

A. I. Nº - 278937.1013/13-2  
AUTUADO - SADA BIO-ENERGIA E AGRICULTURA LTDA.  
AUTUANTE - WILDE RABELO DIAS FILHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 23. 10. 2014

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0212-01/14**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÁLCOOL ETÍLICO CARBURANTE. FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS E O CONSEQUENTE RECOLHIMENTO AO ESTADO DA BAHIA, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Comprovado nos autos que o autuado na data do fato gerador encontrava-se obrigado a fazer a retenção e o consequente recolhimento nas remessas para esse Estado de álcool etílico carburante na condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS, consoante teor expresso do §6º do art. 289 do RICMS-BA/12, decorrente da vigência da Lei nº 12.605/12 de 14/12/2012 que recepcionou na legislação baiana a previsão contida no inciso I da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 110/07. Autuado comprova alguns pagamentos efetuados pelos destinatários. Infração subsistente parcialmente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 06/11/2013, exige ICMS no valor de R\$3.244.821,28, em razão da apuração das irregularidades a seguir descritas:

01 - Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, em março 2013. Valor R\$4.192,49, acrescido da multa de 150%.

02 - 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, nos períodos de 17.12.12 / 03.05.2013. Valor R\$3.240.628,79, acrescido da multa de 60%.

O impugnante, por meio de advogado com procuraçāo à fl. 41, apresenta defesa, às fls. 22 a 40, refutando a acusação fiscal nos termos a seguir sintetizados.

Argui, inicialmente, a tempestividade de suas alegações; relata os fatos que deram origem à lide, aduzindo que o ponto central do lançamento é a alteração na legislação baiana, que deu efetividade ao que dispõe o Convênio ICMS 110/2007. Diz que, com o advento da Lei 12.605/12, em 14.12.12, alterando a Lei 7.014/96, a responsabilidade tributária pela retenção e recolhimento do ICMS, nas operações com álcool combustível, foi transferida das distribuidoras localizadas no Estado da Bahia para o produtor localizado em outra unidade da Federação, no caso Minas Gerais. Descreve o art. 8º da Lei 7.014/96; admite que continuou promovendo a venda de combustível às distribuidoras baianas sem inclusão do valor relativo ao ICMS e, por conseguinte, sem o recolhimento antecipado, o que originou a presente autuação fiscal.

Aduz que, não obstante a clareza dos fatos, pretende demonstrar a insubsistência do lançamento, arguindo que a Constituição Federal consagrou o princípio da anterioridade como garantia para o

contribuinte, compreendendo a Anterioridade Nonagesimal, a Irretroatividade ou a Anualidade, nos termos do art.150, CF 88. Diz que as três normas buscam garantir que o contribuinte não seja surpreendido com alteração da carga tributária de forma súbita e o conhecimento prévio da carga tributária incidente sobre a sua atividade é condição essencial para definição de preço, planejamento dos investimentos, contratação de mão de obra, fechamento de contratos com clientes e fornecedores. Diz que não se trata de mera formalidade, mas da efetivação, na prática, do sobreprincípio da Segurança Jurídica.

Enfatiza que, no caso em concreto, até dezembro de 2012, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações com álcool combustível era do adquirente e que formulou seus negócios nesta premissa de todos conhecida, em especial, na definição do preço da mercadoria, fator preponderante, tanto para o vendedor quanto para o adquirente. Aduz que a partir de 14 de Dezembro de 2012, a Fazenda Estadual alterou esta lógica, em ofensa direta aos ditames constitucionais.

Diz que não houve apenas uma alteração da forma de arrecadação. A lei que modificou a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, criou uma nova realidade para o adquirente e o vendedor, que não era conhecida no momento da definição do preço do produto. Reitera que é inadmissível o Fisco, a seu bel-prazer, alterar o sujeito passivo da obrigação tributária por substituição, exigindo o cumprimento da lei nova no dia seguinte a sua publicação.

Defende ser justo e razoável que os envolvidos dispusessem de tempo para se adequar à nova realidade, ressaltando que tal medida criou uma crise sem precedentes no setor de combustíveis no Estado da Bahia, representando o fechamento de várias empresas. Aduz que demonstrando sua boafé, notificou as empresas com as quais mantém operações de venda de combustíveis, no Estado da Bahia, para que estas apresentassem os comprovantes de recolhimento (DOC 2) e que, conforme a legislação estadual, o destinatário da mercadoria é responsável solidário pelo recolhimento do tributo. Transcreve o art. 6º, XV da Lei 7.014/96:

Deduz que a Lei 12.605/2012, publicada em 14/12/2012, que deu nova redação à Lei nº 7.041/96, só produzirá efeitos, a partir de 14/04/2013. Para os fatos geradores ocorridos antes desta data, a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS deve obedecer a redação anterior que definia o adquirente do álcool combustível como responsável.

Diz que, no período autuado, realizou operações de venda de álcool combustível para a empresa FIX DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO, que detinha regime especial para recolher o ICMS até dia 09 do mês subsequente às operações, conforme Parecer nº 23254120127 (DOC 3), informação que consta de todas as notas fiscais de saída de combustíveis para esta empresa (DOC 4). Alega que confiando nesta condição autorizada pela Secretaria da Fazenda, deixou de recolher o ICMS na saída no produto.

Argui que da informação da cassação do regime especial concedido a FIX (18.03.2013), somente tomou conhecimento em 17/05/2013, através de e-mail da Secretaria da Fazenda Estadual (DOC 5) e que contra esta cassação havia impetrado Mandado de Segurança, Processo nº 0328665-81.2013.8.05.0001, obtido liminar que garantiu a restauração do regime (DOC 6). Explica que, ciente da liminar, continuou emitindo nota fiscal em favor da FIX sem a inclusão do ICMS incidente, cujo recolhimento caberia, por força da decisão judicial, ao adquirente da mercadoria. Ressalta que no mesmo dia 17 de maio de 2013, quando a SEFAZ/BA comunicou a cassação do aludido regime, o Magistrado, prolator da decisão que deferiu a liminar proferiu despacho determinando a intimação da SEFAZ para cumprir os termos da decisão, sob pena de multa (DOC 7). Diz que a liminar vigorou até Junho de 2013, quando sobreveio sentença que denegou a segurança (DOC 8).

Sublinha que o Fisco baiano não disponibiliza nenhuma ferramenta de consulta aos contribuintes de outros Estados para verificação da situação dos regimes especiais concedidos a empresa com as

quais eles operam. Completa que o Estado de Minas Gerais já dispõe desta consulta, o que garante segurança ao contribuinte.

