

A. I. Nº - 326297.0002/14-8  
AUTUADO - RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S.A.  
AUTUANTE - CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 31/03/2015

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

ACÓRDÃO JJF Nº 0031-01/15

**EMENTA: ICMS.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. LUBRIFICANTES E ADITIVOS. Produto com NCM 3811, descrito no anexo 1 do Decreto 13.780/12 (RICMS/BA), item 16.11 e está sujeito à sistemática de substituição tributária com fundamento na Lei 7014/96 e Convênio ICMS 110/07. Ocorrida a substituição tributária, estará encerrada a fase de tributação, desoneradas as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente (art. 290 do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12). Rejeitada a alegação de ofensa princípio de não cumulatividade (art. 155, II, § 2, I, CF 88 e art. 19 da LC nº 87/96). Não se pode falar em crédito de ICMS sem que haja um débito do imposto na operação subsequente. No caso em exame, os produtos são misturados à gasolina, a álcool ou ao diesel, sem que haja nova tributação na venda com os produtos aditivados. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 24/09/2014, exige ICMS, no valor de R\$409.925,00, em decorrência da apuração da seguinte irregularidade: *"Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária"*.

Consta que o contribuinte tem como atividade o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo e, durante a auditoria, apurou-se que o mesmo se creditava de um aditivo NCM 3811, sujeito ao ICMS - ST, conforme o Convênio ICMS 110/07, pelo qual o remetente deveria ter feita a retenção do ICMS.

O contribuinte autuado apresenta impugnação (fls. 20/30). Procuração e substabelecimentos (fls. 32/34). Explica que RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A é a nova denominação social de SHELL BRASIL LTDA., pessoa jurídica de direito privado, com sede na Avenida das Américas, nº 4.200, Blocos 5 (SALAS 101/701) e 6 (SALAS 101/601), Barra da Tijuca, na Cidade e Estado do Rio de Janeiro, além de estabelecimento filial situado na Rodovia Madre de Deus, Km 69, s/nº, no Bairro de Mataripe, no Município de São Francisco do Conde, Estado da Bahia, inscrito no CNPJ sob o nº 33.453.598/0139-69 e no Cadastro Fiscal no Estado da Bahia sob o nº 009.092.280.

Discorre sobre a tempestividade das alegações. Diz que no Auto de Infração em objeto, a acusação é que teria se creditado indevidamente do ICMS incidente na aquisição do aditivo de NCM 3811, sujeito ao ICMS-ST pelas operações posteriores, o que, na prática não ensejaria direito ao creditamento. Ainda, as referidas aquisições estariam sendo praticadas sem a aplicação do ICMS-ST, de encontro ao Convênio ICMS nº 110/07. Argui que a autuação não pode prosperar.

Diz que vedar o crédito fiscal resultaria em plena violação ao princípio constitucional da não cumulatividade (artigo 155, parágrafo segundo, inciso I, da Constituição Federal), uma vez que os

aditivos foram adquiridos sob a sistemática do ICMS - normal. Este simples fato deve ser suficiente para cancelar a autuação. Não sendo acolhido tal argumento, alega que a penalidade não guarda razoabilidade/proportionalidade com a conduta adotada e em nítida violação ao princípio da vedação ao confisco, eis que atinge 60% do valor do imposto.

Discorre sobre o direto ao aproveitamento do crédito do ICMS, considerando que adquire diversos insumos que são utilizados na consecução de sua atividade empresarial. No caso, adquiriu “aditivos”, de pessoas jurídicas diversas, os quais foram tributados sob o regime de apuração normal, tomando por base o próprio relato fiscal.

*“Constatou-se que o aditivo NCM 3811 é adicionado aos produtos diesel comum, gasolina comum, etanol hidratado e diesel comum, resultando nos produtos diesel evolux, gasolina V-Power, etanol V-Power, diesel aditivado e gasolina maxxi, respectivamente. Apurou-se ainda que a aquisição interestadual do aditivo NCM 3811 está sendo feito sem aplicação da substituição tributária, em desconformidade com as disposições da Cláusula Primeira, parágrafo 1º, inciso I, alínea ‘a’, do Convênio ICMS 110/07.”*

Diz que o ICMS é um imposto sujeito ao princípio da não-cumulatividade, segundo o qual, é assegurado ao contribuinte o direito de se creditar dos valores incidentes nas operações anteriores, a título do referido imposto, com o montante do ICMS que será devido nas etapas subsequentes, evitando-se, assim, a chamada tributação em cascata

Relata a posição da doutrina sobre o tema, concluindo que, em estrita observância às determinações constitucionais e infraconstitucionais, ao adquirir os aditivos, principalmente pelo fato que os mesmos foram tributados sob a sistemática do ICMS - Normal, creditou-se do montante do ICMS destacado nos documentos fiscais.

Discorre sobre o percentual da multa aplicada em 60% do valor do imposto, respaldando-se no entendimento dos Tribunais Pátrios sobre a matéria. Argui que multa nesse patamar impossibilita, muitas vezes, o contribuinte de fazer o pagamento, acarretando a inscrição do débito na dívida ativa Estadual, que pode gerar a constrição de bens do contribuinte, encerramento das atividades, em razão de não poder mais obter Certidão Negativa de Débitos Estaduais. Diz que foi nesse exato sentido que o Ministro Celso de Mello, ao analisar as multas consubstanciadas instituídas pelo Estado de Goiás (em 21 de agosto de 2013), entendeu pela inconstitucionalidade das mesmas, por ofensa ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, resumindo que a multa aplicada no patamar de 25% (vinte e cinco por cento) do valor da operação violaria o princípio constitucional que veda confisco.

Diz que também assim decidiu o Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, determinando a redução do valor da multa aplicada de 25% para 10%, em razão dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade. O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte expressa o mesmo entendimento, determinando a redução das multas que não respeitem tais princípios (Apelação Cível n° 2011.004212-9, 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte, Relator: Desembargador João Rebouças, julgamento ocorrido em 20 de setembro de 2011).

Pugna pelo cancelamento integral do Auto de Infração ou o cancelamento da multa confiscatória.

O autuante apresenta informação fiscal, às fls. 89/92. Reitera os termos da ação fiscal, da defesa do autuado, contra argumentando que não cabe o questionamento de nulidade dos autos, que nem sequer indicou as razões para consubstanciar o pedido.

Diz que o lançamento de ofício contém os elementos suficientes para se determinar, com clareza, a infração e o infrator e não apresenta ilegitimidade passiva. Aduz que o arrazoado jurídico-doutrinário do autuado mostra-se imprestável em face às questões discutidas e porque o ICMS é

regulado em cada estado membro com suas peculiaridades. Deduz que devem ser riscados os dados que não se refiram especificamente à legislação do Estado da Bahia.

No mérito, afirma que o autuado, tendo por objeto social o "Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo", apurou que a mesma se creditava de aditivo com NCM 3811, sujeito ao Imposto sobre à Circulação de Mercadorias e Serviços por Substituição Tributária ( ICMS - ST), conforme Convênio ICMS nº 110/07, pelo qual o remetente é obrigado a reter o ICMS-ST. Explica que todo crédito referente à compra desse aditivo é indevido, pois além de ser produto enquadrado na ST, vai ser adicionado a produtos enquadrados na ST.

Diz que o Regulamento do Imposto sobre à Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado da Bahia (RICMS/BA), no Anexo 1, estabeleceu no subitem 16.11 que estão enquadradas na substituição tributárias, as mercadorias "preparações antetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados, para óleos minerais (incluindo a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais" NCM 3811, por força do Convênio ICMS 110/07, do qual todos os Estados e o Distrito Federal são signatários.

Diz ainda que durante o trabalho fiscal, constatou que o aditivo NCM 3811 é adicionado aos produtos diesel comum, gasolina comum, etanol hidratado e diesel comum, resultando nos produtos diesel evolux, gasolina V-Power, etanol V-Power, diesel aditivado e gasolina maxxi, respectivamente. Afirma que a aquisição interestadual do aditivo NCM 3811 está sendo feita sem aplicação da substituição tributária, em desconformidade com as disposições da Cláusula Primeira, § 1º, inciso I, alínea "a" do Convênio ICMS 110/07.

Assinala que a Lei 7.014/96 (art. 8º, II) estatui que 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, o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado. A mesma Lei do ICMS determina (art. 6º, XV) que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.

Transcreve a cláusula primeira do Convênio ICMS 110/07:

"Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última ,assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

(...)

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

I - às operações realizadas com os produtos a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, ainda que não derivados de petróleo, todos para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos:

a) preparações antetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados,

para óleos minerais (incluindo a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais, 3811.

No caso em tela, deverá haver o recolhimento da substituição tributária nas operações interestaduais com a mercadoria aditivo NCM 3811, destinada a ser adicionado as mercadorias diesel comum, gasolina comum, etanol hidratado e diesel comum, também enquadradas na substituição tributária. Caso não haja o recolhimento por parte do remetente, em obediência ao Convênio ICMS 110/07, caberá ao contribuinte baiano adquirente da mercadoria fazer o recolhimento da substituição tributária antes da entrada da mercadoria no território do Estado da Bahia, por solidariedade, desde que o remetente não possua inscrição estadual neste Estado como contribuinte substituto, nos termos do inciso II, art. 8º da Lei 7.014/96.

Conclui que o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição da mercadoria não deve ser lançado como crédito fiscal na escrita do destinatário, pois como cediço a apuração deve ser sumária, considerando que a mercadoria está enquadrada na Substituição Tributária.

Com relação à multa confiscatória, a alegação não merece prosperar uma vez que se encontra prevista na alínea “a” do inciso VII do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Pede a procedência do Auto de Infração.

É o relatório.

## VOTO

Lavrado o presente Auto de Infração para constituir crédito tributário em favor da Fazenda Pública do Estado da Bahia, tendo em vista a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, no valor de R\$409.925,00.

Consta dos autos que o autuado, RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A, nova denominação social de SHELL BRASIL LTDA., inscrito como contribuinte no Estado da Bahia, explorando a atividade de comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, apropriou-se de crédito relativo à aquisição do aditivo NCM 3811, sujeito ao ICMS - ST. O produto adicionado ao diesel comum, gasolina comum, etanol hidratado e diesel comum, resultando nos produtos diesel evolux, gasolina V-Power, etanol V-Power, diesel aditivado e gasolina maxxi, respectivamente.

O Auditor Fiscal relacionou as aquisições dos produtos, objeto da glosa fiscal, às fls. 07/08.

Verifico que o produto está descrito no anexo 1 do Decreto 13.780/12 (RICMS/BA), item 16.11 - *Preparações antidetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados, para óleos minerais (incluindo a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais, NCM 3811* e está sujeito à sistemática de substituição tributária com fundamento na Lei 7014/96 e Convênio ICMS 110/07. Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei (art. 9º).

É cediço que ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária, conforme estabelece o art. 290 do RICMS/BA (aprovado pelo Decreto nº 13.780/12).

Tal dispositivo é de clareza solar, não merecendo qualquer grande esforço de interpretação para se concluir que, sendo as mercadorias sujeitas à sistemática de tributação pelo regime de substituição tributária, não há possibilidade de utilização de crédito fiscal pelo seu adquirente, ainda que tenha havido indevido destaque do imposto em sua aquisição e utilizadas como insumos na produção de outras mercadorias.

As considerações de ofensa ao princípio de não cumulatividade (art. 155, II, § 2, I, da Constituição Federal 88 e art. 19 da Lei Complementar nº 87/96 – Lei Kandir), não se sustenta. Não se pode falar em crédito de ICMS sem que haja um débito do imposto na operação subsequente. No caso em exame, não há tributação subsequente, já que tais produtos são misturados à gasolina e ao diesel, sem que haja mais tributação na venda destes últimos.

Tal matéria encontra precedente na jurisprudência desse CONSEF (Acórdão CJF Nº 0169-11/12).

Quanto ao pedido do sujeito passivo para o cancelamento da multa aplicada de 60%, considerada ofensiva ao princípio constitucional de vedação ao confisco (art. 150, inciso IV, da Constituição Federal), não pode ser acatado, tendo em vista que não restou comprovado nos autos que a infração apurada não implicou falta de recolhimento do imposto (§ 7º do art. 42 da Lei 7.014/96). Ademais, falta competência ao órgão julgador administrativo para apreciação do pedido de constitucionalidade das normas atinentes à aplicação de multas por descumprimento de obrigação tributária, prevista na Lei do ICMS do Estado da Bahia.

O Auto de Infração é **PROCEDENTE**, no valor de R\$409.925, 00.

É o voto.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **326297.0002/14-8**, lavrado contra **RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 409.925,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, alínea "a", da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR