

PROCESSO - A. I. Nº 206923.0021/13-0
RECORRENTE - ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0052-02/15
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10/06/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0080-11/16

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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgou Procedente o Auto de Infração referente à exigência de R\$70.223,25, a título 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. Consta que o Recorrente 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).

Em primeira instância, os ilustres julgadores da 2ª JJF afastaram a alegação de nulidade com base no seguinte:

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.

A arguição de ilegitimidade passiva foi afastada com os seguintes argumentos:

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.

Os ilustres julgadores de primeira instância também afastaram a alegação de inadequação de capitulação legal e confirmaram a rejeição da alegação de nulidade:

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 inquiere de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

Ao analisar o mérito, a 2ª JJF concluiu pela Procedência da autuação em razão do seguinte:

No mérito, observo que os levantamentos é dados não sobre questionados pela defesa (sic). 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.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Aduz a nulidade/improcedência do Auto de Infração ante à impossibilidade de retroação do Decreto nº 13.780/2012 a fatos ocorridos em data anterior a 01/04/2012. Sustenta que o Convênio ICMS 110/2007 tem caráter meramente autorizativo.

Diz ser indevida a exigência do estorno mediante recolhimento direto do imposto aos cofres públicos, o que no seu entender configura instituição de nova hipótese de incidência tributária sem previsão na CF/88, tampouco na lei complementar nº 87/96. Argumenta que representa ofensa aos princípios da legalidade estrita e da capacidade contributiva.

Sustenta que a sistemática estabelecida pelo Convênio ICMS 110/2007 estabelece que o ICMS incidente sobre as operações com B100 é devido: (i) pela refinaria; e (ii) em favor do Estado de origem produtor do biocombustível. Defende que se atribuiu um diferimento ou substituição tributária “para trás” quanto ao recolhimento do ICMS na operação de remessa do B100 do fornecedor para a distribuidora.

Disserta sobre o estorno exigido pelos parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007 defendendo que a criação do crédito e concomitante exigência de estorno desse mesmo crédito configuram nitidamente uma nova exigência tributária, a qual já estaria contemplada na cadeia de comercialização dos combustíveis e recolhida pela Refinaria de Petróleo.

Argumenta pela ofensa ao princípio constitucional da legalidade e sobre os limites da competência delegada ao CONFAZ, defendendo que há uma nítida inovação de incidência tributária por meio de ato infralegal, conforme decidido pelo STF no julgamento da ADIN 4171.

Entende que está configurada a dupla incidência do ICMS nas operações interestaduais com B100, e que há ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Alega que a refinaria de petróleo é a única e exclusiva responsável pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as operações com B100, submetidas ao regime de substituição tributária.

Defende a não aplicação do art. 100, inciso I, do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97) ao caso em tela.

Subsidiariamente, assevera ser desproporcional e confiscatória a multa aplicada.

Em parecer de fls. 252/254, a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria José Coelho Sento Sé, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, aduzindo que: i) a infração fiscal está claramente descrita e tipificada na legislação tributária; ii) que as alegações versando sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária estadual não poderão ser apreciadas por este Egrégio CONSEF, em face dos termos do art. 167, II, do RPAF; iii) que o princípio do não confisco não se aplica às multas; iv) que a multa aplicada está prevista expressamente na lei ordinária que instituiu o ICM no Estado da Bahia; v) que conforme determina o art. 512-A, parágrafo 6º-B, do RICMS/97, é obrigatório o estorno de crédito desde 01/05/97, e os contribuintes que efetuarem operações interestaduais, com produtos resultantes da mistura de óleo diesel com biodiesel deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de biodiesel remetido, independentemente da condição de refinaria.

Em 03/09/2015, em face da alegação recursa a respeito do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, da ADI nº 4171, que declarou a inconstitucionalidade dos Parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, acórdão publicado em 21/08/2015, foi convertido o feito em diligência para que, diante do quanto disposto no art. 168, III, da RPAF, fossem encaminhados os autos à PGE/PROFIS, para que esta se manifestasse especificamente sobre o recente julgado proferido pelo STF, em controle abstrato de constitucionalidade, última instância do Poder Judiciário.

