou indevidamente esta metodologia, uma vez que o Convênio nº 135/2007, prevendo que seria aplicada para o Biodiesel a mesma MVA do óleo diesel, somente passou a fazer parte da legislação do ICMS do Estado da Bahia em 01/07/2008, conforme Decreto Estadual nº 11.124/2008.

Desta forma, segundo entendimento do Fisco, nos períodos listados na autuação, vigorava o dispositivo existente no Artigo 512-B do RICMS/BA, transscrito. Menciona que a redação do Convênio nº 135/2007, editado em 18/12/2007, previu que: *“Fica acrescentado o parágrafo único à cláusula quarta do convênio ICMS 08/07, de 30 de março de 2007, com a seguinte redação”*, ao passo que em no seu Parágrafo Único determina que *“O cálculo do imposto devido por substituição tributária nas operações com B100 destinado à mistura com o óleo diesel será feito utilizando-se a mesma carga tributária incidente nas operações internas com o óleo diesel”*.

Desta maneira, o recorrente teria feito o cálculo do valor do tributo decorrente da substituição tributária de maneira incorreta, restando valor a recolher em favor da Fazenda Estadual.

Todavia, em seu ponto de vista, a autuação não procede, uma vez que o autuado agiu de maneira correta, utilizando adequadamente o critério quantitativo do tributo. Faz um breve retrospecto da legislação, para que segundo seu entendimento, se conclua pela improcedência do Auto de Infração.

Cita inicialmente, o Convênio ICMS 08, de 30 de março de 2007, o qual previu que a base de cálculo para o Biodiesel decorrente da substituição tributária seria considerada da maneira prevista em suas Cláusulas terceira e quarta, que transcreve.

Para regulamentar estes dispositivos, em 26 de Abril de 2007 foi editado o Decreto nº 10.333, acrescentando o inciso IX ao caput do Art. 512-B do RICMS/BA, com vigência a partir de 01 de

maio de 2007, segundo o qual nas operações com biodiesel B100, destinadas à mistura com óleo diesel, a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária seria, na falta do preço a que se referia o inciso I, o preço praticado nas operações com óleo diesel acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado indicados em Ato COTEPE para óleo diesel.

Que para tratar do mesmo assunto, foi celebrado o Convênio 135/2007, por intermédio do qual se acrescentou o parágrafo único à cláusula quarta do Convênio ICMS 08/07, de 30 de março de 2007, com a seguinte redação: “*O cálculo do imposto devido por substituição tributária nas operações com B100 destinado à mistura com o óleo diesel será feito utilizando-se a mesma carga tributária incidente nas operações internas com o óleo diesel*”.

O Estado da Bahia baixou o Decreto nº 11.124/08, publicado no Diário Oficial de 02/07/2012, sendo mantida a redação anterior do inciso IX ao caput do Artigo 512-B do RICMS/BA, determinando que nas operações com biodiesel B100, destinadas à mistura com óleo diesel, a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária seria na falta do preço a que se referia o inciso I, o preço praticado nas operações com óleo diesel acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado indicados em Ato COTEPE para óleo diesel.

Aduz que da análise dos dispositivos, constata que não existe diferença entre a previsão da Margem de Valor Agregado para o BIODISEL do Decreto 10.33/07 para o Decreto nº 11.124/08, sendo mantida a mesma redação, mesmo após a edição do Convênio ICMS 135/2007.

Menciona que o Convênio ICMS 08/07 já determinou qual seria a metodologia de cálculo do ICMS decorrente da Substituição Tributária incidente sobre as operações com Biodiesel, sendo por este instrumento fixada a Margem de Valor Agregado a ser utilizada, e que o Convênio ICMS 135/07, tendo o intuito de melhor regulamentar a matéria previu que o cálculo do imposto devido por substituição tributária nas operações com B100 destinado à mistura com o óleo diesel deveria ser feito utilizando-se a mesma carga tributária incidente nas operações internas com o óleo diesel, e que tal dispositivo veio apresentar de maneira genérica a metodologia da forma de cálculo do ICMS decorrente da Substituição Tributária e sua respectiva carga tributária, servindo para ratificar as disposições relativas à metodologia de cálculo e determinação da Margem de Valor Agregado existente no Convênio ICMS 08/07.

