

**A. I. Nº** - 326297.0006/15-1  
**AUTUADO** - RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A  
**AUTUANTE** - CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS  
**ORIGEM** - SAT/COPEC

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0021-02/16

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÃO ENQUADRADA NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ORIUNDA DE CONTRIBUINTE NÃO INSCRITO NA SEFAZ/BA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Incidência do imposto na transferência de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo titular. Responsabilidade do pagamento do tributo ao destinatário. Art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, Cláusula primeira, §1º, I, "a" do Convênio ICMS 110/07, artigos 6º, XV e 10, da Lei nº 7.014/96 e Anexo 1 do Decreto nº 13.780/12. Fatos modificativos comprovados na peça defensiva. Infração não elidida. Multa confiscatória não apreciada por incompetência do Órgão Julgador (art. 167 do RPAF/99), e não acolhido pedido de redução da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 15/01/2015, para exigência de ICMS no valor de R\$14.803,57, sob acusação do cometimento da seguinte infração:

**01 - 08.10.03** - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de outubro de 2010, fevereiro, maio e outubro de 2012, e outubro de 2013, conforme demonstrativo à fl.08. Em complemento consta: *ICMS. Substituição Tributária. Aditivo NCM 3811. Convênio ICMS nº 110/07. Caberá ao contribuinte inscrito perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, fazer o recolhimento da substituição tributária, nos termos do inciso II, art.8º da Lei nº 7.014/96.*

O autuado, através de seus advogados legalmente constituídos, destaca a tempestividade de sua defesa às fls.29 a 45, e impugnou o lançamento com base nas seguintes razões de fato e de direito.

Discordou dos termos da autuação, argumentando que não há que se falar no recolhimento do ICMS-ST sobre o preço dos aditivos, isso porque, o preço do aditivo NCM 3811 já se encontra incluído na base de cálculo da Gasolina/Diesel que são comercializadas e cujo imposto foi integralmente retido pela Petrobrás (refinaria) sob o regime de substituição tributária por antecipação.

Com base nisso, sustenta que não procede com a retenção e recolhimento do ICMS/ST quando da venda interestadual deste aditivo, na medida em que tal montante já foi retido pela refinaria e será devidamente repassado ao Estado da Bahia.

Da mesma forma, aduz que quando um estabelecimento baiano adquire o aditivo NCM de outro comerciante que venha a reter o montante do ICMS, procede integralmente com o creditamento do imposto, ainda que a mercadoria esteja sujeita à substituição tributária, sob pena de se assim não proceder, perpetuar a bitributação do imposto pelo Estado da Bahia (imposto retido pela refinaria e pelo comerciante do aditivo), o que ocasionaria, no seu entender, inquestionavelmente, o enriquecimento sem causa do erário baiano.

Prosseguindo, apresentou as nuances que considera essenciais da tributação de combustíveis no país – em regra submetida ao regime da substituição tributária – que são indispensáveis para fiel compreensão das razões que fulminam a presente autuação.

Destaca, que se assim as D. Autoridades Julgadores não entenderem pela procedência de sua Impugnação, ao menos deve ser reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada, ensejando, por certo, a sua redução.

Esclarece que é pessoa jurídica que nos termos do seu Estatuto Social, dedica-se ao comércio atacadista de álcool carburante, diesel e biodiesel, gasolina, e demais derivados de petróleo, figurando como uma das maiores distribuidoras de combustíveis do país.

Explica que a cadeia de comercialização de combustíveis no Brasil envolve diversos agentes, tendo início nas (i) refinarias e usinas, respectivamente responsáveis pela produção da gasolina A e diesel (refinarias) e do etanol (usinas), passando, em seguida, pelas (ii) distribuidoras (IMPUGNANTE), que são responsáveis pela realização das misturas com os referidos produtos e posterior venda destes, por atacado, chegando, enfim, aos (iii) revendedores varejistas (postos de gasolina, em geral), os quais comercializarão diretamente com os (iv) consumidores finais.

Salienta que no cerne normativo que envolve a tributação no segmento de combustíveis no país, sejam eles derivados de petróleo ou não, a substituição tributária é figura que se faz presente com certa habitualidade, em especial aquela denominada “para frente”, nos termos da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 110/07 e do próprio Regulamento do ICMS do Estado de da Bahia, instituído pelo Decreto Estadual nº 13.780, de 16 de março de 2012, onde é atribuída à refinaria de petróleo a responsabilidade pelo recolhimento do “ICMS” por toda a cadeia comercial.

Observa que os referidos normativos atribuem à refinaria de petróleo (Petrobrás), a responsabilidade pela retenção e recolhimento do “ICMS”, cujo fato gerador é presumido, desde a operação em que estiver realizando até o consumidor final, figurando como substituta dos demais integrantes da cadeia comercial, os quais passam à figura de substituídos.

Para melhor ilustrar a referida sistemática, apresentou no corpo de sua peça defensiva o esquema de tributação do “ICMS” do segmento de combustíveis.

Com base nisso, sustenta que, conquanto contribuinte do “ICMS”, não possui o encargo de pessoalmente recolhê-lo, tendo em vista que ao adquirir mercadorias como gasolina A e diesel para sua ulterior distribuição, o imposto incidente sobre aqueles produtos já fora integralmente pago pela refinaria de petróleo.

Assevera que não procede ao recolhimento do ICMS nas saídas dos produtos aos quais dá saída, como por exemplo a “gasolina C” e o “óleo diesel B”, que são o resultado das respectivas misturas de “gasolina A” (pura) com o álcool anidro e “óleo diesel A” (puro) com “biodiesel B-100”.

Mostra que ditos produtos também são comercializados em suas modalidades chamadas “premium”, resultado da mistura com aditivos, que resultam em mercadorias com maior qualidade e grau de pureza, sendo que, igualmente nessas hipóteses, o valor do ICMS já fora retido por antecipação pela refinaria.

Explica que a base de cálculo do imposto apurada pela refinaria, conforme a Cláusula Sétima, do Convênio ICMS nº 110/07, que transcreveu, é o preço máximo ou único de venda a consumidor final fixado por autoridade competente e, na falta desta, conforme dispõe a cláusula oitava, será estabelecido pela Margem de Valor Agregado (MVA) divulgado mediante Ato COTEPE, tendo transcrito :

Explica ainda que o cálculo da Margem de Valor Agregado (MVA) segue na cláusula nona, onde encontra-se a fórmula a ser aplicada para fins de apuração da base de cálculo, onde se percebe que o Preço Médio Ponderado Ao Consumidor Final (PMPF), é justamente o limitador mínimo desse montante.

Ressalta que o Estado da Bahia divulga, no Anexo 1 ao seu RICMS, as mercadorias que estão sujeitas à substituição ou antecipação tributária, bem assim a MVA que é aplicada para cálculo do imposto nas aquisições de combustíveis de Unidades Federativas signatárias de acordo interestadual, sendo que no caso tanto da gasolina quando do diesel, são aqueles valores indicados em no Ato COTEPE 21/08 ou PMPF divulgado mensalmente, a depender aquilo que for maior.

16.6	Gasolina - 2710.12.5	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que for maior	As indicadas no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que for maior
16.10	Óleo diesel - 2710.19.2	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que for maior	As indicadas no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que for maior

Observa que atualmente, o PMPF dos combustíveis é divulgado mensalmente em Ato COTEPE próprio, sendo que na composição desses preços são considerados a quantidade e o valor praticado pelos varejistas de combustíveis com todos os produtos, inclusive aqueles que recebem os aditivos da distribuidora, como por exemplo a Gasolina Aditivada Premium (GAP) e o Óleo Diesel Aditivado (S10).

Desse modo, entende que quando a refinaria apura a base de cálculo do imposto que será retido por antecipação até o consumidor final, nesta grandeza já se encontra inserida a parcela referente aos aditivos, justamente pelo fato que são divulgados preços próprios desses produtos.

A título exemplificativo, colacionou o último Ato COTEPE divulgado para fins de atualização do “PMPF” de combustíveis, chamando a atenção que pode haver diferenciação no preço da “Gasolina C” (GAC: pura – normal) e a “Gasolina Premium” (GAP: aditivada), bem assim ao Óleo Diesel puro e o “Diesel Aditivado” (Diesel S10) para fins de apuração do imposto retido pela refinaria.

**ATO COTEPE/PMPF Nº 24, DE 8 DE DEZEMBRO DE 2015:**

PREÇO MÉDIO PONDERADO AO CONSUMIDOR FINAL									
UF	GAC	GAP	DIESEL S10	ÓLEO DIESEL	GLP (P13)	GLP	QAV	AEHC	GNV
	(R\$/litro)	(R\$/litro)	(R\$/litro)	(R\$/litro)	(R\$/kg)	(R\$/kg)	(R\$/litro)	(R\$/litro)	(R\$/m³)
AC	4,0341	4,0341	3,5719	3,4867	4,4898	4,4898	2,9583	3,0088	-
*AL	3,7710	3,7710	3,0290	2,9190	-	4,1900	2,3200	3,0310	2,3200
AM	3,8058	3,8058	3,2420	3,1447	-	3,9417	-	2,9428	-
AP	3,5670	3,5670	3,5750	3,2050	5,2223	5,2223	-	3,0500	-
BA	3,7900	3,9400	3,3500	3,1500	3,8261	4,2800	-	2,8500	2,4400
CE	3,5500	3,5500	3,0500	3,0000	3,7590	3,7590	-	2,5793	-

Nesse diapasão, aduz que a nota fiscal emitida pela Petrobrás na venda de “gasolina A” e “diesel A” para a IMPUGNANTE já possui por base o preço médio ponderado ao consumidor final, ou seja, já possui por base o valor tanto da gasolina C (seja pura ou aditivada) e óleo diesel B (seja puro ou aditivado) que serão aplicados nas bombas de combustíveis dos postos, não havendo qualquer responsabilidade da Impugnante pelo recolhimento de tal imposto, seja na entrada ou na saída do mesmo.

Por outro lado, aduz que acaso outro estabelecimento distribuidor da IMPUGNANTE localizado no Estado da Bahia venha a receber o Aditivo NCM com o valor do imposto devidamente retido pelo produtor da mercadoria, poderá realizar o creditamento quando da entrada do aditivo em seu estabelecimento, sob pena de **ocorrer dupla tributação pelo Estado da Bahia**.

Ou seja, no caso em apreço, assevera que há uma peculiaridade que afasta a obrigatoriedade de se reter e recolher o imposto relativo aos aditivos, sob pena de perpetuar o enriquecimento sem causa do erário baiano.

Alega que em caso idêntico ao presente, quando o D. Julgador Olegário Gonzalez proferiu seu voto no sentido de ser legítimo o crédito relativo aos aditivos, conforme se vê abaixo.

*“O presente auto de infração diz respeito à utilização de crédito fiscal por empresa distribuidora de combustíveis decorrente da aquisição de aditivos destinados a mistura em combustíveis por ela comercializados. Apesar destes aditivos estarem classificados na NCM 3811, estando sujeitos ao regime de substituição tributária, o remetente da mercadoria não efetuou a devida retenção do imposto.*

*De acordo com o art. 290 do RICMS/12, é vedada a utilização do crédito fiscal pelo adquirente de mercadorias cujo imposto tenha sido pago por substituição tributária pelo remetente. Tal proibição é justa considerando que as operações subsequentes com a mesma mercadoria estão desoneradas de tributação em razão do regime pela qual ela está sujeita.*

*Entretanto, o aditivo adquirido pelo autuado não tinha como destino uma operação subsequente com a mesma mercadoria. O aditivo adquirido tinha como destino a mistura ao diesel, álcool e gasolina existentes nos tanques pertencentes ao autuado, para obtenção de um produto mais caro e com mais apelo mercadológico.*

*Nas operações com combustíveis derivados de petróleo, a Petrobrás é responsável pela retenção do imposto devido nas operações subsequentes realizadas pelos adquirentes. A retenção desse imposto ocorre de forma sui generis. A Petrobrás emite nota de venda do combustível considerando o produto subsequente que será comercializado pelo adquirente, distribuidor de combustível.*

*Em relação à gasolina, o valor da base de cálculo da substituição tributária, na nota fiscal emitida pela Petrobrás, considera a quantidade do produto que resultará da mistura com álcool anidro efetuada pelo distribuidor. Ou seja, a base de cálculo da substituição tributária considera uma quantidade de litros superior a que efetivamente está sendo levada no caminhão.*

*O valor adotado como base de cálculo nas operações com diesel, gasolina e álcool hidratado destinados a contribuinte localizado no Estado da Bahia tem como valor mínimo o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) publicado em Ato Cotepe. Na composição desses preços são considerados a quantidade e o valor praticado pelos varejistas de combustíveis com todos os produtos, inclusive aqueles que recebem aditivos da distribuidora. Assim, o PMPF acaba por encontrar um valor que pondera os diversos preços praticados no varejo com todos os tipos de combustíveis.*

*Desta forma, como a base de cálculo é determinada pelo preço vendido nas bombas dos postos de combustíveis, concluo que o valor do aditivo comprado e inserido pela distribuidora já foi devidamente tributado pela Petrobrás quando da remessa desses combustíveis com retenção do imposto.*

*Se a mistura dos aditivos ocorresse na Petrobrás não haveria dúvidas quanto ao direito de utilização do crédito fiscal destacado nas notas fiscais de aquisição desses produtos. Como a mistura dos aditivos é efetuada em momento posterior ao da retenção, apesar de já considerados na formação de sua base de cálculo, temos uma situação especial para a qual não podemos invocar os dispositivos que se aplicam a situações normais de substituição tributária vinculadas a mesma mercadoria ou a produtos resultantes da industrialização em que o produto final é obtido antes de se efetuar a retenção.*

*Em decorrência dessa sistemática atípica de tributação, na qual o responsável pela retenção o faz em relação a uma mercadoria da qual ela não está vendendo na sua*

*integralidade, pois sofrerá mudanças em sua composição a ser efetuada pelo contribuinte substituído, temos que admitir, sob pena de estarmos indo de encontro ao princípio da não cumulatividade, que os créditos fiscais vinculados aos aditivos adicionados ao diesel, à gasolina e ao álcool podem ser apropriados pelo adquirente, contribuintes substituído.. E se nas operações com os aditivos o imposto devido por substituição tributária tivesse sido retido pelo remetente, a distribuidora de combustível também teria direito a sua utilização como crédito fiscal."*

(voto proferido pelo Julgador Olegário Gonzalez, quando do julgamento do Auto de Infração nº 326297.0009/15-0)

Nesse sentido, salienta que impende o provimento da presente Impugnação, para que seja reconhecida a ilegalidade da exigência do ICMS-ST face à IMPUGNANTE no que concerne ao aditivo de NCM 3811, sob pena de se ensejar a dupla tributação sobre tal mercadoria (pela refinaria e pela IMPUGNANTE) e, por consequência, o enriquecimento sem causa do erário público.

Em sequência, aduz que a situação fática enfrentada se mostra ainda mais descabida quando da análise do valor atingido em virtude da multa aplicada, que consubstancia percentual de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto.

Com base nisso, frisa que, caso restem superados os pontos acima suscitados em respeito ao princípio da eventualidade, salienta a inconstitucionalidade da penalidade aplicada *vis a vis* o entendimento dos Tribunais Pátrios sobre a matéria.

Portanto, argumenta que a multa imposta assume feições confiscatórias, na esteira da própria decisão proferida no âmbito do Supremo Tribunal Federal, pois tal proibição exsurge do próprio texto constitucional, figurando como garantia do contribuinte e limitação ao poder de tributar, conforme artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Ao final, pugna pelo cancelamento integral do Auto de Infração em objeto, por entender que exigir o recolhimento do ICMS-ST sobre os aditivos enseja a dupla tributação dessas mercadorias, uma vez que a refinaria de petróleo já inclui o valor desse produto na base de cálculo do imposto retido por substituição tributária, o qual será devidamente repassado ao Estado da Bahia por meio do programa SCANC.

E que caso assim não se entenda, sendo verificada qualquer infração por parte da IMPUGNANTE, com amparo no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, requer o reconhecimento do caráter confiscatório da multa estabelecida pela Autoridade Fiscal, afastando-a e aplicando penalidade em observância aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Requer ainda sejam todas as notificações, intimações ou publicações atinentes ao presente feito realizadas em nome de seus advogados, DRS. RONALDO REDENSCHI, OAB/RJ Nº 94.238, MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO, OAB/RJ Nº 67.086, JULIO SALLES COSTA JANOLIO, OAB/RJ Nº 119.528 e LEONARDO VINICIUS CORREIA DE MELO, OAB/RJ nº 137.721, em conjunto, todos com escritório na Rua do Mercado, nº 11, 16º andar, Centro, na cidade do Rio de Janeiro, no Estado do Rio de Janeiro.

Na informação fiscal às fls.55 a 58, quanto a preliminar argüida pelo sujeito passivo, o autuante sustenta que o presente lançamento de ofício contém os elementos suficientes para se determinar, com clareza, a infração e o infrator e não apresenta ilegitimidade passiva.

No mérito, esclarece que o autuado tem como objeto social o "Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo", e que, durante a auditoria se apurou que a aquisição interestadual do aditivo NCM 3811 estava 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.

Comenta que o Anexo 1 do Regulamento do Imposto sobre à Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado da Bahia (RICMS/BA) estabelece no seu subitem 16.11 que estão enquadradas na substituição tributárias as mercadorias "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, por força do Convênio ICMS 110/07, do qual todos os Estados e o Distrito Federal são signatários.

E que a Lei 7.014/96, no seu art. 8º, inciso 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.

Diz, mais, que a mesma Lei também determina no seu art. 6º, inciso 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.

Transcreveu a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 110/07, in verbis:

*"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 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, 3811;"*

No caso em tela, observa que 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.

Informa que a 2ª Junta de Julgamento Fiscal, ao apreciar essa mesma questão, através do Acórdão JJF nº 0123-02/15, assim decidiu:

*"Do permissivo constitucional, o Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25/10/66 - Lei Complementar em sentido material - estabelece no seu art. 142, Parágrafo Único, a obrigatoriedade e vinculação da atividade administrativa do lançamento tributário, no sentido de atuação administrativa, em virtude, inclusive, da indisponibilidade do interesse público.*

*A Lei Complementar nº 87, de 13/09/96, impõe no art. 12, inciso I, a ocorrência do fato gerador do ICMS na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.*

*Por fim, o contribuinte argumentou que a multa é confiscatória. Tal alegação não merece prosperar uma vez que a multa está prevista na alínea "a" do inciso VII do artigo 42 da Lei nº 7.014/96."*

Conclui pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, saliento que o processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais, estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das

infrações apuradas, que se encontram fundamentadas em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam a autuação. Ademais, o Auto de Infração segue estritamente as determinações previstas nos dispositivos constantes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, não ensejando em qualquer violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal.

No que concerne ao pedido para intimação do sujeito passivo, também em nome dos advogados que subscrevem a peça defensiva e no endereço indicado na mesma, inexistente óbice a seu atendimento, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Sobre a alegação defensiva de confiscatoriedade da multa de 60%, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, incisos III e V, "a", da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Quanto ao pedido de dispensa da referida multa, trata-se de penalidade por descumprimento de obrigação tributária principal, e não acessória, e tal análise, por este Contencioso, não encontra previsão legal, pelo que não pode ser acolhido.

Quanto aos aspectos constitucionais abordados na peça defensiva em relação a legislação tributária estadual constante no enquadramento legal de cada infração, destaco a regra estabelecida pelo art. 167, I do RPAF/99 que retira do órgão julgador administrativo a competência para a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de Lei, decreto ou ato normativo.

Portanto, não é esta Junta de Julgamento Fiscal o foro apropriado para a discussão de uma possível ilegalidade de norma tributária estadual, como argüido pelo autuado, e a jurisprudência e a doutrina citada na defesa não se aplica aos fatos narrados no auto de infração objeto deste processo.

É importante destacar ainda, que as decisões administrativas e judiciais colacionadas pelo contribuinte na peça de defesa, não podem servir de lastro para alterar o entendimento aqui externado, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente, através de Decisão judicial no caso concreto, em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos "erga omnes", a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada na presente lide, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I, do RPAF/BA.

No mérito, a imputação concerne a falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de Aditivo NCM 3811 realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Consoante o disposto na **Cláusula primeira** do Convênio ICMS 110/2007, in verbis: *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 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;

Desta forma, com base no Convênio acima, foi correto o procedimento da fiscalização em atribuir ao autuado a condição de sujeito passivo por substituição, nas operações de que cuidam os documentos fiscais relacionados à fl.08 dos autos.

Verifico que no mérito, é recorrente a questão sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF Acórdãos JJF Nº 0123-02/15; 186-02/15 e 214-02/15, que tratam da mesma matéria, sujeito passivo, bem como a total literalidade das argüições trazidas pela defesa e informação fiscal.

Assim verificada a identidade entre os argumentos trazidos pelo impugnante e o voto proferido no Acórdão JJF Nº 0123-02/15, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, acima citado (decisão unânime), do qual participei, cujo entendimento acolho, para integrar o presente voto, passando, assim, a reproduzir parte da conclusão do aludido voto, quanto ao mérito em questão, *in verbis*:

*“O cerne da pretensão resistida diz respeito à cobrança, em razão de responsabilidade supletiva, de ICMS em operações de transferências de mercadorias, cujo produto de NCM 3811 consta no Convênio ICMS 110/07, que dispõe sobre o Regime de Substituição Tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos.*

*Do permissivo constitucional, o Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25/10/66 - Lei Complementar em sentido material - estabelece no seu art. 142, Parágrafo Único, a obrigatoriedade e vinculação da atividade administrativa do lançamento tributário, no sentido de atuação administrativa, em virtude, inclusive, da indisponibilidade do interesse público.*

*A Lei Complementar nº 87, de 13/09/96, impõe no art. 12, inciso I, a ocorrência do fato gerador do ICMS na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.*

*Logo, em que pese os argumentos defensivos aduzidos respaldados em lições da Doutrina e apresentação de julgados do Poder Judiciário, não corroboro com o sujeito passivo no que diz respeito a não incidência do ICMS na operação de transferência de mercadoria, uma vez que a ordem jurídica, vigente à época do fato imputado, estabelece a ocorrência do fato gerador do imposto nesta espécie de operação fiscal.*

*Com base nos art's. 6º ao 10 da Lei Complementar nº. 87/96 e nos arts. 102 e 199 do CTN, houve a celebração do Convênio ICMS 110/07, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, com efeitos a partir de 01/07/2008, no qual submete ao Regime de Substituição Tributária a operação fiscal relacionada com o produto Aditivo, com a numeração inicial do NCM 3811, conforme Cláusula primeira, §1º, inciso I, alínea "a", com atribuição ao remetente da citada mercadoria a condição de sujeito passivo por Substituição Tributária. Cabe destacar que a Lei nº 7.014/96 no seu art. 10 condiciona a adoção do Regime de Substituição Tributária nas operações interestaduais, através de acordo específico.*

*No contexto da legislação tributária, o Decreto nº 13.780, de 16/03/12 consigna no Anexo 1 - MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO OU ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, subitem 16.11, a descrição e NCM do produto Aditivo, cuja operação interestadual é objeto da presente autuação.*

*Por seu turno, o legislador ordinário estadual determina, através do art. 6º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96, a responsabilidade solidária ao destinatário do pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, quando o remetente não possuir inscrição estadual ativa como Substituto Tributário, diante da operação submetida ao Regime de Substituição Tributária.*

*Assim, é procedente o levantamento fiscal, diante do Direito Tributário positivado no âmbito do Estado da Bahia.”*



Quanto a referência feita pelo patrono do autuado concernente ao voto discordante do Julgador Olegário Gonzalez, no julgamento do processo em nome da Ypiranga, na assentada de julgamento do processo, o referido julgador também presente, informou oralmente que refez seu entendimento, conforme voto em separado que faz parte deste acórdão. Assim, nada tenho a comentar sobre tal argüição, uma vez que neste processo o mencionado julgador acompanhou o meu voto.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO EM SEPARADO**

No período correspondente aos fatos geradores que resultaram na lavratura do presente auto de infração, o valor adotado como base de cálculo da substituição tributária nas operações com diesel e gasolina destinados a contribuinte localizado no Estado da Bahia era obtido com base na aplicação de margem de valor adicionado (MVA) definida em ato cotepe para aplicação sobre o preço da gasolina C e do diesel comum comercializados pelo substituto tributário.

No momento da comercialização dos combustíveis, a refinaria calculava o imposto devido por substituição tributária considerando, no caso da gasolina C, o percentual de álcool anidro a ser adicionado posteriormente pela distribuidora de combustível, destinatária das mercadorias.

Neste momento, não era possível calcular o imposto senão em relação aos combustíveis vendidos sem a inclusão dos aditivos. A inclusão dos aditivos seria uma decisão do distribuidor de combustível em função da quantidade estimada de vendas deste produto no mercado de sua atuação.

Se a retenção tomou por base a venda do combustível sem a inclusão eventual do aditivo, não podemos afirmar que o imposto do aditivo já foi pago por substituição tributária quando da retenção pela refinaria. Assim, refaço o entendimento externado no Auto de Infração nº 326297.0009/15-0, pois o valor dos aditivos não integram a base de cálculo da substituição tributária quando da retenção pela refinaria.

Reconheço procedente a 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 **326297.0006/15-1**, lavrado contra **RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$14.803,57**, , acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de março de 2016.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – JULGADOR