Pede que todo o crédito exigido oriundo das operações de venda de combustível para a FIX DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO seja cancelado, considerando o Regime Especial concedido pelo Estado, garantido por liminar judicial, no qual a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS permanecia com o adquirente.

Argumenta que a Fazenda Estadual não considerou recolhimentos que fez referentes à venda de combustível para a empresa AROGAS. Junta os DANFES e comprovantes de recolhimento (DOC 9).

Diz que o Convênio ICMS 110/2007 autoriza os Estados a atribuir ao remetente da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente nas operações com as mercadorias que relaciona, mas, não autoriza que os Estados signatários transfiram ao remetente da mercadoria o recolhimento do adicional do ICMS destinado ao Fundo de Pobreza, previsto no art. 16-A, da Lei 7.014/1996. Argui que o adicional ao Fundo de Pobreza tem destinação prevista em lei, qual seja o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza. Isto significa que sua natureza não é de imposto, tributo não vinculado por definição, devendo ser decotado do principal.

Transcreve o art. 10, da Lei 7.014/96, destacando a possibilidade de estabelecer via Convênio o regime de substituição tributária para recolhimento do imposto; sendo a alíquota interna fixada em 17%, a responsabilidade do remetente seria recolher o ICMS utilizando este percentual.

Conclui que o Estado de destino não está autorizado a exigir do remetente, localizado em outro Estado da Federação, qualquer montante além disso. Roga pela exclusão do montante cobrado os valores referentes ao adicional do ICMS destinado ao Fundo de Combate à Pobreza, cuja responsabilidade pelo recolhimento não foi transferida ao remetente da mercadoria.

Assevera que descabe a aplicação de qualquer penalidade e, ainda que fossem válidos os créditos lançados mediante o presente PAF, forçoso reconhecer que a aplicação da multa de 100% a 150% é manifestamente contrária ao princípio da razoabilidade. Cita, nesse sentido, o professor Sacha Calmon Navarro Coelho, aduzindo que a imposição de multa confiscatória, ofende a livre iniciativa e a atividade do autuado, por cercear-lhe o direito de exercê-las (artigos 5º, XIII e 170, caput, ambos da CF/88). Transcreve a jurisprudência correspondente.

Finaliza pedindo o provimento integral de sua impugnação; reconhecimento que a Lei 12.605/2012 somente produziu efeitos válidos a partir de 14/04/2013, segundo os princípios constitucionais da anterioridade, anualidade e irretroatividade; seja reconhecido o regime especial da FIX, concedido por esta Secretaria da Fazenda e garantido por decisão judicial, vigente no período de autuação; reconhecidos os recolhimento efetivados e comprovados, nessa oportunidade; que sejam descontados os valores referentes ao adicional ao Fundo de Pobreza e, por fim, caso subsista a cobrança do ICMS, seja reduzida a multa aplicada em patamar elevado.

O autuante presta informação fiscal, fls. 295 a 297, argumentando, quanto à ofensa ao princípio da irretroatividade, que todos os fatos geradores são posteriores a 14/12/2012 e que, em relação à anterioridade nonagesimal e anualidade, não há nenhuma quebra de princípios, pois não houve instituição ou aumento de imposto, apenas alteração do responsável tributário, que antes era o distribuidor e a partir de 15/12/2012 passou a ser produtor do AEHC.

Informa ainda que a obtenção de Liminar em Mandado de Segurança é de natureza precária, isto é, revogada a liminar, como o foi, pelo Juiz de Direito Dr. Gilberto Bahia de Oliveira (fls. 86 a 93), autorizada está a cobrança do ICMS devido, desde o dia posterior à alteração havida na legislação tributária.

Quanto aos recolhimentos realizados pelo autuado, diz que foram aproveitados, elaborada nova planilha, que reduziu o valor do crédito tributário, inicialmente exigido, para R\$ 3.171.180,82. Com relação à cobrança da alíquota de 19% do AEHC não configura nenhuma ilegalidade, estando

prevista expressamente na lei 12.038, de 06.12.10, que altera o Art. 16-A da Lei 7.014/96, não existindo alíquota de 17% ou 2% nas operações de AEHC, mas apenas a alíquota de 19%, ocorrendo o recolhimento em documentos com códigos de receitas diversos, como forma de possibilitar o recolhimento para o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Diz ainda que as multas aplicadas não tem nenhuma natureza confiscatória e que os julgados que se referiu não estão referendada pelo STF, além de toda uma jurisprudência que acata a imposição de multas em percentuais ainda maiores. Pede procedência em parte do Auto de Infração.

O contribuinte autuado protocola novas manifestações. A primeira, fl. 312, indicando o endereço eletrônico de seus patronos e às fls. 316/324, suas razões acerca da Informação Fiscal.

Sobre a afirmação do Auditor Fiscal que “*não houve instituição ou aumento de imposto, mas apenas alteração do responsável tributário que antes era o distribuidor e a partir de 15/12/2012 passou a ser produtor de AEHC*”, diz que a mesma tenta minimizar as consequências econômicas e fiscais provocadas pela alteração, nas operações realizadas com as empresas distribuidoras de combustíveis localizadas na Bahia. Aduz que o conhecimento prévio da carga tributária é condição essencial para definição de preço, planejamento dos investimentos, contratação de mão de obra, fechamento de contratos com clientes e fornecedores. Diz que a mudança não é mera formalidade, mas da efetivação prática do sobreprincípio da Segurança Jurídica e que seria justo e razoável que os envolvidos dispusessem de tempo para se adequar a esta nova realidade.

Atinente ao regime especial da FIX DISTRIBUIDORA, diz que consta nos autos a comprovação de que, apenas em 17/05/2013, a Secretaria da Fazenda Estadual informou à impugnante, através de email (DOC 5), que tal regime havia sido cassado, em 18/03/2013. Acrescenta que o Fisco baiano não disponibiliza nenhuma ferramenta de consulta aos contribuintes de outros Estados para verificação da situação dos regimes especiais concedidos às empresas com as quais eles operam, procedimento diverso dos demais Estados. Pede o cancelamento dos créditos exigidos a partir das operações de venda de combustível para a aludida distribuidora.

Admite que o crédito fiscal foi retificado para excluir os valores comprovadamente recolhidos, mas, argui que houve grave incorreção, porquanto não existe a alíquota de 19%, como pretendeu fazer crer o autuado, com relação ao recolhimento para o Fundo de Combate a Pobreza. Diz que se de duas receitas, porque são dois tributos de natureza completamente diferentes.

Reitera que o Convênio ICMS 110/2007 autoriza os Estados a atribuir ao remetente da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente nas operações com as mercadorias que relaciona, mas não transferir ao remetente o recolhimento do adicional do ICMS destinado ao Fundo de Pobreza (art. 16-A da Lei 7.014/1996).

Completa que o adicional tem destinação prevista em lei e sua natureza não é de imposto, tributo não vinculado por definição. Não se confunde com o ICMS e deve ser decotado do principal. Diz que o art. 10 da Lei 7.014/96 definiu a responsabilidade pelo pagamento do ICMS-ST, na operação interestadual com petróleo e com lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, em relação às operações subsequentes. Sendo a alíquota interna fixada em 17%, a responsabilidade do remetente se limitaria ao recolhimento do ICMS, nesse percentual.

Questiona que o Estado de destino não está autorizado a exigir do remetente localizado em outro Estado da Federação qualquer montante além disso. Pede a exclusão do montante cobrado referente ao adicional do ICMS destinado ao Fundo de Combate à Pobreza, cuja responsabilidade pelo recolhimento não foi transferida ao remetente da mercadoria.

Diz que recentes decisões do STF afastam a aplicação de multa superior a 30% sobre o valor do tributo devido. Como prova, transcreve trecho do RE 754554 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 22/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 27-11-2013

PUBLIC 28-11-2013); RE 523471 AgR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado 06/04/10, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010, além do RE 523471 e ADI 1.075/DF.

Concluiu que buscou notificar as empresas adquirente para que comprovem o recolhimento do ICMS relativo às operações de compra do álcool combustível, em demonstração da sua boa fé, porque sempre primou pela observância de suas obrigações fiscais e tributárias.

É o relatório

#### VOTO

O presente lançamento de ofício tem origem na falta de recolhimento do ICMS retido e na falta de retenção do ICMS e do consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de Álcool Hidratado realizadas para contribuinte no Estado da Bahia, no período de 17.12.12 a 03.05.2013.

O autuado é contribuinte substituto, localizado no Estado de Minas Gerais, vendeu Álcool Hidratado para contribuintes do Estado da Bahia: LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETROLEO LTDA (IE 51.905.235), AROGAS COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA (IE 77.471.729), CONFIANCA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEL LTDA - ME (IE 67.715.792). Argui que o ponto central do lançamento foi a alteração na Lei do ICMS do Estado (Lei 7.014/96), através da Lei 12.605/12, em 14.12.12 que, dando cumprimento ao disposto no Convênio ICMS 110/2007, transferiu a responsabilidade tributária pela retenção e recolhimento do ICMS, nas operações com álcool combustível, das distribuidoras localizadas no Estado da Bahia, para o produtor localizado em outra unidade da Federação.

Admite que a despeito da alteração retro aludida, continuou promovendo a venda de combustível às distribuidoras baianas, sem a inclusão do valor relativo ao ICMS e, por conseguinte, sem o recolhimento antecipado, dando azo a presente autuação fiscal.

Nas razões, os questionamentos do sujeito passivo, podem ser assim, resumidos:

1 - A insubsistência do lançamento de ofício, face ao princípio da anterioridade, como garantia do contribuinte, compreendendo a anterioridade nonagesimal, a irretroatividade e a anualidade, nos termos do art. 150, CF 88. Argui, que no caso em concreto, até dezembro de 2012, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações com álcool combustível era do adquirente, tendo formulado seus negócios com tal premissa. A partir de 14 de dezembro de 2012, a Fazenda Estadual alterou tal lógica, transferindo a responsabilidade pelo recolhimento para o produtor, localizado em outro Estado, quando já havia concretizado vários contratos com preço definido, de acordo com a legislação então vigente. Conclui que a Lei 12.605, publicada em 14/12/2012, produzirá efeitos, somente a partir de 14/04/2013;

2 - Diz que a FIX DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO detinha regime especial para recolher o ICMS até dia 09 do mês subsequente às operações (Parecer nº 23254120127 - DOC 3), por conta dessa condição, deixou de recolher o ICMS na saída do produto;

3 - Aduz que o Fisco baiano não disponibiliza ferramenta de consulta aos contribuintes de outros Estados para verificação de regimes especiais concedidos a empresa com as quais operam.

4 - Assevera que o Convênio ICMS 110/2007 determinou que as unidades da Federação pudessem atribuir ao remetente de álcool etílico a condição de sujeito passivo por substituição tributária exclusivamente sobre o ICMS incidente sobre operações com tais produtos, mas não autorizou que o Estado da Bahia pudesse exigir o adicional ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza sobre o imposto devido no regime de substituição tributária, na aquisição de álcool etílico.

5 - Argumenta que a Fazenda Estadual não considerou os recolhimentos efetuados pela AROGAS, cujos comprovantes de recolhimento constam dos autos (DOC 9).

6 - Efeito confiscatório das multas aplicadas.

Sobre a aquisição de combustíveis, assim dispõe a Constituição Federal (CF 88), em seu art. 155, § 2º, X, b:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§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”

Nos termos da Constituição Federal, independentemente da destinação de combustíveis ou lubrificantes (uso próprio, revenda, comercialização, utilização no processo de industrialização etc.) não há incidência de ICMS nas operações de saída de lubrificantes para outro Estado. O imposto deverá ser recolhido integralmente ao Estado onde ocorrer o consumo, nos termos do art. 155, § 4º, I da CF 88 (Emenda Constitucional nº 33/01)

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

A Lei Complementar LC nº 87, de 13.09.96, na mesma linha, prescreve no art. 2º, § 1º, III, conforme abaixo transcrito:

“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.”

Isso significa que, se os lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, além da energia elétrica, forem adquiridos para uso e consumo próprio, o Estado de destino terá direito ao ICMS integral da operação na entrada dos produtos no estabelecimento adquirente.

Portanto, na saída de lubrificante para outro Estado não há incidência de ICMS. O imposto deverá ser recolhido integralmente pelo destinatário (adquirente de lubrificantes no Estado de consumo). Decidiu o STF que a norma constitucional firma, nas operações interestaduais de remessa de derivados de petróleo e outros produtos retro mencionados, a competência do Estado destinatário (onde se dará o consumo do produto) para a arrecadação do ICMS incidente na operação (RE nº 198.088/SP, DJ 5/9/03).

Para facilitar a operacionalização, poderá a legislação do Estado destinatário prescrever a substituição tributária a fim de que o remetente de combustíveis e lubrificantes de outro Estado fique com a obrigação de reter o imposto na condição de substituto repassando-o integralmente ao Estado destinatário. A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados, nos termos do art. 9º, LC nº

87/96, em atenção ao princípio federativo e visando preservar a autonomia dos entes estatais (art. 102, CTN).

Nesse sentido, a venda de álcool etílico hidratado combustível - AEHC para contribuintes localizados em outro Estado é objeto do Convênio ICMS nº 110, de 28-09-2007, que assim prescreve, em sua cláusula primeira:

“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:

(...)

I - álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol (álcool etílico anidro combustível e álcool etílico hidratado combustível), 2207.10;

Ao compulsar as peças que compõem o Processo Administrativo Fiscal - PAF e a legislação pertinente, verifico que, a Lei nº 12.605/12 de 14/12/2012, publicada no DOE de 15 e 16/12/12, com efeitos a partir de 15/12/12, efetivamente, alterou a Lei 7.014/96, excluindo da responsabilidade por substituição tributária das distribuidoras de combustíveis, o produto álcool carburante do inciso III do art. 8º, abaixo transcrito:

“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;”

Regulamentando a norma, o §6º do art. 289 do RICMS-BA/12, a seguir reproduzido, também alterado com o advento da Lei nº 12.605/12, e em consonância com o inciso I da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 110/07, estatui a obrigação da antecipação por parte dos remetentes.

“Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.

(...)

§ 6º Os contribuintes que realizarem operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com os demais produtos tratados no Convênio ICMS 110/07, deverão cumprir as obrigações principais e acessórias previstas no referido convênio.”

Desse modo, a presente autuação encontra fundamento nos dispositivos legais acima enunciados, estando correta a exigência dos créditos tributários, na remessa de Álcool Hidratado pelo responsável substituto, adquirido por contribuintes localizados neste Estado.

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito, discriminando as operações de saídas com álcool etílico hidratado combustível - AEHC, cujas notas fiscais foram emitidas a partir de

17.12.2012, já na vigência da nova redação da Lei 7.014/96, dada pela Lei nº 12.605/12, que deslocou para o remetente a obrigação de proceder à retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas à contribuinte localizado no Estado da Bahia.

No que refere à arguição de ofensa às garantias do contribuinte, em face ao princípio da anterioridade prevista no art.150, CF 88 (nonagesimal, a irretroatividade e a anualidade), não entendo que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações com álcool combustível acometida ao remetente, a partir de 14 de dezembro de 2012, através da Lei 12.605/12, constituam em violação aos artigos 5º, *caput* e LIV (devido processo legal) ou 150, III, *a*, *b* e *c*, todos da Carta Constitucional.

Sabe-se que o artigo 150, III, "b" da Constituição Federal veda a cobrança de tributos "*no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*". O princípio da anterioridade do exercício financeiro predica que se uma lei vier a aumentar ou criar um tributo, ela deverá ser anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado.

O fundamento deste princípio é a não surpresa, objetivando evitar que o contribuinte seja surpreendido com a cobrança de um determinado tributo do "*dia para a noite*", sem tempo para se programar para a nova exação. Tal princípio veio em reforço ao princípio da irretroatividade, pois além de o legislador vedar a aplicabilidade da lei a fatos anteriores à sua edição, ele também veda que a lei que crie ou aumente tributo venha a ser aplicada no mesmo exercício financeiro. Este princípio constitucional, assim como o princípio da irretroatividade, é considerado cláusula pétrea, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal na ADIN 939-7 DF, da relatoria do Ministro Sydney Sanches.

O princípio da noventena (anterioridade nonagesimal), art. 150, III, "c", acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42/2003, surgiu em reforço ao princípio da anterioridade do exercício financeiro, com o fito de evitar que o contribuinte fosse surpreendido com o aumento e instituição de tributos nos últimos dias do ano, sem que esta lei estivesse a desobedecer ao princípio da anterioridade comum, pois o Estado estava a cobrar o tributo horas depois, contudo, em outro exercício financeiro.

Objetiva coibir que um tributo fosse criado ou tivesse a sua alíquota aumentada no dia 31 de dezembro, passando a ser cobrado no dia 01 de janeiro do ano seguinte, horas depois de sua instituição. O princípio da noventena enfatizou o princípio da anterioridade, exigindo o prazo de 90 dias da data em que tenha sido publicada a lei que instituiu ou aumentou o tributo.

Ocorre que a imputação de recolhimento por substituição tributária, como ocorreu, no caso em concreto, não equivale à instituição ou majoração de tributo, uma vez que a referida norma estadual (Lei nº 12.605/12) apenas alterou a forma de recolhimento do tributo devido em virtude da circulação de produtos. Considera-se ainda o fato de que os valores recolhidos pelo autuado, no início da cadeia, lhes serão devolvidos em função da substituição inerente à forma de tributação, inexistindo embasamento legal para a aplicação do interregno da anterioridade.

A alteração da sistemática de apuração do ICMS, portanto, não está sujeita à observância do princípio da anterioridade, uma vez que não trata a hipótese de instituição ou majoração de tributo. No caso, o ICMS já está instituído e, a rigor, não há majoração. O dispêndio inicial com relação ao tributo devido pelos demais entes da cadeia será resarcido na operação subsequente.

A arguição defensiva de que já havia concretizado contratos de compra com preço definido de acordo com a legislação vigente, antes da modificação, não pode ser acolhida, posto que se trata de assunto que deverá ser resolvido na esfera de negócios entre as partes e no campo das relações privadas. Mesmo porque, o agravamento do encargo que cabe ao substituto é tão somente aparente, uma vez que o desembolso pelo ICMS que não é próprio será resarcido na saída da mercadoria do estabelecimento.

Assim decidiu recentemente o Supremo Tribunal Federal, no Agravo Regimental em Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo nº 682.631-MG (25.03.2014), da relatoria do Ministro Roberto Barroso, aduzindo que a instituição do Regime de Substituição Tributária é hipótese que não representa ofensa aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal.

Decisão apoiada na jurisprudência do mesmo STF (MC ADI 4.016-PR, Rel. Min. Gilmar Mendes), no sentido de que a revogação de isenções e as demais majorações indiretas de tributos não estão sujeitas ao princípio da anterioridade. O caso sob análise é ainda mais distante do âmbito de atuação do princípio da anterioridade, pois não haverá, na hipótese, um resultado numérico a maior. O aporte inicial, ainda que expressivo, será recuperado na operação de saída da mercadoria. Definiu, por fim, o STF, que o dever de cooperação com o Fisco é um ônus que deve ser suportado em favor do interesse público, cuja consecução passa pela otimização da arrecadação. Inconsistência, dessarte, da tese de ofensa ao princípio da anterioridade

Com relação ao adicional do ICMS destinado ao Fundo de Pobreza, argumenta o sujeito passivo que o mesmo tem destinação prevista em lei, significando que sua natureza não é de imposto e deve ser decotado do principal. Diz que fixada a alíquota interna em 17%, a responsabilidade do remetente da mercadoria seria a de recolher o ICMS, nesse percentual, não estando o Estado de destino autorizado a exigir do remetente, localizado em outro Estado, qualquer montante além.

O Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FCEP) foi instituído por meio da Emenda Constitucional nº 31 (EC 31/00), promulgada em 14.11.2000, que acrescentou ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) os artigos 79 a 83. Além do fundo formado com recursos federais, a referida EC determinou a criação de Fundos Estaduais, Distritais e Municipais, nos seguintes termos:

O art. 79 da ADCT previu a instituição, no âmbito do Poder Executivo Federal, do Fundo de Combate a Pobreza, a ser regulado por Lei Complementar com escopo de viabilizar aos brasileiros "*acesso a níveis digno de subsistência*", sendo os recursos destinados a ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programa de relevantes interesse social. A Lei Complementar nº 111, de 6 de Julho de 2001 dispõe sobre os artigos 79,80 e 81, ADCT.

No âmbito Estadual, Distrital (art. 82, caput' e § 1º, do ADCT) e Municipal (art. 82, § 2º do ADCT), o art. 82 do ADCT, previu, igualmente, a criação do Fundo, para cujo financiamento, poderia ser criado, no caso dos Estados e Distrito Federal, adicional de até 2 pontos percentuais na alíquota de ICMS, a incidir sobre produtos e serviço supérfluos, nas condições definidas na Lei Complementar (art. 155, § 2º , XII, CF 88). Criado para vigorar até 2010, a emenda Constitucional 67, de 22.12.2010, prorrogou a vigência do Fundo por tempo indeterminado.

Não encontro reparos a fazer na forma como foram constituídos os valores do ICMS devido, em face à aplicação da alíquota de 19%, nas saídas dos produtos do contribuinte autuado, já incluído o percentual de 2%, alíquota adicional do ICMS cuja arrecadação é vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação à Pobreza. No Estado da Bahia, o citado Fundo foi instituído pela Lei nº 7.988/2001, que acrescentou o art. 16-A à Lei nº 7.014/1996, e pela Portaria SEFAZ nº 133/2002. A prorrogação da exigência por prazo indeterminado foi dada pela Lei nº 12.038, de 06 de dezembro de 2010).

As operações com álcool etílico hidratado combustível (AEHC) foram acrescentadas no rol dos produtos sobre os quais incidem o adicional de 2%, no inciso I, do parágrafo único do art. 16-A, na redação dada pela Lei nº 9.651/05, efeitos a partir de 01/10/05.

Irrelevante a arguição defensiva de que o adicional tem destinação prevista em lei e não tem a natureza de imposto. É cediço a existência de alguns critérios que distinguem os tributos, sendo um deles, a sua destinação. O tributo em análise, por exemplo, o ICMS, tem como uma das principais características não ser vinculado a nenhuma atividade do Estado. Todavia, parece-nos que Emenda Constitucional nº 31/00 trouxe uma inovação no ordenamento jurídico correspondente a essa

característica, criando uma destinação atípica.

Renomados tributaristas defendem que o adicional de qualquer tributo tem a natureza do próprio tributo, sendo uma forma de aumentar o imposto que já existe. Luciano Amaro ensina que os chamados adicionais participam da natureza da prestação principal a que se acrescem, têm a mesma natureza do imposto a que se agregam e seguem o mesmo regime jurídico. Mais que um simples acessório, seguem a sorte do principal (AMARO, Luciano da Silva. In: Revista de Direito Tributário nº 35, p. 167).

Dessa forma, desnecessários outros comentários a respeito do tema, não havendo nada que desabilite a sua exigência devendo ser ressaltado, no entanto, que os princípios constitucionais que regem o tributo aplicar-se-ão forçosamente em relação ao adicional do tributo, independente da figura híbrida que constitui o fundo de combate e erradicação da pobreza.

Sobretudo, porque, não existe qualquer ofensa ao princípio da legalidade, haja vista que a exigência tem previsão regular instituída através da Lei Estadual nº 9.651/2005, alcançando o produto comercializado pelo autuado - AEHC (art. 16, parágrafo único inciso I, Lei 7.014/96) e o recolhimento é feito conforme código próprio de receita - ICMS - Substituição Tributária - Adicional Fundo de Pobreza - 2133, conforme, aliás, foi o procedimento adotado nesse PAF. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal vem validando os adicionais similares criados pelos Estados e pelo Distrito Federal (RE 570.016-AgR/RJ, Rel. Min. Eros Graus).

Na reclamação do autuado contra a aplicação do referido adicional, tendo em vista a sistemática correspondente à substituição tributária, o direito também não assiste ao autuado, uma vez que a legislação estabelece que os estabelecimentos qualificados como responsáveis pela retenção e pelo pagamento do ICMS deverão apurar o imposto mediante a aplicação da alíquota integral sobre a base de cálculo determinada para efeito de retenção e pagamento do ICMS devido por substituição. Por força da cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 81/93 (normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal), o sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

A Portaria 133/2002 estabelece a forma de recolhimento do ICMS resultante da adição de 2% às alíquotas do ICMS incidentes nas operações com os produtos especificados, que deverá ser efetuado em separado, conforme, inclusive, ocorre nos casos acostados aos presentes autos. Está, portanto, correta a exigência o adicional de 2% ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, além do ICMS no regime de substituição tributária, na aquisição de AEHC.

Quanto ao Parecer nº 28730.2012 (Processo SIPRO nº 232541/2012-7) que concedeu a autorização para dilação do prazo de pagamento do imposto para o estabelecimento destinatário, FIX DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA., cassada em 18.03.2013 (Processo SIPRO nº 046737/2013-1), convém salientar que esse benefício em nada afeta a condição de remetente do autuado, responsável legal pela retenção do imposto.

Mesmo o Mandado de Segurança (Processo 0328665-81.2013.8.05.0001), fls. 80/93, cujo objetivo foi obtenção de provimento liminar contra a instituição do regime de recolhimento antecipado de ICMS normal relativo às operações próprias e o ICMS por substituição tributária (cassação da autorização para dilação do prazo de pagamento do ICMS), devido pela distribuidora FIX DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA, não tem o condão de alcançar as operações, objeto da presente autuação.

Isto porque, nos termos do art. 9º, LC nº 87/96, o Convênio ICMS nº 110/07, autorizou ao Estado da Bahia, quando destinatário, atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com tais produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última etapa da cadeia.

Nesse sentido, o Estado da Bahia fez publicar no DOE de 15 e 16/12/12, a Lei nº 12.605/12 de 14/12/2012, com efeitos a partir de 15/12/12, excluindo o álcool etílico hidratado combustível - AEHC da responsabilidade por substituição tributária das distribuidoras do combustível, dando azo ao disposto na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 110/07, que atribui ao remetente a condição de sujeito passivo por substituição tributária.

Em resumo, após a aludida alteração na Lei de ICMS do Estado da Bahia (Lei nº 12.605/12), as Distribuidoras de Combustíveis na Bahia deixaram de ser substitutas tributárias com relação ao álcool etílico hidratado combustível (AEHC), não sendo mais responsáveis pelo recolhimento do ICMS. Em tais operações, o ICMS total incidente no produto deve ser retido pelo remetente.

Nesses termos, não obstante a posterior revogação da liminar e denegação da segurança solicitada pela FIX DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA, considerando a inexistência de ato abusivo ou ilegal no cancelamento da autorização questionada, a responsabilidade do autuado como sujeito passivo da substituição tributária, dada pelo Lei 12.605, a partir de 15.12.2012, não pode ser confundida com a diliação de prazo do pagamento autorizada para a Distribuidora, supra referida, no Estado da Bahia, através de Regime Especial, posteriormente cancelado.

Por outro lado, em contrário a afirmação da defesa, os pagamentos efetuados pelos adquirentes dos produtos foram considerados pelo Auditor Fiscal, o que permitiu a modificação do valor inicialmente exigido de R\$3.244.821,28 (fls. 11/16) para R\$3.171,180,82 (fls. 298/306).

Igualmente, não está correto o autuado na afirmação que o Fisco baiano não disponibiliza ferramenta de consulta aos contribuintes de outros Estados para verificação de regimes especiais concedidos a empresa com as quais operam, posto que consta de Inspetoria Eletrônica da Secretaria da Fazenda relação das distribuidoras com Regime Especial, além dos contribuintes sujeitos ao regime especial de fiscalização.

Em conclusão, diante da toda exposição, não resta dúvida que o autuante agiu acertadamente, visto que, na data da autuação do AEHC, objeto do Auto de Infração cabia ao remetente, ora autuado, ter procedido à retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas à contribuinte localizado no Estado da Bahia. Obrigaçāo expressamente determinada no §6º do art. 289 do RICMS-BA/12 com respaldo na Lei 7.014/96 e do Convênio ICMS 110/07. Concluo pela subsistência parcial da autuação.

Constatou que a multa indicada no Auto de Infração foi corretamente tipificada e em total consonância com a previsão expressa na alínea “e” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Quanto à alegação do impugnante de que os percentuais de 150% (na primeira infração ) e de 60% são excessivos, desproporcionais e tem caráter confiscatório, reitero que tais multas estão capituladas na Lei 7.014/96, sendo, portanto, legais. Reitero que, conforme disposto no art. 167, inciso I do RPAF-BA/99, não figura nas atribuições deste órgão julgador, apreciar a legalidade ou constitucionalidade do direito posto, devem, portanto, ser mantidas as multas indicadas.

No que pertine, especificamente, ao pedido de redução da multa, também não acolho o pleito do autuado por falecer competência a esta Junta, uma vez que, de acordo com o art. 159 do RPAF-BA/99, a atribuição regimental para dispensar ou reduzir multa por descumprimento de obrigação principal é da Câmara Superior do CONSEF.

Diante do exposto, o Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE.

É o voto.

#### VOTO DISCORDANTE

Minha discordância é quanto ao item 2º, que acusa o autuado de ter deixado de proceder à retenção do ICMS nas vendas para o Estado da Bahia, no período compreendido entre 17.12.12 e 3.5.13.

A autuação diz respeito a operações com álcool hidratado.

O autuado é estabelecido no Estado de Minas Gerais.

Duas questões suscitadas pela defesa chamaram a minha atenção. Uma delas é quanto à inobservância do princípio da anterioridade nonagesimal, tendo em vista a alteração do inciso XVII do art. 6º da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 12.605/12, de 14.12.12, relativamente à atribuição da responsabilidade tributária ao remetente, localizado em outra unidade da Federação, de combustíveis derivados do petróleo, biodiesel B100 e álcool etílico anidro combustível, quando destinados ao Estado da Bahia.

O autuado protesta que não poderia ser surpreendido com a alteração da carga tributária de forma súbita, pois o conhecimento prévio da carga tributária incidente sobre sua atividade é condição essencial para a definição de preço, planejamento dos investimentos, contratação de mão de obra e fechamento de contratos com clientes e fornecedores. Aduz mais adiante que seria justo e razoável que as empresas envolvidas nessa situação dispusessem de tempo para se adequar à nova realidade. Reclama que tal mudança criou uma crise sem precedentes no setor de combustíveis no Estado da Bahia, causando o fechamento de várias empresas.

Essa alteração da Lei nº 7.014/96 foi feita com base numa autorização prevista na cláusula primeira do Convênio ICMS 110/07. Note-se que o Convênio é de setembro de 2007. Embora o convênio previsse que ficavam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com aqueles produtos, somente 5 anos depois, em dezembro de 2012, a Bahia resolveu fazer uso daquela autorização. Como o convênio já previa a possibilidade de a lei baiana atribuir tal responsabilidade aos remetentes das mercadorias, os produtores estabelecidos em outros Estados já sabiam disso, mas apenas como “possibilidade”, haja vista que eles também sabiam que o Estado da Bahia não havia adotado a faculdade de tornar efetiva aquela autorização. Desse modo, os produtores situados em outros Estados passaram a fazer os seus negócios com base na opção feita pela lei baiana, sem levar em conta o critério que lhe havia sido autorizado pelo mencionado convênio.

Ocorre que, decorridos 5 anos desde a celebração daquele convênio, de uma hora para outra, foi feita uma alteração na Lei nº 7.014/96, mediante a Lei nº 12.605/12, de 14.12.12, passando a prever aquilo que havia sido autorizado no citado convênio.

O legislador baiano agiu de forma perfeita. A lei não tem nada de constitucional. A questão que se tem de enfrentar diz respeito unicamente à determinação do momento a partir do qual se pode passar a aplicar a nova disposição legal.

O autuado traz à discussão o sobreprincípio da segurança jurídica, e em seu bojo os princípios da não surpresa e da anterioridade nonagesimal.

O *princípio da não surpresa* é um princípio relacionado com a aplicação da lei no tempo, servindo de garantia do contribuinte não somente para que ele se previna em relação ao futuro, mas também para se assegurar de que não serão mudadas as “regras do jogo” e que não se venha a revolver o passado.

Por seu turno, o *princípio da anterioridade* visa a adiar a eficácia e a aplicação da lei que institua ou majore tributo. Por esse princípio, a lei fiscal que determinar a cobrança ou a majoração de um tributo não se aplica durante certo espaço temporal.

Interessa aqui a chamada *anterioridade nonagesimal*, também conhecida como anterioridade qualificada, que é um princípio de direito tributário segundo o qual não haverá cobrança de tributo antes de decorridos no mínimo 90 dias após a data da publicação da lei que o instituiu ou aumentou.

A anterioridade nonagesimal, assim como outros princípios tributários, como a legalidade e a irretroatividade, integra a categoria dos direitos fundamentais, constituindo portanto uma cláusula

pétrea da Constituição, não podendo ser suprimida nem mesmo por meio de emenda constitucional.

Como uma das facetas do princípio da segurança ou da certeza do direito, o princípio da anterioridade tem por escopo dar *notícia prévia* ao contribuinte quanto à cobrança de novos encargos tributários, para que ele possa prevenir-se. A lei tributária deve ser conhecida com antecedência, a fim de possibilitar ao contribuinte saber, com certeza, quais os encargos fiscais a que serão submetidos os seus negócios, atividades, bens, renda ou patrimônio.

O princípio da anterioridade permite ao contribuinte fazer o planejamento e avaliação dos custos de sua atividade ou empreendimento, nos quais se incluem os encargos fiscais. O contribuinte não pode ser surpreendido de um dia para outro com um ônus que não estava nos seus planos. Ele precisa saber de antemão, com certeza e segurança, a espécie e o nível da carga tributária a que será submetido no futuro imediato, a fim de que possa fazer o planejamento tributário de seus negócios e atividades, com a possibilidade de organizar-se para suportar o gravame fiscal ou, se for o caso, mudar de atividade ou traçar novas estratégias de produção ou de gerenciamento dos seus negócios.

Preocupado com esse aspecto, o legislador constitucional fez inserir no parágrafo único do art. 59 da Carta: “Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.” Dando cumprimento a essa orientação, foi editada a Lei Complementar nº 95/98, cujo art. 8º assim dispõe:

“Art. 8º A vigência da lei será indicada de forma expressa e de modo a contemplar *prazo razoável para que dela se tenha amplo conhecimento*, reservada a cláusula “entra em vigor na data de sua publicação” para as leis de pequena repercussão [grifei].”

O princípio da anterioridade nonagesimal tem seu fundamento no art. 150, III, “c”, da Constituição:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

III - cobrar tributos:

.....

c) *antes de decorridos noventa dias* da data em que haja sido publicada a lei que os *instituiu ou aumentou*, observado o disposto na alínea b [grifei];”

Note-se que o texto constitucional se refere à lei que houver *instituído* ou *aumentado* tributo.

Poder-se-ia argumentar que no caso de pura e simples mudança da responsabilidade tributária de uma pessoa para outra não estaria havendo “criação” nem “majoração” de tributo, mas apenas o deslocamento da responsabilidade de A para B.

Ora, não há criação nem majoração de tributo é sob a ótica do ente tributante, mas sob a ótica daquele sobre quem recai a responsabilidade há, sim, a inegável criação ou majoração de sua responsabilidade tributária.

Ainda se poderia argumentar que não haveria “aumento de responsabilidade” porque o substituto tributário “não paga” o tributo, ele apenas “repassa” o valor devido por terceiro.

Esse argumento também não convence, pois no caso do ICMS, por ser um tributo indireto, o contribuinte de direito também “não paga” o imposto, ele apenas recolhe ao Estado o tributo suportado pelo contribuinte de fato (o consumidor), já que, por ficção jurídica, o ICMS integra o valor das operações ou prestações.

Por essas razões, estou convicto de que, quando a lei muda a responsabilidade tributária de uma pessoa para outra, isso implica uma inegável criação ou majoração de tributo para aquele sobre quem recai a responsabilidade instaurada. Assim entendo porque, quando a lei retira de A a

responsabilidade pelo imposto e a transfere para B, essa mudança, para B, altera os valores do tributo de sua responsabilidade. Antes, ele não era responsável pelo tributo na situação contemplada; agora, passou a ser responsável pelo tributo – havendo, portanto, a *criação da responsabilidade por um tributo* que antes não lhe cabia.

E não se venha a dizer que se trata apenas de uma “forma de arrecadação”. Por forma de arrecadação entende-se a maneira como o tributo deve ser pago: se o tributo deve ser pago na repartição fiscal, em postos de arrecadação ou na rede bancária; se o pagamento deve ser feito mediante determinado tipo de documento (DAE, GNRE, etc.); se o Estado aceita cheque ou não aceita cheque. Isso é que é forma de arrecadação. A lei que modifica a responsabilidade pela retenção e recolhimento de tributo cria uma nova realidade, que antes não existia.

Outro argumento que poderia ser aventado seria de que neste caso, embora a lei que modificou a responsabilidade seja de dezembro de 2012, o convênio já previa essa possibilidade desde 2007. Tal argumento não pode ser levado a sério, pois convênio não cria nem modifica tributo, e tampouco cria ou modifica responsabilidade tributária, pois isso só pode ser feito por lei – princípio da reserva legal. O Convênio ICMS 110/07 não criou tributo, não criou responsabilidade. Esse convênio apenas autorizou os Estados destinatários de combustíveis a atribuir ao remetente a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com aqueles produtos. Essa autorização, feita pelo convênio, visa a atender ao princípio da territorialidade. Mas isso não significa que o convênio tivesse “atribuído” a responsabilidade pela retenção do imposto aos remetentes. Somente a lei pode atribuir responsabilidade tributária, e convênio não é lei.

O regime jurídico brasileiro é sensível a essas coisas. Felizmente, vivemos num Estado Democrático de Direito. Os sujeitos passivos de obrigações tributárias precisam ter conhecimento, com certa antecedência, dos tributos a que estão sujeitos e dos montantes que serão exigíveis em situações normais. Têm direito de saber com antecedência razoável quais os tributos aos quais os seus negócios estão sujeitos, inclusive para saber se vale a pena exercer determinada atividade econômica.

Conforme já assinalei, de acordo com o princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”, da CF), é vedado cobrar tributo *antes de decorridos 90 dias* da data em que tiver sido publicada a lei que o *instituiu* ou *aumentou*. Não pode ser editada uma lei criando ou majorando tributo e no dia seguinte o fisco passar a cobrar o tributo criado ou majorado.

Minha conclusão é de que, por força do princípio da anterioridade nonagesimal, devem ser excluídos do lançamento do item 2º deste Auto os valores cuja responsabilidade é atribuída ao autuado, na condição de produtor de álcool combustível, no período de vacância da nova disposição legal que atribui aos produtores a responsabilidade pelo imposto, que antes era das empresas distribuidoras.

Conforme adiantei no início deste voto, duas questões suscitadas pela defesa chamaram a minha atenção. Acabo de abordar a primeira. Passo à análise da segunda.

O autuado alega que nas vendas feitas à Fix Distribuidora de Petróleo não fez a retenção porque essa empresa tinha um *regime especial* que a autorizava a recolher o ICMS até o dia 9 do mês subsequente, conforme Parecer nº 23254120127, tendo feito constar essa informação em todas as Notas Fiscais destinadas à referida empresa. Alega que, confiando nessa autorização dada pela Secretaria da Fazenda, não fez a retenção do imposto. O autuado observa que tal regime foi cassado, porém a Secretaria da Fazenda somente lhe comunicou a cassação em 17.5.13, conforme e-mail cuja cópia foi anexada.

Os valores autuados neste item 2º dizem respeito ao período de 17.12.12 a 3.5.13, sendo, portanto, anteriores à comunicação feita ao autuado dando conta da cassação do citado regime.

Também neste caso poder-se-ia argumentar que o regime especial teria perdido eficácia em virtude da alteração da lei – isso sem se levar em conta a questão da anterioridade nonagesimal, que não pode ser afastada.

Pois bem, mesmo fechando os olhos para o aspecto da anterioridade nonagesimal, só para argumentar, há que se observar que o regime especial concedido à Fix não perdeu sua eficácia, porque a matéria ficou “sub judice”, uma vez que a empresa Fix impetrou Mandado de Segurança, Processo nº 0328665-81.2013.8.05.0001, e obteve liminar, que lhe garantiu a *restauração do regime especial* concedido.

O autuado, ciente dessa decisão judicial, continuou emitindo Notas Fiscais em nome da Fix sem fazer a retenção do ICMS, tendo em vista a decisão judicial obtida pelo adquirente das mercadorias, somente tomando conhecimento da cassação do regime no dia 17.5.13, quando a Secretaria da Fazenda comunicou a cassação do regime especial.

Aqui surge mais um aspecto que remete o intérprete e aplicador da lei ao *princípio da segurança jurídica*. As pessoas precisam acreditar no fisco. E também precisam acreditar no funcionamento da Justiça. Se existia um regime especial autorizando o destinatário da mercadoria a pagar o tributo até o dia 9 do mês subsequente ao das operações, não havia como o remetente duvidar da validade daquele ato até tomar conhecimento de sua cassação definitiva.

Existem inúmeras decisões deste Conselho relativamente ao reconhecimento da eficácia de regimes especiais que se encontram “sub judice”, até a decisão final. O CONSEF tem entendido que, em caso de tais regimes serem afinal cassados em decisão judicial, os efeitos jurídicos da decisão só retroagem em relação àquele que era parte na lide judicial, não retroagindo, porém, em relação a terceiros.

Sendo assim, mesmo que não se acate a tese da anterioridade nonagesimal, terá pelo menos de se proceder à exclusão dos valores relativos às operações do autuado com a empresa Fix Distribuidora de Petróleo, recomendando-se que a fiscalização, em nova ação fiscal, verifique o cumprimento dos termos do regime especial por parte da Fix em consonância com o que foi decidido em juízo.

Caso se mantenha o lançamento do item 2º deste Auto na forma como está sendo conduzida essa questão, poderá terminar havendo *dupla tributação*, pois o fisco, em face da decisão judicial definitiva que culminou com a cassação do regime especial da Fix, sem dúvida vai fiscalizar a Fix e exigir dela o imposto que ela deixou de antecipar no período em questão nas *aquisições efetuadas pela Fix Distribuidora de Petróleo à autuada, a Sada Bio-Energia*, sendo que, por outro lado, no presente Auto o mesmo imposto também está sendo cobrado relativamente às *vendas efetuadas pela Sada Bio-Energia à Fix Distribuidora de Petróleo*, implicando dupla tributação sobre os mesmos fatos.

Por essas razões, concluo o meu voto no sentido de que o processo seja retirado de pauta e remetido em diligência à repartição fiscal de origem a fim de que a autoridade responsável pelo procedimento exclua do lançamento do item 2º os valores cuja responsabilidade é atribuída ao autuado, na condição de produtor de álcool combustível, compreendidos no período de vacância da nova disposição legal que atribui aos produtores a responsabilidade pelo imposto, que antes era das empresas distribuidoras, em atenção ao princípio da anterioridade nonagesimal, bem como os valores do imposto relativamente às operações efetuadas com a empresa Fix Distribuidora de Petróleo.

Como, porém, sou vencido em relação a esses aspectos, voto pela nulidade do item 2º, haja vista que em relação a ele o processo não se encontra em condições de ser julgado quanto ao mérito, por falta de certeza e liquidez.

No tocante ao item 1º, acompanho o voto do nobre Relator.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278937.1013/13-2, lavrado contra **SADA BIO-ENERGIA E AGRICULTURA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para

efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.171.180,82**, acrescido das multas de 60% sobre 3.166.988,33 e de 150% sobre R\$4.192,49, previstas no art. 42, incisos V, "a" e II, "e", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR/VOTO DISCORDANTE