Entende desta forma, que não houve modificação na maneira de se determinar a base de cálculo do ICMS-ST para o BIODIESEL, sendo mantidos na legislação os mesmos preceitos decorrentes do Decreto nº 10.33/07 por parte do 11.124/08, tanto que foi mantida a mesma redação do dispositivo normativo.

Reitera que procedeu corretamente ao utilizar a Margem de Valor Agregado (MVA) do óleo diesel para o cálculo o ICMS decorrente da substituição tributária no transcurso dos períodos indicados na autuação.

Requer, também, que na hipótese de se considerar que o Convênio ICMS 135/2007 alterou a metodologia da apuração da base de cálculo das operações sob comento, é de se apontar, alternativamente, que: sendo o Convênio ICMS 135/2007 mera alteração do Convênio ICMS 08/07, este já inserido na legislação baiana, a interpretação cabível é de que as disposições do Convênio ICMS 135/2007 passaram a valer desde a sua publicação, ou seja, 18 de dezembro de 2007, acobertando, pois, as operações ora discutidas.

Portanto, entende que diante dos argumentos acima expendidos também no que toca ao mérito das infrações 3 e 4 a autuação deve ser revista para os fins de ser afastada a cobrança aí entabulada.

Finalizando sua súplica, requer que seja mantido o Acórdão JJF Nº 0313-04/12 quando determina a exclusão das operações interestaduais do montante exigido por intermédio da infração 2, bem como que seja reformada a Decisão combatida e julgado improcedente o Auto de Infração, nos termos acima indicados.

Encaminhado para Parecer pela PGE/PROFIS, este órgão exara opinativo de fls. 5.137 e 5.139, no qual, expõe o fato do recorrente no seu Recurso Voluntário repetir os mesmos argumentos articulados na impugnação inicial, e já devidamente apreciados na primeira instância administrativa.

Entende que das razões expendidas no Recurso Voluntário, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão recorrido.

Indica que da verificação dos autos, estão devidamente claros, tipificados e alicerçados na legislação tributária, e que o lançamento atende aos requisitos contidos no artigo 39 do RPAF/99, tendo sido preservados os princípios constitucionais da legalidade, ampla defesa, e devido processo legal, ressaltando que os autuantes descreveram com clareza os fatos geradores, os fundamentos de fato e de direito, além das respectivas bases de cálculo.

Elucida que o recorrente articula tese sustentando a ausência de previsão de incidência na legislação do ICMS para o combustível denominado “marine gasoil” (MGO). Todavia, os elementos colacionados aos autos, sobretudo a classificação NCM 2710.19.21 demonstram tratar-se de espécie de óleo diesel utilizado em embarcações, razão pela qual é pertinente a aplicação das regras tributárias estabelecidas para o óleo diesel.

Por tal razão, não há reparo para a MVA aplicada, em razão das semelhanças entre óleo diesel e óleo marítimo, tendo sido aplicada a base de cálculo da substituição tributária prevista na legislação vigente à época do fato gerador.

Argumenta que o recorrente não logrou apresentar argumentos ou provas materiais capazes de modificar o lançamento tributário, tendo sido levada a efeito revisão fiscal para excluir dos demonstrativos fiscais as operações interestaduais.

Por tais razões, entende que o Recurso Voluntário não deva ser provido.

## VOTO

Analiso, inicialmente, a apreciação do Recurso de Ofício, apresentado nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

A desoneração ocorreu em função do fato de, na defesa apresentada, a empresa autuada apontar incorreções nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, os quais corrigiram o equívoco atinente à inserção nos demonstrativos da infração 3, de operações interestaduais, as quais não deveriam constar na mesma, conforme o Anexo C, o que implicou na redução do ICMS exigido na infração, de R\$ 3.064.445,63 para R\$ 2.630.834,96 conforme documentos de fls. 4.948 a 5.025.

Sabido é que o Processo Administrativo Fiscal submete-se ao princípio da verdade material, a qual deve ser buscada, de forma incessante. Isso foi feito pelo órgão julgador de primeira instância, que, agindo com a necessária justiça fiscal, acatou os ajustes promovidos pelos autuantes na informação fiscal, o que motivou a apresentação do presente Recurso ora apreciado, e adequando a autuação ao comando legal, motivo pelo qual nenhum reparo merece a mesma.

Por tais razões, entendo que o Recurso de Ofício não deva ser Provido.

No que concerne ao Recurso Voluntário, começo pelas questões preliminares trazidas pelo recorrente, que no fundo se confundem com as razões de mérito.

Quanto à alegada violação ao princípio da legalidade tributária, permito-me discordar da argumentação utilizada pelo recorrente, diante do fato de que o mesmo, na definição de Ives

Gandra da Silva Martins (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 9ª edição, 2006, página 120), “o princípio da legalidade tributária está a vedar a instituição ou majoração de tributo sem a prévia autorização legislativa, ou seja, a **criação ou aumento de tributos** deve ser feita por meio de lei. Todavia, o princípio da legalidade também está a exigir uma ordem jurídica mais justa”. (grifos do relator)

E continua a sua lição, após afirmar que o referido princípio visa garantir também o princípio da segurança jurídica, concluindo que ele “... acaba por gerar um direito público subjetivo ao cidadão de exigir que a criação ou aumento de qualquer tributo só possa ocorrer por intermédio de lei aprovada pelos representantes do povo eleitos pelo voto direto, secreto e universal”.

Dessa forma, podemos afirmar que o princípio da legalidade no direito tributário, garante ao contribuinte a existência de uma lei para criar e cobrar o tributo, pois não será imputada uma obrigação tributária ao contribuinte, sem antes observar as disposições legais quanto à criação e cobrança de um tributo. O mesmo visa impedir abusos por partes da autoridade administrativa e eventual discricionariedade na cobrança dos tributos.

O artigo 5º, inciso II da Constituição Federal conceitua-o: “*Ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer senão em virtude da lei*”.

Todavia, a sua natureza específica está consagrada no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal:

“*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e aos Municípios:*

*I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

Na mesma esteira, assim dispõe o artigo 9º, inciso I, do CTN:

“*Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65*”;

De forma resumida, podemos afirmar que o mesmo objetiva impor a necessária segurança jurídica, e traz como consequência a geração de um direito público subjetivo ao cidadão de exigir que a criação ou aumento de qualquer tributo só possa ocorrer por intermédio de lei, estando incluído no rol dos direitos e garantias fundamentais e que a criação ou majoração de tributos é da exclusiva competência do Poder Legislativo, sendo por tal razão, considerado como sendo uma garantia essencial no Direito Constitucional Tributário, e critério de realização de justiça, garantindo a necessária segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes.

Ainda assim, importante ressaltar que a própria Carta Constitucional, em seu artigo 155, inciso IV, excepciona casos em que tal princípio pode não ser aplicado, ao permitir aos Estados e ao DF, definir as alíquotas do ICMS monofásico incidente sobre combustíveis, importante observar que a lei não diz alterar as alíquotas, mas definir, o que pressupõe maior poder dos estados e do DF. O ato normativo é o convênio do CONFAZ.

Dessa forma, com a devida vênia ao entendimento do recorrente, não vejo qualquer violação a tal princípio, e por consequência, repito, não posso acolher a argumentação recursal posta, diante do fato de que no caso em exame, não houve qualquer criação ou majoração de tributo, sem a devida, necessária e prévia determinação legal, cingindo-se a questão a mera interpretação da legislação posta, entendendo o recorrente de forma diversa daquela colocada pelo Fisco.

Em reforço a tal entendimento, transcrevo Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), em Decisão do ministro Joaquim Barbosa, no Agravo de Instrumento AI 762365SC, com data de publicação de 31 de julho de 2012:

“*Ementa: AGRAVO REGIMENTAL TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. MARGEM DE AGREGAÇÃO. ATUAÇÃO FISCAL AFASTADA DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS. SUPOSTA VIOLAÇÃO DA LC 87 /1996 (LEGALIDADE E NORMA GERAL EM MATÉRIA*

*TRIBUTÁRIA). DECRETOS 3.017 /1989 E 2.028 /1998 DO ESTADO DE SANTA CATARINA. LC 87 /1996. ARTS. 146, III E 150, I DA CONSTITUIÇÃO. Segundo orientação firmada por esta Corte na Súmula 636, não cabe Recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela Decisão recorrida. No caso em exame, da forma como posta a questão nas razões de Recurso extraordinário e de agravo regimental, o parâmetro de controle direto do alegado desvio é a LC 87 /1996 e a Lei estadual 10.297 /1996, que estabelecem as balizas que deverão ser obrigatoriamente seguidas pelas autoridades fiscais na fixação da base de cálculo estimada, presumida ou substituta para aplicação do regime de substituição tributária. A regra da estrita legalidade nada diz sobre o desvio concreto apontado, servindo, assim, de fundamento indireto ou remoto para controle da atividade fiscal. Agravo regimental ao qual se nega provimento”.*

A argumentação recursal a respeito da matéria discutida, falha no sentido de que, a própria recorrente, ora afirma que o produto “Marine gasoil” ou MGO por ela produzido é espécie de óleo diesel, e inexistindo NCM específica para ele, adota aquela relativa ao do óleo diesel, segundo suas próprias palavras baseado em “*interpretação analógica devido à similitude, mas não identidade dos bens, bem como inexistência de regra específica para o caso*”, ou seja, é óleo diesel, ainda que tenha uma utilização específica em motores náuticos, ao passo que, quando da apuração da base de cálculo para a apuração do imposto por substituição tributária, sob o entendimento de que há previsão específica da legislação, age como se estivesse o MGO previsto na regra geral de aplicação do percentual de 30%, uma vez que segundo suas próprias palavras, “*apesar de ser similar não é idêntico ao Óleo Diesel, tratando-se de mercadorias diversas*”, o que demonstra a adoção de critérios que se ajustam ao seu interesse, e em dissonância com a coerência que deveria nortear o entendimento do recorrente.

Em verdade, apenas para o devido esclarecimento, e à vista da inexistência de literatura nacional a respeito, permito-me transcrever teor do conteúdo contido no site da internet, da empresa australiana Caltex, acerca da definição do denominado “marine gasoil” ou MGO:

<http://www.caltex.com.au/sites/Marine/Products/Pages/MarineGasOil.aspx>

*“Marine Gas Oil (Diesel) Designed for use in all diesel-fuelled engines in mobile, portable and stationary applications. It has maximum sulfur content of 10mg/kg.*

*Extra Low Sulfur Diesel has excellent lubricity properties and meets or exceeds the Fuel Injection Equipment Manufacturers recommendation for diesel fuel lubricity.*

*Extra Low Sulfur Diesel meets all requirements of the Australian Fuel Standard (Diesel) determination for 2009.*

*Note: The colour of Extra Low Sulfur Diesel ranges from water white through to straw colour with, in some instances, a fluorescent green tinge. The fluorescent green is not cause for concern. It results from the refining process and has no impact on the operability or performance of the fuel”.*

Numa rápida tradução, tal conteúdo afirma que tal produto serve para utilização em motores a diesel (“*diesel-fuelled engines in mobile*”).

Já no site da empresa portuguesa Galp Energia, fornecedora de combustíveis (<http://www.galpenergia.com/PT/PRODUTOS/SERVICOS/PRODUTOS/COMBUSTIVEIS/MARINHA/Paginas/Marine-Gasoil-MGO.aspx>), afirma que o “marine gasoil” ou MGO trata-se de “*Produto destilado, 100% de origem fóssil, sem incorporação de aditivos ou resíduos*”. Afirma, ainda, que “*O Marine Gasoil MGO pode ser utilizado em máquinas a quatro tempos e em geradores. Este combustível cumpre com as especificações ISO-F DMA e com o limite de enxofre exigido para todos os portos europeus*”.

Mais adiante, esclarece que:

*“O gasóleo Hi-Energy atua como:*

*Detergente - melhora o processo de combustão, ao reduzir a formação de depósitos no motor e sistema de injeção. Protege contra a corrosão, ao mesmo tempo que diminui consumos e emissões;*

*Inibidor de corrosão - protege o material e aumenta o tempo de vida do motor;*

*Desemulsificante - promove a separação da água no sistema de armazenagem e distribuição, o que permite reduzir o efeito da corrosão;*

*Melhorador do número de cetano - optimiza a capacidade de autoinflamação do combustível. Reduz o atraso na ignição, o que permite um melhor arranque a frio, uma combustão mais eficiente do ponto de vista energético e de emissões poluentes e um comportamento mais estável ao ralenti;*

*Antioxidante - preserva as características do combustível quando sujeito a temperaturas elevadas e reduz a formação de gomas;*

*Antiespuma - suprime a tendência à formação de espumas, aumenta a velocidade de abastecimento, previne derrames e permite melhor aproveitamento da capacidade do reservatório;”*

Esclareça-se que “Gasóleo Hi-Energia” é a marca pela qual a empresa comercializa seu produto.

Já em relação ao gasóleo colorido, a mesma informa que destina-se “sobretudo aos setores agrícola e florestal, sendo também utilizado em embarcações, sendo que a lei permite que o gasóleo colorido possa incorporar uma quantidade de FAME superior à do “gasóleo de rodovia”. Tecnicamente, este gasóleo partilha as mesmas características do combustível rodoviário. Difere apenas pela sua coloração verde (colorido) e por possuir um aditivo de natureza química (traçador) que permite ser facilmente detectado mesmo que tenha sido descolorido, o que não deixa dúvida quanto ao fato do gasóleo ser o mesmo produto do óleo diesel, apenas com algumas alterações de pequena monta.

*O gasóleo colorido e marcado só pode ser vendido aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP, que sejam titulares de cartões de microcírculo emitidos para o efeito pela Direção-Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR).*

*Segundo a legislação em vigor, o gasóleo colorido apenas poderá ser utilizado nos seguintes equipamentos:*

- a) Motores estacionários utilizados na rega;
- b) Embarcações usadas nas seguintes atividades:
  - Navegação marítima costeira;
  - Navegação interior;
  - Pesca;

*Navegação marítimo-turística (com exclusão da navegação de recreio); Operações de dragagem em portos e vias navegáveis, com exceção dos equipamentos utilizados na extração de areias para fins comerciais.*

c) Tratores agrícolas, ceifeiras debulhadoras, moto cultivadores, moto enxadas, moto ceifeiras, colhedores de batatas automotrices, colhedores de ervilha, colhedores de forragem para silagem, colhedores de tomate, gadanheiras condicionadoras, máquinas de vindimar, vibradores de tronco para colheita de azeitona e outros frutos, bem como outros equipamentos automotrices, aprovados por portaria conjunta dos Ministros das Finanças e da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas;

- d) Veículos de transporte de passageiros e de mercadorias por caminhos de ferro;
- e) Motores fixos (motores que se destinem à produção de energia e que, cumulativamente, se encontrem instalados em plataformas inamovíveis);
- f) Motores frigoríficos autônomos, instalados em veículos pesados de transporte de bens perecíveis, alimentados por depósitos de combustível separados e que possuam certificação ATP (Acordo de Transportes Perecíveis).

*A utilização de gasóleo colorido em viaturas de qualquer tipo ou em máquinas que não se encontrem legalmente habilitadas para o seu consumo é punida nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias aprovado pela Lei nº 15/2001 de 5 de junho”.*

Logo, a conclusão é clara: marine gasoil é óleo diesel, ainda que com características específicas. Seria mais ou menos como o óleo lubrificante: existem vários tipos, com especificações diversas, índices de viscosidade, mas não perdem a característica de óleo.

Por outro lado, não posso concordar com a afirmação recursal de que a Margem de Valor Agregado aplicável no regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, existe previsão fundamentando a aplicação do percentual de 30% a título de MVA para o MGO, bem como em razão da inexistência de ATO COTEPE regulando a MVA para o MGO, vez que o que na verdade existe é a disposição expressa para a MVA do produto óleo diesel (31,78%), ao passo que o mesmo (ATO COTEPE), contém uma MVA que poderíamos chamar de “genérica”, para outros produtos que não óleo diesel (30%), sendo este o ponto fulcral da discussão. Interessante ressaltar-se que o recorrente em determinado momento considera o MGO como óleo diesel, inclusive pratica a redução de base de cálculo prevista para aquele produto na legislação, além de utilizar a sua NCM, e em outro momento, quando do cálculo da substituição tributária, o considera de natureza diversa deste (óleo diesel), pelo fato da MVA ser menor, o que demonstra a sua incoerência.

Dessa forma, diante das colocações acima nenhuma dúvida paira sobre o fato de que o “marine gasoil” trata-se de óleo diesel para uso em diversos tipos de máquinas e motores e consequentemente deverá ter o mesmo tratamento, inclusive tributário, deste produto, não somente quanto a base de cálculo, como, de igual forma em relação às regras para a realização da substituição tributária, não podendo, ao seu talante, utilizar regramentos divergentes segundo o seu entendimento ou conveniência.

Para as infrações 3 e 4, que basicamente diferem apenas quanto aos produtos, observo que o sujeito passivo não atentou para o fato da base de cálculo da substituição tributária prevista na legislação para o biodiesel até o dia 30 de junho de 2008 era o valor da operação, acrescido de frete, seguro, tributos, contribuições etc., adicionados da MVA indicada em Ato COTEPE para óleo diesel. A partir de 01 de julho de 2008 diante da edição do Convênio ICMS 110/2007 houve alteração na base de cálculo, que passou a ser o preço praticado nas operações relativas a óleo diesel, com os mesmos acréscimos observados para este produto.

Da análise do teor do Convênio ICMS 08/07 verifico que o mesmo se apresenta como autorizativo, diante da redação da sua cláusula primeira:

*“Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de BIODIESEL - B100, situados em outras unidades federadas, a condição de sujeitos passivos por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as saídas subsequentes, inclusive quando adicionado ao óleo diesel.” (grifei).*

Mais adiante, na cláusula terceira, temos a redação dos parágrafos indicados:

*“§ 1º Em substituição à margem de agregação referida na alínea ‘b’ do inciso I do ‘caput’, os Estados e o Distrito Federal poderão adotar a margem de valor agregado obtida na forma de convênio específico em que é considerado o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF.*

*“§ 2º Em substituição à base de cálculo obtida nos termos da alínea ‘b’ do inciso I e do § 1º os Estados e o Distrito Federal poderão adotar o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado obtido nos termos de convênio específico”. (grifei)*

Por outro lado a cláusula quarta do mesmo convênio, determinava que “o valor do imposto devido por substituição tributária será o resultante da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo a que se refere a cláusula terceira, deduzindo-se, quando houver, o valor do ICMS relativo à operação própria praticada pelo remetente”.

Com a edição do Convênio ICMS 135/07, com efeitos a partir de 18 de dezembro de 2007, foi acrescentado o parágrafo único à cláusula quarta, com a seguinte redação:

*“Parágrafo único. O cálculo do imposto devido por substituição tributária nas operações com B100 destinado à mistura com o óleo diesel será feito utilizando-se a mesma carga tributária incidente nas operações internas com o óleo diesel.”*

Na mesma esteira, o Convênio ICMS 110/07, assim determinava:

*“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.”*

Assim, estamos diante de Convênios denominados autorizativos, ou seja, que apenas permite que os estados o incorporem na legislação. Com o advento da Lei Complementar nº 101/2000, que condicionou a concessão de benefícios fiscais à previsão orçamentária, todos os convênios hão de ser autorizativos, já que só implementáveis se e quando houver disponibilidade orçamentária.

A utilização de Convênios para estabelecer obrigações para os contribuintes possui algumas peculiaridades, pois, mesmo que um Estado assine um convênio para criação de um determinado dever para os contribuintes, este somente passará a valer depois de implementado pela legislação interna da Unidade da Federação a que o contribuinte pertencer.

Efetivamente, sendo o convênio autorizativo, depende de implementação pela Unidade da Federação através da edição de ato normativo próprio, inserindo o benefício em sua legislação doméstica. Anote-se que a concessão do favor fiscal decorrente de convênio autorizativo é faculdade de cada Unidade da Federação, que a determinará na sua conveniência.

Logo, entendo que até o momento da inserção do texto do Convênio na legislação estadual normatizando a matéria, o contribuinte está impedido de aplicar o benefício fiscal ou até mesmo de cumprir determinada obrigação, daí por que na minha visão, não poderia o recorrente, ao seu talante, sem a inserção na norma legislativa do teor do Convênio, calcular o imposto tal como realizado.

Menciono, pela importância e pertinência com a discussão de tal tema, transcrevo parte do Parecer exarado pela Procuradoria Geral da República, sob o n.º 6402 – RJMB, exarado nos autos do Recurso Extraordinário n.º 635.688/RS, em discussão no STF, tendo como relator o ministro Gilmar Mendes:

*“1. A base de cálculo dá a exata extensão da hipótese de incidência. É critério de dimensionamento da intensidade do aspecto material e tem por função, confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar o verdadeiro aspecto material da regra-matriz de incidência tributária.*

*2. A redução da base de cálculo representa diminuição do quantum devido em razão do surgimento de obrigação tributária apenas no plano pré-jurídico do raciocínio de Política Fiscal do legislador. No plano jurídico, atua na regra matriz de incidência, mutilando parcialmente o seu aspecto quantitativo, não confirmando o aspecto material na sua exata dimensão e intensidade.*

*3. Por atuar na estrutura da norma tributária, mutilando parcialmente o aspecto quantitativo, a redução da base de cálculo equipara-se à figura da isenção parcial e acarreta a anulação dos créditos de ICMS relativos às operações anteriores, nos termos do art. 155, § 2º, II, b, da CF. RE nº 174.478 (RTJ 198/274). Reafirmação do entendimento consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.*

*4. A exceção à exigência do estorno proporcional dos créditos de ICMS em relação às operações beneficiadas pela redução de base de cálculo deve estar expressamente prevista em lei. RE 199.147 (RTJ 208/744) e ADI nº 2.320, Eros Grau, DJ de 16.03.2007.*

*5. O Convênio ICMS nº 128/94 autorizou os Estados e o Distrito Federal a não exigir a anulação proporcional dos créditos relativos às operações com produtos da cesta básica beneficiadas com redução da base de cálculo. A concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS pressupõe não apenas autorização por meio de convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal no âmbito da CONFAZ, nos termos da LC nº 24/75, como, também, a edição de lei em sentido formal por cada um daqueles entes (CF, art. 150, § 6º c/c art. 155, § 2º, XII, g). Precedentes: ADI 1.274-MC (RTJ 168/754); RE 414.249-AgR, Joaquim Barbosa, DJe 18.11.10; RE 539.130, Ellen Gracie, (RTJ 179/185). Superação da jurisprudência anterior à EC 3/93 que não admitia distinção entre convênio autorizativo e impositivo, em privilégio ao princípio da legalidade estrita ou reserva legal a que se submete a outorga de benefícios fiscais em matéria tributária”.*

Da mesma forma, Decisão do ministro Dias Tófoli, de 18 de setembro de 2012, assim se posiciona, abordando a matéria, na discussão entabulada no RE 630705 MT:

*“A esse respeito, tenho que vem caminhando bem a doutrina e a jurisprudência que entendem estar superada a distinção entre convênios impositivos e autorizativos. Isso porque todos os convênios, após a ratificação nacional, devem ser observados pelos Estados. Contudo, a diferença de procedimentos está em verdade no conteúdo do que dispõe o convênio. Se o ajuste prescreve um benefício fiscal, para que o contribuinte possa fruir do favor fiscal, deve o Estado internalizar em sua legislação a disposição ventilada no convênio. E, para tanto, deverá haver participação do Poder Legislativo. Noutro giro, tratando-se de convênios que tratam de aspectos operacionais do imposto, como disposições que versem sobre substituição tributária, por exemplo, nada impede que o próprio Poder Executivo, por decreto, venha a internalizar a regra estatuída no convênio. Ao que me parece, a doutrina vem caminhando neste sentido.”*

Ou seja, independente de referir-se a benefício fiscal ou qualquer outra matéria, é condição *sine qua non*, a edição de Lei ou Decreto pelo estado subscritor do convênio, para que a norma nele contida possa ser aplicada em sua plenitude.

Quanto às demais arguições recursais, para não nos alongarmos muito, nada mais são do que uma reprodução daquilo que já foi devidamente posto na peça defensiva inicial, sendo plenamente rechaçadas pelo julgador de primeiro grau, a meu entender acertadamente, inclusive quanto ao entendimento do recorrente na possibilidade da alteração 103 ao RICMS/1997 realizada através da edição do Decreto nº 11.124/2008 que alterou a base de cálculo, para possibilitar a utilização do preço praticado nas operações relativas a óleo diesel, poder retroagir em seus efeitos a 18 de dezembro de 2007, data de publicação do Convênio ICMS 135/2007, diante do fato de que ainda que sendo uma medida de cunho nacional, tal instrumento somente, pois um acordo interestadual, produzirá os seus efeitos no território da unidade Federativa, a partir da sua inserção na legislação interna da mesma, o que foi o caso da retro citada alteração regulamentar. Dessa forma, estando devidamente caracterizadas as infrações 3 e 4 consoante originalmente julgado, entendo que nenhum reparo merece a Decisão de piso.

Assim, frente aos argumentos já expostos, e em conformidade com o entendimento da Procuradoria Geral do Estado através da PROFIS, exarada em seu opinativo, voto no sentido de que o Recurso Voluntário não deva ser provido.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto às infrações 3 e 4)**

Em que pese o brilhantismo do voto do Ilustre Relator, divirjo do seu entendimento quanto às infrações 3 e 4.

Observo que o Convênio ICMS 08/2007 realmente foi autorizativo e possibilitou aos Estados atribuir aos remetentes de biodiesel, situados em outras unidades federadas, a condição de sujeitos passivos por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as saídas subsequentes.

Diante de tal autorização, o Estado da Bahia se utilizou da autorização do Convênio e institui a cobrança por substituição nele prevista.

Ocorre que, posteriormente, o Convênio ICMS 08/2007 foi alterado pelo Convênio ICMS 135/07, com efeitos a partir de 18 de dezembro de 2007, quando foi acrescentado o parágrafo único à cláusula quarta, com a seguinte redação:

*“Parágrafo único. O cálculo do imposto devido por substituição tributária nas operações com B100 destinado à mistura com o óleo diesel será feito utilizando-se a mesma carga tributária incidente nas operações internas com o óleo diesel.”*

Assim, em razão do acréscimo deste parágrafo único, a partir 18 de dezembro de 2007 aquela cobrança por substituição para o biodiesel, que tinha sido autorizada pelo Convênio 08/2007, somente seria possível se o imposto fosse calculado utilizando-se a mesma carga tributária que a utilizada para o óleo diesel.

Entendo que esta mudança não é autorizativa, e sim impositiva. Observe-se que não se trata de um benefício fiscal, o qual os Estados signatários estariam autorizados a implementar. Trata-se de determinação do critério quantitativo para os casos de substituição tributária do bioediesel, a qual, a partir de 18 de dezembro de 2007, somente estava autorizada se atendesse ao quanto previsto no Convênio ICMS 135/2007.

A norma do Estado da Bahia que instituiu a substituição tributária para o biodiesel não poderia contrariar o quanto previsto no Convênio ICMS 135/2007, pois, tal substituição somente poderia ser implementada se atendesse ao quanto previsto no parágrafo único da Cláusula Quarta do Convênio ICMS 08/2007.

Observe-se, ainda, que segundo o art. 9º da LC 87/96 são os Convênios que estipulam as regras de substituição tributária em operações interestaduais:

*Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.*

Diante disso, há de se observar que o Convênio ICMS 135/2007 neste caso tem força de lei, logo, não poderia o RICMS/BA dispor sobre a mesma matéria de maneira diversa, por força do art. 99 do CTN.

Face ao exposto, entendo que as infrações 3 e 4 restam elididas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299904.0002/12-5**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS (REFINARIA LANDUPHO ALVES)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.698.444,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infrações 3 e 4) – Conselheiros(as): Valtércio Serpa Júnior, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Oswaldo Ignácio Amador, Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 3 e 4) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Leonardo Baruch Miranda Souza.

Sala de Sessões do CONSEF, 07 de agosto de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEREIDO – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto às infrações 3 e 4)

ROSANA JEZLER GALVÃO - REPR. DA PGE/PROFIS