Às fls. 262/263, a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria José Coelho Sento-Sé respondeu a referida diligência observando que o acórdão do STF, que concluiu pela inconstitucionalidade dos parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, determinou a modulação dos efeitos temporais da decisão para que produzisse efeitos a partir de 6 meses contados da publicação do acórdão (item IX da ementa do acórdão).

Diante disso, entende que permanece incólume o ato administrativo de lançamento tributário, uma vez que a legislação aplicada à época da autuação (2013) e da materialização dos fatos geradores (2009 e 2010) estava em plena vigência no ordenamento jurídico criando múltiplas relações jurídicas entre os sujeitos de direito.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Ab initio, quanto às alegações de inconstitucionalidade dos parágrafos 10º e 11º da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, observo que, por força do art. 167, II, do RPAF, não cabe a este órgão julgador administrativo realizar tal análise.

Ressalte-se que, no entendimento deste humilde relator, para se evitar prejuízos ao Erário Estadual decorrentes de condenações em eventuais sucumbências judiciais, este órgão julgador administrativo deve buscar espelhar as suas decisões nos entendimentos pacificados na jurisprudência dos Tribunais Judiciais. Tal necessidade se torna ainda mais evidente com a vigência do Novo Código de Processo Civil, em vigor desde 18/03/2016, que prevê uma nova sistemática de precedentes com o intuito de evitar decisões contraditórias, estabelecendo consequências extremamente gravosas para a Fazenda Pública nos casos de ajuizamento de execuções fiscais de créditos tributários contrários à jurisprudência sedimentada nos Tribunais Superiores, pois a condenação em honorários de sucumbência foi majorada para as lides que envolvem a Fazenda Pública.

No caso em apreço, há de se observar que a constitucionalidade dos parágrafos 10º e 11º da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007 já foi apreciada pelo STF em controle abstrato de constitucionalidade, mediante o julgamento da ADI 4171, pela qual foi declarada a inconstitucionalidade de tais dispositivos:

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC. CABIMENTO DO CONTROLE ABSTRATO AÇÃO PARA O QUESTIONAMENTO DA CONSTITUCIONALIDADE DE CONVÊNIO FIRMADO PELOS ESTADOS MEMBROS. INCIDÊNCIA DO ICMS NA OPERAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. PARÁGRAFOS 10 E 11 DA CLÁUSULA VIGÉSIMA DO CONVÊNIO ICMS 110/2007, COM REDAÇÃO DADA PELO CONVÊNIO 101/2008 E, MEDIANTE ADITAMENTO, TAMBÉM COM A REDAÇÃO DADA PELO CONVÊNIO 136/2008. ESTORNO, NA FORMA DE RECOLHIMENTO, DO VALOR CORRESPONDENTE AO ICMS DIFERIDO. NATUREZA MERAMENTE CONTÁBIL DO CRÉDITO DO ICMS. O DIFERIMENTO DO LANÇAMENTO DO ICMS NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO. ESTABELECIMENTO DE NOVA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA POR MEIO DE CONVÊNIO. VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTS. 145, § 1º; 150, INCISO I; E 155, § 2º, INCISO I E § 5º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE. I - A legitimidade da Confederação Nacional do Comércio - CNC para propor ação direta de constitucionalidade questionando dispositivos do interesse de setores do comércio já foi reconhecida por este Tribunal na ADI 1.332/RJ, de relatoria do Min. Sydney Sanches. II - Cabe a ação direta de inconstitucionalidade para questionar convênios, em matéria tributária, firmado pelos Estados membros, por constituírem atos normativos de caráter estrutural, requeridos pelo próprio texto Constitucional (art. 155, § 5º). Precedente da Corte. III - O Convênio 110/2007, com a redação dos Convênios 101/2008 e 136/2008, atribuiu às refinarias de petróleo (que efetuam a

*venda de gasolina A às distribuidoras) a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as operações comerciais interestaduais com o álcool etílico anidro combustível (AEAC) e biodiesel (B100), realizadas entre as usinas e destilarias, de um lado, e as distribuidoras de combustíveis, de outro (§ 5º da Cláusula Vigésima Primeira). IV – Os §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, preveem o estorno do crédito, condizente com a saída de mercadoria sem incidência do ICMS, na forma de recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido, e não mediante anulação escritural. É dizer, em vez de ser determinado o estorno de um crédito, determina-se a realização de um recolhimento. V - A distribuidora não se credita do ICMS diferido que onerou a operação de entrada, já que não há pagamento direto por ela. Isso porque a operação posterior de venda dos combustíveis gasolina tipo C e óleo diesel B5 aos postos em operação interestadual será imune e a distribuidora simplesmente informa à refinaria para o repasse. VI - **As matérias passíveis de tratamento via convênio são aquelas especificadas no § 4º do art. 155 da Constituição Federal. Portanto, não poderia o Convênio, a título de estorno, determinar novo recolhimento, inovando na ordem jurídica, transmutando a medida escritural – anulação de um crédito - em obrigação de pagar.** VII - Além disso, considerando que o ICMS diferido já fora suportado pelo substituto, na medida em que destacado na operação de aquisição do álcool e do biodiesel, tendo sido recolhido mediante repasse pela refinaria, a determinação de novo recolhimento de valor correspondente, dessa feita, a outro Estado, implica bitributação não autorizada pela Carta Magna. VIII - Inexistência de violação à destinação constitucional do ICMS sobre operações com combustíveis derivados de petróleo (art. 155, § 4º, I), na medida em que o montante recolhido a título de estorno diz respeito ao ICMS diferido, incidente sobre o álcool (AEAC) e o biodiesel (B100), e que não compromete o repasse do valor do ICMS presumido sobre a operação final com combustível derivado de petróleo ao Estado de destino. IX – **Necessidade, em homenagem à segurança jurídica, da modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade dos atos normativos atacados, para que produza efeitos a partir de seis meses contados da publicação do acórdão.** X - **Ação direta de inconstitucionalidade cujo pedido se julga procedente.***

(ADI 4171, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 20/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-164 DIVULG 20-08-2015 PUBLIC 21-08-2015)

Note-se que o acórdão cuja ementa está transcrita acima acatou muitos dos argumentos aduzidos pelo Recorrente, confirmando a inconstitucionalidade dos dispositivos do Convênio ICMS 110/2007 que fundamentaram a presente autuação fiscal.

Todavia, o STF, em busca de preservar a segurança jurídica, aplicou a modulação temporal dos efeitos da decisão, determinando que a referida decisão somente produzisse efeitos a partir de seis meses após a publicação do acórdão, que aconteceu em 21/08/2015.

Desta forma, com base na decisão do STF acima mencionada, à época dos fatos geradores do Auto de Infração ora analisado (2009 e 2010) eram válidas e constitucionais as determinações dos parágrafos 10º e 11º da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007.

Resta saber se as determinações do referido Convênio ICMS 110/2007 haviam sido incorporadas pela legislação tributária do Estado da Bahia vigente à época dos fatos geradores.

Para tanto, é necessária a análise dos dispositivos do RICMS/97, que era o regulamento que vigia à época dos fatos geradores.

Ressalte-se que, com o advento do RICMS/2012, não resta dúvida de que o Convênio ICMS 110/2007 foi integralmente incorporado à legislação do Estado da Bahia, haja vista o quanto prescrito no art. 289, §6º, do RICMS/2012:

Art. 289. *Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I 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.*

Ocorre que não existia no RICMS/97 dispositivo semelhante ao art. 289, §6º, do RICMS/2012.

É bem verdade que o item “3” da alínea “a”, do art. 511, do RICMS/97 assevera que “*para os efeitos desta alínea, aplicar-se-ão, no que couber, as disposições da cláusula vigésima primeira do Conv. ICMS 110/07*”.

Art. 511. *É diferido o lançamento do ICMS incidente:*

II - *nas seguintes operações com álcool etílico anidro para fins carburantes ou Biodiesel B100:*

a) operações internas e interestaduais, com destino a estabelecimento distribuidor de combustíveis, como tal definido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), para o momento em que ocorrer a saída do estabelecimento distribuidor de combustíveis da gasolina resultante da mistura com AEAC ou da saída do óleo diesel resultante da mistura com B100, observado o disposto no § 6º e os procedimentos descritos a seguir (Conv. ICMS 110/07)

1 - o imposto diferido deverá ser pago de uma só vez englobadamente com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as subseqüentes operações até o consumidor final

2 - nas saídas interestaduais de álcool etílico anidro para fins carburantes ou Biodiesel B100

2.1 - a distribuidora destinatária deverá proceder conforme previsto no § 4º da cláusula vigésima primeira do Conv. ICMS 110/07

2.2 - a refinaria de petróleo ou suas bases, na condição de sujeito passivo por substituição, deverão proceder conforme previsto no § 5º da cláusula vigésima primeira do Conv. ICMS 110/07

3 - para os efeitos desta alínea, aplicar-se-ão, no que couber, as disposições da cláusula vigésima primeira do Conv. ICMS 110/07.

No entanto, em nosso humilde entendimento, a norma presente no referido item “3” da alínea “a” deve ser interpretada de acordo com todo o dispositivo, pois conforme determina o art. 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95/2008, que “*dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona.*”, o quanto disposto nos parágrafos dos artigos da legislação deve conter aspecto complementar à norma enunciada no *caput*, e os incisos, alíneas e itens devem promover as discriminações e enumerações:

Art. 11. *As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:*

III - para a obtenção de ordem lógica:

a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;

b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Frise-se que o próprio o item “3” da alínea “a”, do art. 511, do RICMS/97 inicia a sua prescrição com a seguinte ressalva: “**para os efeitos desta alínea, (...)**”, ou seja, o dispositivo diz que a aplicação do Convênio ICMS 110/2007 está delimitada ao quanto disposto na alínea, a qual, por sua vez, trata do diferimento do ICMS nas operações internas e interestaduais, com destino a estabelecimento distribuidor de combustíveis, para o momento em que ocorrer a saída do estabelecimento distribuidor de combustíveis da gasolina resultante da mistura com AEAC ou da saída do óleo diesel resultante da mistura com B100.

Em seguida, a alínea “a” elenca em seus itens “1” e “2”, algumas normas do Convênio ICMS 110/2007, contudo, todas estas normas se referem à atribuição da responsabilidade, por substituição tributária, do recolhimento do ICMS diferido pela refinaria, quais sejam, os parágrafos 1º a 5º da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007:

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.*

§ 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 subseqüentes com gasolina ou óleo diesel até o consumidor final, observado o disposto no § 3º.*

§ 2º *Encerra-se o diferimento ou suspensão de que trata o caput na saída isenta ou não tributada de AEAC ou B100, inclusive para a Zona Franca de Manaus e para as Áreas de Livre Comércio.*

§ 3º Na hipótese do § 2º, a distribuidora de combustíveis deverá efetuar o pagamento do imposto suspenso ou diferido à unidade federada remetente do AEAC ou do B100.

§ 4º Na remessa interestadual de AEAC ou B100, a distribuidora de combustíveis destinatária deverá:

I - registrar, com a utilização do programa de que trata o § 2º da cláusula vigésima terceira, os dados relativos a cada operação definidos no referido programa;

II - identificar:

a) o sujeito passivo por substituição tributária que tenha retido anteriormente o imposto relativo à gasolina “A” ou ao óleo diesel, com base na proporção da sua participação no somatório das quantidades do estoque inicial e das entradas ocorridas no mês, relativamente à gasolina “A” ou ao óleo diesel adquirido diretamente de sujeito passivo por substituição tributária;

b) o fornecedor da gasolina “A” ou do óleo diesel, com base na proporção da sua participação no somatório das quantidades do estoque inicial e das entradas ocorridas no mês, relativamente à gasolina “A” ou ao óleo diesel adquirido de outro contribuinte substituído;

III - enviar as informações a que se referem os incisos I e II, por transmissão eletrônica de dados, na forma e prazos estabelecidos no Capítulo VI.

§ 5º Na hipótese do § 4º, a refinaria de petróleo ou suas bases deverão efetuar:

I - em relação às operações cujo imposto relativo à gasolina “A” ou ao óleo diesel tenha sido anteriormente retido pela refinaria de petróleo ou suas bases, o repasse do valor do imposto relativo ao AEAC ou ao B100 devido às unidades federadas de origem desses produtos, limitado ao valor do imposto efetivamente retido e do relativo à operação própria, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente àquele em que tenham ocorrido as operações interestaduais;

II - em relação às operações cujo imposto relativo à gasolina “A” ou ao óleo diesel tenha sido anteriormente retido por outros contribuintes, a provisão do valor do imposto relativo ao AEAC ou B100 devido às unidades federadas de origem desses produtos, limitado ao valor efetivamente recolhido à unidade federada de destino, para o repasse que será realizado até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente àquele em que tenham ocorrido as operações interestaduais.

Sendo assim, interpretando-se o item “3”, da alínea “a”, do art. 511, do RICMS/97 de forma sistemática, percebe-se que a determinação é no sentido de aplicar as normas do Convênio ICMS 110/2007 referentes à atribuição de responsabilidade, por substituição, às refinarias, pois, não há norma alguma no referido dispositivo determinando o recolhimento do imposto pela distribuidora. Ressalte-se o quanto disposto nos itens “1” e “2”:

1 - o imposto diferido deverá ser pago de uma só vez englobadamente com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as subseqüentes operações até o consumidor final

2 - nas saídas interestaduais de álcool etílico anidro para fins carburantes ou Biodiesel B100

2.1 - a distribuidora destinatária deverá proceder conforme previsto no § 4º da cláusula vigésima primeira do Conv. ICMS 110/07

2.2 - a refinaria de petróleo ou suas bases, na condição de sujeito passivo por substituição, deverão proceder conforme previsto no § 5º da cláusula vigésima primeira do Conv. ICMS 110/07

Pela leitura desse dispositivo, bem como dos outros dispositivos do RICMS/97 que tratam da matéria (art. 512-A e parágrafos), vê-se que, à época, as diversas normas do Convênio ICMS 110/2007 estavam incorporadas individualmente na legislação do Estado da Bahia.

Veja-se, por exemplo, o art. 512-A, parágrafo 6º-B, do RICMS/97, que fundamentou a presente autuação fiscal:

Art. 512-A (...)

§ 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.

Comparando-se este dispositivo com as previsões constantes nos parágrafos 10º e 11º da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007 (abaixo transcritos), observa-se que a legislação tributária do Estado da Bahia, vigente à época, determinava o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de biodiesel remetido, no entanto, não determinava que tal estorno fosse realizado mediante o recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido, conforme

previsto no § 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007.

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.

Note-se que o próprio RICMS/97 faz nítida diferenciação entre a mera determinação do estorno do crédito do ICMS, como determina no art. 512-A, § 6º-B, e a obrigação de realizar tal estorno mediante recolhimento do valor correspondente ao ICMS, o que foi feito, por exemplo nas determinações dos §§ 6º-C e 6º D, também do art. 512-A:

§ 6º-C. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com o produto resultante da mistura de álcool etílico anidro combustível com gasolina deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de álcool etílico anidro combustível remetido.

§ 6º-D. O estorno a que se refere o § 6º-C far-se-á pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso que ser á apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ocorridas no mês, observado o § 6º da cláusula vigésima quinta do Conv. ICMS 110/07.

Ou seja, em situação semelhante, envolvendo a mistura de álcool etílico anidro combustível com gasolina, o RICMS/97 determinou expressamente o estorno do crédito (§ 6º-C) e ainda prescreveu que tal estorno fosse realizado mediante o recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso (§ 6º-D).

Por sua vez, ao tratar da mistura de óleo diesel com biodiesel, o RICMS/97 se limitou a determinar o estorno do crédito (§ 6º-B).

Sendo assim, considerando-se a natureza escritural dos créditos de ICMS, somente se poderia exigir o recolhimento do ICMS com base no art. 512-A, § 6º-B, caso fosse comprovada a efetiva utilização indevida dos créditos tributários, não estornados pelo Recorrente.

Note-se que a verificação da efetiva utilização indevida dos créditos tributários seria a única forma de exigir imposto no caso concreto. Não sendo feita tal verificação, apenas seria possível se aplicar uma multa por escrituração equivocada do crédito do ICMS.

Ocorre que, no presente caso, não há que se falar em escrituração dos créditos por parte da Recorrente, Distribuidora de Combustíveis, uma vez que as aquisições do B100 estão sujeitas à suspensão do imposto e as distribuidoras não podem se creditar do imposto porque o recolhimento é feito pelo regime de substituição tributária pela refinaria, conforme art. 511, II, “b”, do RICMS/97, transcrito acima.

De fato, são elucidativas as palavras de DANIEL DIZ CARNEIRO, MAURÍCIO PEREIRA FARO e LEONARDO JOSÉ MUNIZ DE ALMEIDA, no artigo “*Particularidades Tributárias relacionadas com o Biodiesel destinado às Refinarias de Petróleo e às Distribuidoras de Combustíveis*” (in Aspectos tributários relacionados à indústria do petróleo e gás. São Paulo: MP Ed., 2011, pp. 74-76), *in verbis*:

“A tributação do ICMS por presunção nas operações com biodiesel, por meio da denominada substituição tributária ‘para trás’ (diferimento), que se dará de forma englobada por ocasião da saída do produto final misturado – no caso o B5, oferece aos Estados um controle maior sobre a arrecadação do ICMS, uma vez que o B100 tem a produção pulverizada entre vários agentes. (...)

Em conjunto com a tributação por presunção, quando da saída do produto misturado (B5), entra em cena o mecanismo de repasse do ICMS para o Estado produtor do biodiesel, o qual vem preceituado nos §§4º e 5º da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS n. 110/07. Em linhas gerais, a refinaria, ao promover saída ao diesel puro ou ao B5, recolhe o ICMS próprio e o devido por substituição tributária de forma englobada, cuja base contempla o valor do óleo diesel derivado de petróleo e do biodiesel. Periodicamente, refinaria e distribuidor informam, por meio de relatórios, aos Estados que arrecadaram o ICMS por substituição tributária, em quais Estados foi adquirido o B100, permitindo o repasse proporcional do referido imposto ao ente federado de onde se originou o produto.

Assim, por exemplo, suponhamos, grosso modo, que uma refinaria recolhe por presunção R\$ 100,00 (cem reais) a título de ICMS na saída de B5, informando que 40% (quarenta por cento) do biodiesel adicionado àquele produto foi adquirido em Minas Gerais, e 60% (sessenta por cento) no Paraná. Sabe-se que os R\$ 100,00 de ICMS correspondem a um produto composto por 95% (noventa e cinco por cento) de óleo diesel derivado de petróleo e 5% (cinco por cento) de biodiesel. Portanto, dos R\$ 100,00 (cem reais) de ICMS recolhidos, R\$ 5,00 (cinco reais) deverão ser repassados aos Estados produtores de biodiesel, na proporção de R\$ 40% (quarenta por cento) para Minas Gerais e 60% (sessenta por cento) para o Paraná, segundo o exemplo dado.

O repasse em questão, sendo uma técnica de arrecadação e destinação do ICMS entre Estados de origem e destino, conforme a natureza do produto (se derivado ou não de petróleo), não traria maiores controvérsias, se não fossem as regras estabelecidas pelos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/07, as quais estabelecem a obrigatoriedade de as distribuidoras, que realizarem a mistura de óleo diesel puro com B100, promoverem o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de biodiesel contido na mistura.

Numa breve síntese, ao atribuir à distribuidora de combustível o ônus pelo estorno do crédito de ICMS em questão, acaba-se criando um desequilíbrio econômico na operação promovida por este contribuinte, o qual se vê obrigado a efetuar o recolhimento direto do ICMS, mediante um lançamento na conta gráfica de estorno de crédito do Livro de Apuração do referido imposto, o que em nosso sentir se traduz num verdadeiro absurdo, uma vez que inexistente qualquer destaque de ICMS a ser apropriado nas aquisições de B100 por força do diferimento, e também porque o imposto, que se exige mediante o estorno, já foi devidamente recolhido por presunção via substituição tributária na refinaria.

Tal situação se traduz em verdadeiro bis in idem, e atenta contra o princípio da capacidade contributiva, pois acaba onerando duplamente pelo ICMS a cadeia de comercialização do B5 e atingindo, indubitavelmente, o fluxo de caixa das distribuidoras (...)

Devemos esclarecer que o estorno em questão é atualmente objeto de questionamento perante o Supremo Tribunal Federal, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4.171, proposta em 13 de novembro de 2008, pela Confederação Nacional do Comércio, a qual originalmente contemplava apenas as operações com AEAC, tendo sido, posteriormente, aditada para incluir as operações com biodiesel”.

Diante do exposto, não seria possível a Recorrente, Distribuidora de Combustíveis, realizar o creditamento do imposto correspondente ao volume de biodiesel, uma vez que inexistente qualquer destaque de ICMS a ser apropriado nas aquisições de B100 por força do diferimento.

Sendo assim, há de se concluir que a exigência do estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de biodiesel é totalmente equivocada, uma vez que não há imposto a ser creditado.

Nota-se que a presente autuação fiscal se fundamentou exclusivamente no Parágrafo 11º da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/07, a qual não estava internalizada na legislação tributária do Estado da Bahia vigente à época.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para declarar a IMPROCEDÊNCIA da autuação fiscal.

VOTO VENCEDOR

Peço licença para divergir do i. relator, em que pese o seu excelentemente elaborado Voto.

É certo que o STF, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, declarou não serem constitucionais os dispositivos que fundamentaram a autuação (§§ 10 e 11 da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS 110/2007). Entretanto, modulou os efeitos da declaração para data posterior: seis meses contados da publicação do Acórdão, de 21/08/2015, sendo que os fatos em análise ocorreram entre 2008 e 2010.

Divirjo do Voto vencido no que concerne ao entendimento de que as determinações do Convênio ICMS 110/2007 somente foram completamente incorporadas à legislação tributária do Estado da Bahia a partir vigência do art. 289, §6º do RICMS-BA/2012, e de que antes disto restringia-se (a incorporação) ao art. 511, II, “a”, 3 do RICMS-BA/1997.

A interpretação que confiro ao art. 511, II, “a” do RICMS-BA/1997 é de que a aplicação do referido Convênio não se restringe à norma insculpida no item 3 (do art. 511, II, “a”), mesmo porque há expressa referência ao citado Acordo interestadual na redação da alínea “a”, *in fine*.

Art. 511. É diferido o lançamento do ICMS incidente: II - nas seguintes operações com álcool etílico anidro para fins carburantes ou Biodiesel B100: a) operações internas e interestaduais, com destino a estabelecimento distribuidor de combustíveis, como tal definido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), para o momento em que ocorrer a saída do estabelecimento distribuidor de combustíveis da gasolina resultante da mistura com AEAC ou da saída do óleo diesel resultante da mistura com B100, observado o disposto no § 6º e os procedimentos descritos a seguir (Convênio ICMS 110/07).

Sob outra perspectiva, o § 6º do art. 289 do RICMS-BA/1997 já dispunha acerca da obrigatoriedade dos contribuintes responsáveis por operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com os demais produtos tratados no Convênio ICMS 110/2007, de cumprir as obrigações principais e acessórias ali estipuladas.

Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerra a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I 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.

Sabe-se que o que é conforme ao espírito e à letra da lei, no presente caso, do Decreto, se compreende na sua disposição, devendo o operador jurídico proceder de semelhante a semelhante, a dar correspondente inteligência e aplicação aos seus diversos artigos, de maneira que não se chegue a conclusões contraditórias.

Se os vários preceptivos regulamentares acima referidos recepcionaram de forma expressa o Convênio ICMS 110/2007, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o próprio Regulamento de 1997, como um todo, o recepcionou.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206923.0021/13-0**, lavrado contra **ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente 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.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO - Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2016.

RUNENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - RELATOR/VOTO VENCIDO

PAULO DANILLO REIS LOPES VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS