

**A. I. N°** - 206923.0021/13-0  
**AUTUADO** - ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.  
**AUTUANTE** - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 23/04/2015

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0052-02/15

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. ENTRADAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. É devido o estorno de crédito proporcional à saída com não incidência do imposto, por força da norma constante da legislação, inexistindo previsão de manutenção do crédito. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 23/09/2013, refere-se à exigência de R\$70.223,25 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. Deixou de recolher o estorno de crédito fiscal de ICMS no valor correspondente ao ICMS diferido que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de B100 ocorridas no mês. (§§ 10 e 11, da cláusula vigésima primeira, do Conv. ICMS 110/07).

O autuado, fls. 73 a 98, apresentou impugnação, inicialmente, comenta sobre a tempestividade da defesa apresentada, reproduz o teor da acusação fiscal.

Aduz que será demonstrado nos tópicos subsequentes que a presente autuação não merece prosperar por uma série de motivos; a saber:

- 1. Preliminarmente, cumpre ressaltar que a forma de estorno do crédito prevista pelo Convênio ICMS n° 110/2007, e exigida pelo Auto de Infração ora combatido, só foi incorporada (internalização) ao Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, para fins de produzir seus efeitos legais, através do Decreto n° 13.780/12, o qual teve sua vigência contada a partir de 01/04/2012. Desse modo, considerando-se que o período fiscalizado compreende os anos de 2009 e 2010, mostra-se indevida qualquer cobrança com fundamento nos parágrafos 10 e 11 da Cláusula 21ª do Convênio ICMS n° 110/2007, em virtude da impossibilidade de se aplicar retroativamente tais disposições a fatos ocorridos antes da vigência e eficácia do Decreto n° 13.780/12;*
- 2. Ainda que superada a preliminar acima, a forma de estorno do crédito determinada pelo Convênio ICMS n° 110/2007 e seguida pelo RICMS/BA, mediante recolhimento direto do valor ao Erário Estadual, representa nítida instituição de nova hipótese de incidência do imposto não prevista na CF/88, tampouco na Lei Complementar n° 87/96, afrontando diretamente o princípio da legalidade e da capacidade contributiva;*
- 3. Ademais, ainda que se admitisse que o Convênio firmado no âmbito do CONFAZ poderia autorizar nova exigência tributária, como o fez através da nova redação imposta pelo § 11 da Cláusula Vigésima Primeira, essa cobrança do ICMS somente poderia recair sobre a refinaria de petróleo, única substituta e responsável tributária sobre toda a cadeia do óleo diesel;*
- 4. Subsidiariamente, no caso de serem superados todos os fundamentos expostos acima, mostra-se desproporcional e confiscatória a multa aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento) do imposto, mormente quando seu valor exorbitante se dissocia da necessidade de ponderação entre a gravidade da conduta e a intensidade da pena.*

Prosseguindo, detalhou cada um desses fundamentos, inicialmente reiterando a preliminar de nulidade, entendendo que não poderia o Fisco Estadual autuar a Impugnante por suposto

descumprimento de uma norma, retroagindo-a a fatos anteriores à sua vigência e eficácia, tal qual ocorre no presente caso, no qual a cobrança abrange o período de abril/2009 a maio/2010.

No mérito, reitera que a forma de estorno do crédito determinada pelo Convênio ICMS 110/2007 e seguida pelo RICMS/BA, mediante recolhimento direto do valor ao Erário Estadual, representa nítida instituição de nova hipótese de incidência do imposto não prevista na CF/88, tampouco na Lei Complementar nº 87/96, afrontando diretamente o princípio da legalidade e da capacidade contributiva.

Tece comentários sobre o Regime de Substituição Tributária nas operações com B100, acrescentando que o óleo diesel vendido aos consumidores, em sua composição, há a mistura do chamado biodiesel, ou B100, espécie de combustível, portanto, não derivado do petróleo, sendo sua tributação regulamentado na Cláusula Vigésima Primeira do Convênio nº 110/2007, que assim dispõe:

*Cláusula vigésima primeira Os Estados e o Distrito Federal concederão diferimento ou suspensão do lançamento do imposto nas operações internas ou interestaduais com AEAC ou com B100, quando destinados a distribuidora de combustíveis, para o momento em que ocorrer a saída da gasolina resultante da mistura com AEAC ou a saída do óleo diesel resultante da mistura com B100, promovida pela distribuidora de combustíveis, observado o disposto no § 2º. (Grifos da defesa).*

*§ 1º O imposto diferido ou suspenso deverá ser pago de uma só vez, englobadamente, com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as operações subsequentes com gasolina ou óleo diesel até o consumidor final, observado o disposto no § 3º.*

Observa que, nas operações com B100 (biodiesel), não há recolhimento do ICMS na operação de venda à distribuidora, pois o imposto fica suspenso até o momento da saída do Óleo Diesel. Essa suspensão, portanto, decorre do fato de que o combustível vendido ao consumidor não é o B100, mas sim o óleo diesel. O biodiesel, portanto, representa na verdade mero insumo dos combustíveis disponíveis e oferecidos ao consumidor.

Frisa que o princípio do destino é aplicado tão-somente às operações com combustíveis DERIVADOS DO PETRÓLEO. O B100 (biodiesel), todavia, não é derivado do petróleo e se lhe aplica, portanto, o princípio geral da origem. Em outras palavras, embora o combustível final vendido ao consumidor seja considerado derivado do petróleo e sua tributação vertida ao Estado de destino, o seu “insumo” não ostenta idêntica natureza e sua tributação, portanto, deve ser vertida ao Estado de origem, fornecedor do “insumo”. Assim, para resolver esse impasse, a referida Cláusula Vigésima Primeira do Convênio nº 110/2007 determinou, em seus parágrafos 4º a 6º, os quais transcreve para sustentar que, diante da sistemática estabelecida pelo Convênio ICMS nº 110/2007, entende ser claro que o ICMS incidente sobre as operações com B100 é devido:

- (i) pela refinaria;
- (ii) em favor do Estado de origem produtor do biocombustível.

Conclui que, atribui-se, logo, um diferimento ou substituição tributária “para trás” quanto ao recolhimento do ICMS na operação de remessa do B100 do fornecedor para a distribuidora.

Destaca que o problema surge quando os §§10 e 11 da referida Cláusula Vigésima Primeira impõem às DISTRIBUIDORAS o dever de efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente aos volumes de B100 contidos na mistura do ÓLEO DIESEL, os quais transcreve:

*Cláusula vigésima primeira (...)*

*§ 10. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura de gasolina com AEAC ou da mistura de óleo diesel com B100, deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou B100 contido na mistura.*

*§ 11. O estorno a que se refere o § 10 far-se-á pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ou de B100 ocorridas no mês, observado o § 6º da cláusula vigésima quinta.*

Argumenta que, em princípio, o Convênio ICMS nº 110/2007 foi elaborado com o objetivo de facilitar a arrecadação do ICMS sobre as operações com combustíveis derivados ou não de

petróleo. Todavia, com a inclusão dos §§10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira, o Convênio ICMS 110/2007 peca de forma irremediável ao exigir o estorno sobre créditos supostamente auferidos pelas distribuidoras na aquisição de biocombustível (AEAC e B100).

Reitera que houve ofensa ao princípio constitucional da legalidade, transcrevendo doutrina e art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, destacando que, com base nos §§10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, o CONFAZ - em um nítido procedimento de inovação de incidência tributária - disciplinou o estorno (recolhimento) dos créditos obtidos pelas distribuidoras de combustível nas operações de aquisições do B100. Todavia, em patente ofensa aos seus limites de competência, como visto acima, o CONFAZ instituiu, de forma indireta, nova hipótese de incidência tributária.

Aduz que é a Refinaria de Petróleo a única responsável pelo ICMS incidente sobre toda a cadeia de comercialização dos combustíveis derivados do petróleo, estendendo-se tal responsabilidade/legitimidade também ao ICMS incidente sobre os “*insumos*” desses produtos, por força direta da Cláusula Vigésima Primeira e seus parágrafos, ainda que se admita como possível a instituição de nova exigência tributária a ser satisfeita sob a forma de recolhimento do estorno do crédito, essa exigência somente poderá recair sobre a mencionada Refinaria, mas jamais sobre a distribuidora, tal qual a ora Impugnante.

Ao tratar da *DA NÃO APLICAÇÃO DO ART. 100, INCISO I, DO RICMS/BA (DECRETO Nº 6.284/97) AO CASO EM TELA*, sustenta que uma vez tendo sido esclarecida a impossibilidade de cobrança do estorno do imposto nos termos exigidos na autuação ora combatida, resta, por oportuno, elucidada a questão relativa ao disciplinado pelo art. 100 do Decreto 6.284/97, invocado pelo fiscal como suposto fundamento para autuação.

Subsidiariamente alega desproporcionalidade e confiscatória da multa, citando doutrina e jurisprudência de outros tribunais. Entendo que se deve respeitar os limites impostos pela Carta Constitucional.

Ao final, requer:

- (i) *Preliminarmente, considerando que o período da autuação correspondente ao período de abril/2009 a maio/2010, reconhecer e declarar a nulidade absoluta do presente Ato de infração, ante à inexigibilidade de tais valores visto que não é possível aplicar a normatização legal do Convênio 110/2007 de modo automático e retroativo a fatos anteriores a vigência do Decreto 13.780/12, norma que internalizou as disposições dos parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do aludido Convênio;*
- (ii) *Subsidiariamente, na remota hipótese de se admitir que o Convênio ICMS nº 110/2007 teria vigência automática no ordenamento jurídico pátrio, sem necessidade de ato normativo estadual de internalização de suas regras, o que, repita-se, só ocorreu com o Decreto nº 13.780/2012:*
  - (ii.1) *Reconhecer que os §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS nº 110/2007 instituem na verdade nova hipótese de incidência do imposto não prevista na CF/88, tampouco na Lei Complementar nº 87/96, afrontando diretamente o princípio da legalidade estrita e da capacidade contributiva;*
  - (ii.2) *Reconhecer a ilegitimidade da Impugnante para figurar no pólo passivo da presente autuação, visto que se trata de imposto incidente sobre operações com combustíveis sujeitas ao regime de substituição tributária, através do qual a Refinaria de Petróleo figura como única e exclusiva responsável pelo recolhimento do ICMS incidente sobre toda a cadeia de comercialização;*
- (iii) *Subsidiariamente, ainda que superados todos os fundamentos expostos acima, reconhecer que a multa aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento) do imposto é desproporcional e confiscatória, mormente quando seu valor exorbitante se dissocia da necessidade de ponderação entre a gravidade da conduta e a intensidade da pena.*

Requeru, ainda, a produção de todos os meios de prova em direito admitidas, em especial a juntada de novos documentos para fins de comprovar todo o alegado.

O autuante prestou informação fiscal, fls. 125 e 126 dos autos, fez um resumo histórico da autuação.

Relativamente ao primeiro argumento defensivo, *de impossibilidade de se aplicar retroativamente tais disposições a fatos ocorridos antes da vigência e eficácia do Decreto 13.780/12*, destaca que, conforme citou no Histórico do Auto de Infração, o contribuinte deixou de recolher o estorno de crédito fiscal de ICMS, referente a saídas interestaduais de B100 misturado ao Diesel, esse estorno será efetivado pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido que foi apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de B100 mensalmente, conforme prevê Anexo VIII do SCANC.

Entende que a autuada está equivocada, pois o art. 512-A, § 6º -B do RICMS/97 prevê o estorno a partir de 01/05/07, o qual reproduziu:

*§ 6º-B. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com o produto resultante da mistura de óleo diesel com biodiesel deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de biodiesel remetido.*

*Nota: O § 6º-B foi acrescentado ao art. 512-A pela Alteração nº 88 (Decreto nº 10.333, de 26/04/07, DOE de 27/04/07), efeitos a partir de 01/05/07.*

Em relação ao segundo argumento defensivo, *de instituição de nova hipótese de incidência do Imposto não prevista na CF/88, tampouco na lei Complementar nº 87/96*, entende não ser de competência deste Conselho pois trata-se de arguição de inconstitucionalidade de norma.

No tocante ao terceiro argumento defensivo, *de que a cobrança do ICMS somente poderia recair sobre a refinaria de petróleo*, frisa que a legislação prevê que os contribuintes que efetuarem operações Interestaduais, com o produto resultante da mistura de óleo diesel com biodiesel deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de biodiesel remetido.

Quanto ao quarto argumento da defesa, *que a multa aplicada de 60% mostra-se desproporcional e confiscatória*, salienta que é a prevista na Lei do ICMS/BA (Lei nº 7.014/96) Art. 42. Não procede a argumentação do contribuinte que não devemos empregar a letra fria da lei e adequá-las a situação específica de cada contribuinte. A Lei deve ser usada de forma impessoal e na forma nela descrita.

Ao final, opina pela Procedência da autuação.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS, acrescido da multa de 60%, pela falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. Deixou de recolher o estorno de crédito fiscal de ICMS no valor correspondente ao ICMS diferido que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de B100 ocorridas no mês (§§ 10 e 11, da cláusula vigésima primeira, do Convênio ICMS 110/07).

Inicialmente, em relação as arguições de inconstitucionalidade da multa aplicada, por entender a defesa que é confiscatória e desproporcional; e do Convênio ICMS nº 110/2007 e seguida pelo RICMS/BA, mediante recolhimento direto do valor ao Erário Estadual, entendo a defesa que representaria nítida instituição de nova hipótese de incidência do imposto não prevista na CF/88, tampouco na Lei Complementar nº 87/96, afrontando diretamente os Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Não acolho a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico o argumento de que *a forma de estorno do crédito prevista pelo Convênio ICMS nº 110/2007 só foi incorporada ao Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, para fins de produzir seus efeitos legais, através do Decreto nº 13.780/12, o qual teve sua vigência contada a partir de 01/04/2012, desse modo, considerando-se que o período fiscalizado compreende os anos de 2009 e*

2010, mostra-se indevida qualquer cobrança com fundamento nos parágrafos 10 e 11 da Cláusula 21ª do Convênio ICMS nº 110/2007, em virtude da impossibilidade de se aplicar retroativamente tais disposições a fatos ocorridos antes da vigência e eficácia do Decreto nº 13.780/12, pois o artigo 512-A, § 6º -B do RICMS/97 prevê o estorno a partir de 01/05/07, *in verbis*:

**Art. 512-A.** São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com as mercadorias abaixo especificadas, na condição de sujeito passivo por substituição, os contribuintes a seguir indicados (Lei 7014/96 e Conv. ICMS 110/07):

**§ 6º-B.** Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com o produto resultante da mistura de óleo diesel com biodiesel deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de biodiesel remetido.

*Nota: O § 6º-B foi acrescentado ao art. 512-A pela Alteração nº 88 (Decreto nº 10.333, de 26/04/07, DOE de 27/04/07), efeitos a partir de 01/05/07.*

No presente caso, o crédito corresponde ao valor do ICMS diferido, o qual deve ser recolhido em favor do Estado da Bahia, pois se trata de uma operação tributada.

Também não cabe acolhimento a arguição de ilegitimidade passiva do autuado, entendendo a defesa que a cobrança do ICMS somente poderia recair sobre a refinaria de petróleo, uma vez que § 6º-B, do artigo 512-A, acima transcrito, determina que os contribuintes que efetuarem operações Interestaduais, com o produto resultante da mistura de óleo diesel com biodiesel deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de biodiesel remetido, sem fazer nenhuma referência a refinaria.

Sobre a alegação de inadequação da capitulação legal, considerando o entendimento do autuado de que não se aplica o inciso I do art. 100 do RICMS/97, constato que não houve qualquer prejuízo para a defesa do autuado. Ademais, não implica nulidade da autuação no caso de erro na indicação de dispositivo regulamentar, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99. Ademais, entendo que, no presente caso, não houve nenhum erro na indicação do citado dispositivo, o qual determina que:

**Art. 100.** O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

**I -** forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

Cabe registrar que não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

No mérito, observo que os levantamentos é dados não sobre questionados pela defesa. Interpreto esse silêncio com reconhecimento tácito do novo valor reclamado, conforme Art. 140, do RPAF/99, o qual determina que “O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.”.

No tocante aos demais argumentos apresentados pela defesa como “Mérito”, na realizada dizem respeito a questões de inconstitucionalidade, sobre as quais já foram tratadas no início do presente voto.

Observo que a exigência de estorno de crédito nas operações de saídas com redução de base de cálculo encontra amparo na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96, e tal previsão tem embasamento na Constituição Federal - art. 155, § 2º, o inc. II, letras “a” e “b”.

A Lei Complementar 87/96 em seu art. 21, inciso I, dispõe:

*Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

O Convênio ICMS 110/2007 trata dessa questão nos §§ 10 e 11, da cláusula vigésima primeira, abaixo transcrita:

*§ 10. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura de gasolina com AEAC ou da mistura de óleo diesel com B100, deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou B100 contido na mistura.*

*§ 11. O estorno a que se refere o § 10 far-se-á pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ou de B100 ocorridas no mês, observado o § 6º da cláusula vigésima quinta.*

Por sua vez, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, trata dessa questão, dando o mesmo tratamento, conforme acima transcrito.

Quanto ao pedido de redução da multa, não acato por falta de previsão legal, pois o art.158, do RPAF/99, trata somente das multas por descumprimento de obrigação acessória, que poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo, condições que não foram satisfeitas pelo contribuinte. Assim entendo que não foram atendidas as exigências acima, razão pela qual deixo de acatar o pedido do autuado.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206923.0021/13-0**, lavrado contra **ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$70.223,25**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2015.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAUJO - JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR