

PROCESSO - A. I. Nº 326297.0009/15-0
RECORRENTE - RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A. (SHELL BRASIL)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0186-02/15
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/09/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0317-12/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. ADITIVOS. Os produtos entraram no estabelecimento para incorporação ao combustível comercializado. Os aditivos estão sujeitos ao regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada nas etapas subsequentes de circulação (Convênio ICMS 110/07), e, portanto, é vedada, pela legislação de regência, a utilização, como crédito, do imposto destacado nas notas fiscais de entradas. Não restou configurada ofensa ao princípio da não cumulatividade, pois os aditivos não são comercializados pelo autuado, mas apenas misturados aos combustíveis. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 16/03/15 para imputar ao contribuinte o cometimento da seguinte infração:

INFRAÇÃO 1 - "utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária". ICMS: R\$162.215,31. Multa: 60%.

Consta, na descrição dos fatos, que o autuado (estabelecimento atacadista) recebeu, de estabelecimento situado em outra unidade da Federação e sem a retenção do ICMS devido por substituição tributária, nos termos do Convênio ICMS 110/07, o produto aditivo - NCM 3811, nos meses de setembro e outubro de 2014, adicionando-o à gasolina comum, etanol hidratado e diesel comum, resultando nos produtos diesel Evolux, gasolina V-Power, etanol V-Power, diesel aditivado e gasolina Maxxi, respectivamente.

A Junta de Julgamento decidiu a lide, em votação não unânime, com os seguintes fundamentos:

VOTO

Inicialmente, verifico, no presente PAF, a identificação do sujeito passivo, a descrição da infração, do dispositivo da legislação tributária inerente ao enquadramento e à tipificação da multa. Há indicação da base de cálculo, alíquota e valor do imposto exigido, conforme art. 39 do RPAF/BA, permitindo ao impugnante o exercício do seu direito de defesa e do contraditório, motivo pelo qual a lide está apta ao seu deslinde.

Indefiro, portanto, o pedido de diligência suscitado na sessão de julgamento.

O cerne da pretensão resistida diz respeito à possibilidade de uso do crédito fiscal concernente às aquisições interestaduais do aditivo de NCM 3811 realizadas pelo impugnante.

A ordem tributária em vigor estabelece o Regime de Substituição Tributária a partir do art. 150, §7º, da Constituição Federal, art's. 6º ao 10 da Lei Complementar nº 87/96 e art. 10 da Lei nº 7.014/96.

Na espécie, a Cláusula Primeira, § 1º, inciso I, alínea "a", do Convênio ICMS 110/07, art. 295 e Anexo 1, item 16.11, do Regulamento do ICMS, Decreto nº 13.780, de 16/03/12, determinam a inclusão da mercadoria de NCM 3811 no Regime de Substituição Tributária.

Neste contexto, decorre a vedação ao uso de crédito fiscal em virtude da fixação normativa do art. 290 do mencionado regulamento, que visa cumprir o Princípio da Não Cumulatividade, tendo em vista, inclusive, o abatimento do imposto destacado no documento fiscal de aquisição ao computar o ICMS decorrente da

aplicação do Regime da Substituição Tributária, com destaque ao encerramento da fase de tributação conferido no art. 9º da Lei nº 7.014/96 c/c art. 289 do Decreto nº 13.780/12, além da vedação explícita no art. 29, § 4º, da citada lei estadual.

Assim, não devem prosperar os argumentos defensivos quanto à possibilidade de utilização de crédito fiscal decorrente de operações com mercadorias sujeitas ao Regime de Substituição Tributária. Logo, considero pertinente o lançamento fiscal promovido demonstrado nas fls. 06 a 08, diante do arcabouço jurídico acima delineado. Quanto aos argumentos sustentados na sessão de julgamento, também, não devem prosperar em virtude da ausência de comprovação.

Em sua defesa o autuado arguiu que a multa aplicada é inconstitucional, entendendo que é confiscatória. Ressalto que o art. 167, inciso I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração em epígrafe.

Foi proferido um voto discordante nos seguintes termos:

VOTO DISCORDANTE

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 vedado 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 a 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 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, contribuinte 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 pela **IMPROCEDÊNCIA** do auto de infração.

O sujeito passivo, inconformado com a Decisão de primeira instância, interpôs Recurso Voluntário, inicialmente informando que se dedica ao comércio atacadista de álcool carburante, diesel e biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, e que a cadeia de comercialização de combustíveis no Brasil envolve diversos agentes, tendo início nas (i) refinarias e usinas, responsáveis, respectivamente, pela produção da gasolina A, do diesel (refinarias) e do etanol (usinas), passando, em seguida, pelas (ii) distribuidoras (caso do recorrente), que são responsáveis pela realização das misturas com os referidos produtos e sua posterior revenda por atacado, chegando, enfim, aos (iii) revendedores varejistas (postos de gasolina, em geral), os quais comercializam diretamente com os (iv) consumidores finais.

Diz que, nos termos da Cláusula primeira do Convênio ICMS 110/07 e do RICMS/12, é atribuída à refinaria de petróleo, como substituto, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por toda a cadeia comercial, sendo o fato gerador presumido desde a primeira operação até o consumidor final.

Acrescenta que, conquanto contribuinte do imposto estadual, não possui o encargo de pessoalmente recolhê-lo, tendo em vista que, ao adquirir mercadorias como a gasolina A e o diesel para sua ulterior distribuição, o imposto incidente sobre aqueles produtos já foi integralmente pago pela refinaria de petróleo, razão pela qual não procede ao recolhimento do ICMS nas saídas dos produtos aos quais dá saída - 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 do óleo diesel A (puro) com o biodiesel B-100.

Explica que os produtos acima mencionados também são comercializados nas modalidades chamadas “Premium” (resultado da mistura da gasolina C e do óleo diesel B com aditivos), resultando em mercadorias com maior qualidade e grau de pureza, sendo que, nessas hipóteses, o valor do ICMS já foi retido por antecipação pela refinaria, pois a base de cálculo do imposto ali apurada, conforme a Cláusula sétima do Convênio ICMS 110/07, é o preço máximo ou único de venda a consumidor final fixado por autoridade competente e, na falta deste, conforme dispõe a Cláusula oitava, aquele estabelecido pela Margem de Valor Agregado (MVA) divulgada mediante Ato COTEPE.

Alega, ainda, que o cálculo da Margem de Valor Agregado (MVA) está previsto na Cláusula nona do mencionado Convênio, sendo o Preço Médio Ponderado Ao Consumidor Final (PMPF) o limitador mínimo desse montante, e que, atualmente, o PMPF dos combustíveis é divulgado mensalmente em Ato COTEPE próprio, acrescentando, ainda, o seguinte:

1. na composição dos 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);
2. quando a refinaria apura a base de cálculo do imposto que será retido por antecipação até o consumidor final, já insere a parcela referente aos aditivos, “*justamente pelo fato que são divulgados preços próprios desses produtos*”;
3. pelo último Ato COTEPE publicado para fins de atualização do PMPF de combustíveis, constata-se “*que pode haver diferenciação no preço da “Gasolina C” (GAC: pura – normal) e a “Gasolina Premium” (GAP: aditivada), bem assim no Óleo Diesel puro e o “Diesel Aditivado” (Diesel S10) para fins de apuração do imposto retido pela refinaria*”;
4. a nota fiscal emitida pela Petrobrás, na venda de gasolina A e diesel A para seu estabelecimento, indica o preço médio ponderado ao consumidor final, ou seja, possui por base o valor 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 por parte de seu estabelecimento pelo recolhimento de tal imposto, seja na

entrada ou na saída dos produtos;

5. em função disso, procede ao creditamento do imposto pago na entrada do aditivo em seu estabelecimento, quando ocorre o recolhimento do tributo por parte do remetente da mercadoria, sob pena de dupla tributação do imposto pelo Estado da Bahia;
6. quando recebe o aditivo sem que o remetente tenha procedido à retenção do imposto, não efetua o pagamento do imposto por substituição tributária, porque a refinaria de petróleo já considerou esse valor na apuração do imposto devido em relação aos produtos finais que serão por ele revendidos.

Resume dizendo que não há outro caminho a ser adotado a não ser a reforma do acórdão proferido pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, devendo prevalecer o voto divergente do julgador Olegário Gonzalez.

Em respeito ao princípio da eventualidade, salienta que é inconstitucional a penalidade aplicada em vista de seu caráter confiscatório. Transcreve a ementa de diversas decisões judiciais.

Finalmente, requer o cancelamento do auto de infração *“na medida em que vedar o creditamento do imposto sobre os aditivos significa 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”*.

Caso ultrapassados os argumentos quanto ao mérito, pede *“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”*.

A PGE/PROFIS exarou parecer pelo Improvimento do Recurso, salientando, inicialmente, que o lançamento trata de utilização indevida de crédito em operações regidas pela substituição tributária, não estando em baila o não recolhimento do tributo pelo substituto tributário, no caso, a refinaria, e, portanto, não há que se falar em *bis in idem*.

Destaca que a utilização de crédito colide frontalmente com a ideia de substituição tributária com encerramento do ciclo de tributação e que o Convênio ICMS 110/07 (Cláusula primeira, § 1º, inciso I, alínea “a”) *“deixa claro que o produto em exame está albergado pelo regime da substituição tributária, inexistindo, dessa forma, qualquer possibilidade de utilização do crédito fiscal pelo recorrente, mesmo que, de maneira inadvertida, o substituto não tenha feito a retenção e recolhimento do tributo, o que engendraria uma responsabilidade subsidiária, nunca a autorização para utilização do crédito, sob pena de grave ranhura ao princípio da não-cumulatividade e a técnica de arrecadação da substituição tributária com encerramento da tributação”*.

Na sessão de julgamento, tendo em vista algumas dúvidas surgidas a respeito da possibilidade de o valor dos aditivos já se encontrar inserido no cálculo efetuado pela refinaria para a apuração do ICMS devido por substituição tributária, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu converter o PAF em diligência à Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis (COPEC) para que o Coordenador daquele órgão respondesse às seguintes indagações:

1. como não havia nos Atos COTEPE, até 31/10/14, previsão de valor de Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) para a Bahia, nas operações com GASOLINA, aplicava-se tão-somente a Margem de Valor Agregado (MVA) até essa data?
2. a partir de 01/11/14 começaram a ser publicados também os valores de Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) nas operações com GASOLINA envolvendo a Bahia (Ato COTEPE PMPF 20/2014) – assim a partir daquela data, deve-se calcular o preço da GASOLINA com a MVA e o PMPF e, ao final, adota-se o maior preço?
3. em caso positivo, qual é o diploma legal que ampara esse procedimento?
4. como não havia nos Atos COTEPE, até 14/11/15, previsão de valor de Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) para a Bahia, nas operações com diesel, aplicava-se tão-somente a Margem de Valor Agregado (MVA) até essa data?

5. a partir de 15/11/15 começaram a ser publicados também os valores de PMPF nas operações com DIESEL (**diesel S 10 e diesel S 500 (conteúdo de enxofre)**) envolvendo a Bahia (Ato COTEPE PMPF 22/2015) – assim a partir daquela data, deve-se calcular o preço do DIESEL com a MVA e o PMPF e, ao final, adota-se o maior preço?
6. em caso positivo, qual é o diploma legal que ampara esse procedimento?
7. no percentual da MVA estão inseridas as operações com Gasolina C comum e aditivada, porque é calculado com base na média ponderada de ambos os tipos de combustível?
8. no percentual da MVA estão inseridas as operações com Diesel comum e aditivado, porque é calculado com base na média ponderada de ambos os tipos de combustível?
9. se a resposta aos itens 5 e 6 for positiva, isso significa que:
 - a) no cálculo do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) relativo às saídas subsequentes de Gasolina C (comum e aditivada) e de Diesel (comum e aditivado), efetuado pela refinaria, já está sendo considerado o valor dos aditivos adquiridos posteriormente pela distribuidora para realizar a mistura?
 - b) nessa situação, pode-se afirmar que não é mais possível exigir, da empresa distribuidora, o ICMS/ST referente à aquisição dos aditivos que serão misturados à gasolina e ao diesel?
 - c) ainda nessa hipótese, pode-se afirmar que é permitido, à distribuidora adquirente, o uso, como crédito fiscal, do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada dos aditivos que serão misturados à Gasolina C e ao Diesel?
10. se a resposta aos itens 5 e 6 for negativa, pede-se que sejam apresentados os esclarecimentos necessários;
11. no valor do PMPF estão inseridas as operações com Gasolina C comum e aditivada, porque é calculado com base na média ponderada de ambos os tipos de combustível?
12. no valor do PMPF estão inseridas as operações com Diesel comum e aditivado, porque é calculado com base na média ponderada de ambos os tipos de combustível?
13. se a resposta aos itens 11 e 12 for positiva, isso significa que:
 - a) no cálculo do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) relativo às saídas subsequentes de Gasolina C (comum e aditivada) e de Diesel (comum e aditivado), efetuado pela refinaria, já está sendo considerado o valor dos aditivos adquiridos posteriormente pela distribuidora para realizar a mistura?
 - b) nessa situação, pode-se afirmar que não é mais possível exigir, da empresa distribuidora, o ICMS/ST referente à aquisição dos aditivos que serão misturados à Gasolina C e ao Diesel?
 - c) ainda nessa hipótese, pode-se afirmar que é permitido, à distribuidora adquirente, o uso, como crédito fiscal, do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada dos aditivos que serão misturados à Gasolina C e ao Diesel?
14. se a resposta aos itens 11 e 12 for negativa, pede-se que sejam apresentados os esclarecimentos necessários.

Foi solicitado, ainda, ao Coordenador da COPEC que apresentasse um resumo dos procedimentos que deveriam ser adotados pela refinaria em cumprimento ao Convênio ICMS 110/07, na apuração do ICMS/ST referente à Gasolina e ao Diesel.

Em resposta, o Coordenador da COPEC/SEFAZ apresentou os seguintes esclarecimentos:

- “1- Há dois meios de se apurar a base de cálculo em questão. Um é usando a MVA, e o outro, o PMPF. À época da inexistência do PMPF, utilizava-se a MVA que prevaleceu até 31/10/2014.
- 2- Correto. A partir de 01/11/2014 o Estado da Bahia adotou também como base de cálculo para a gasolina C o PMPF, através do Ato Cotepe PMPF 20/2014, sendo adotada para efeito de exigência do imposto a aplicação do MVA ou PMPF, o que for maior, nos termos da Lei 7014, art. 23, II, combinado com o parágrafo 6o, I.
- 3- Quesito correlacionado ao quesito de número 2.
- 4- À época dos fatos geradores aplicava-se a MVA com base de cálculo para fins de exigência do ICMS por substituição tributária para óleo diesel S 10 ou S 500.
- 5- Correto. A partir de 15/11/2015 o Estado da Bahia adotou também como base de cálculo para o óleo diesel S 10 e S 500 o PMPF, através do Ato Cotepe PMPF 22/2015, sendo adotada para efeito de exigência do imposto a aplicação do MVA ou PMPF, o que for maior, nos termos da Lei 7014, art. 23, II, combinado com o parágrafo 6o, I.
- 6- Quesito correlacionado ao quesito de número 5.

7- Não. Na MVA estão inseridas as operações apenas com combustível comum (sem aditivo) denominado Gasolina C. O aditivo é adicionado posteriormente pela Distribuidora de Combustíveis. Vale destacar, que a fixação da MVA é definida nos termos do Convênio ICMS 70/97 e inexistente ponderação para gasolina C (comum) e Gasolina aditivada.

8- Também para o óleo diesel S500 e S 10 inexistem ponderação para aditivos no PMPF ou MVA.

9- É importante registrar que não existe gasolina C aditivada. Quando os textos normativos falam em gasolina C, está-se referindo à gasolina C "comum", resultado da mistura entre a gasolina A e o álcool etílico anidro combustível - AEAC.

a) A retenção do ICMS é feita pela Refinaria, quando esta comercializa o combustível para as Distribuidoras, onde ocorrerá a mistura de aditivos, se for do interesse da Distribuidora de Combustível. Tomando-se como parâmetro que a Refinaria, quando vende o combustível para a Distribuidora, não sabe qual o montante do combustível vendido será transformado pela Distribuidora em combustível aditivado (por meio do acréscimo de aditivos ao combustível comum), certamente que ela, a Refinaria, não tem como efetuar a substituição tributária relativamente ao combustível aditivado. Assim, ainda que houvesse MVA para combustível aditivado (não existia à época de ocorrência dos fatos descritos no AI, e ainda não existe atualmente), a Refinaria não teria como efetuar a substituição tributária do ICMS relativamente ao mesmo. Diante desta explicação, é certo que, no cálculo do ICMS / ST pela Refinaria, NÃO está sendo considerado o valor dos aditivos adquiridos pela Distribuidora para realizar a mistura.

b) O Estado da Bahia não exige a substituição tributária complementar da Gasolina aditivada como também do óleo diesel aditivado.

c) Não cabe crédito fiscal dos aditivos adicionados à gasolina C e óleo diesel pelas Distribuidoras de Combustíveis tendo em vista que o produto citado está enquadrado no instituto da substituição tributária até 31/12/2015, nos termos da cláusula primeira parágrafo primeiro, inciso I, alínea a, do Convênio 110/07.

Ademais, os derivados de petróleo com aditivos não foram tributados na saída dos derivados de petróleo.

10- Quesito correlacionado aos quesitos de números 5 e 6.

11- A depender do período em questão, havia, ou não, PMPF específico para combustível aditivado. Por exemplo: No Ato COTEPE/PMPF nº 20, de 22/10/14 (entrou em vigor a partir de 01/11/14), ainda não havia PMPF para combustíveis aditivados, o que equivale a dizer que só havia PMPF para gasolina C comum e diesel comum (limitando o objeto da resposta aos combustíveis indicados na autuação do presente AI). Já no Ato COTEPE/PMPF nº 10, de 23/05/16 (para vigorar a partir de 01/06/16), o mais recente quando da elaboração do presente Parecer, há expressamente a previsão de PMPFs para gasolina C (gasolina comum), para gasolina Premium, para óleo diesel S 500 e para diesel S10, todos com valores diferentes, no caso do Estado da Bahia. Na época dos fatos geradores não havia PMPF para gasolina aditivada e diesel aditivado.

12- Vide resposta dada ao quesito 11.

13- Vide respostas dadas ao quesito 9, inclusive, para as letras "a", "b" e "«c»" respectivamente.

14- à época dos fatos geradores não havia ponderação para apurar a base de cálculo para fins de substituição tributária nem para gasolina comum como também para óleo diesel aditivado. A MVA fixava valores sem aditivos assim como o PMPF adotado posteriormente.

Por fim, no tocante aos procedimentos que devem ser adotados pela refinaria em cumprimento ao Convênio ICMS 110/07, na apuração do ICMS/ST referente à gasolina e ao diesel, bem como em relação aos demais combustíveis, eles estão especificados no próprio texto do citado convênio.

Quanto ao cálculo do imposto, ainda dentro do contexto do Conv 110/07, os procedimentos estão previstos nas cláusulas sétima e seguintes, cabendo ressaltar que a cláusula vigésima segunda especifica procedimentos que devem ser observados pela Refinaria de Petróleo ou suas Bases.

Atualmente a Refinaria de petróleo ou suas bases, aplicam a MVA ou PMPF o que for maior, para efeito de cálculo na retenção do imposto devido por substituição tributária para o Estado da Bahia, nos termos da Lei 7014, art. 23, II, combinado como parágrafo 6º, I.

O Ato Cotepe 10/2016, de 23 de maio de 2016 vigente a partir de 01/06/2016, estabelece PMPF para a gasolina C, gasolina Premium, óleo diesel S 500 e óleo diesel S 10, sem considerar os aditivos que são colocados posteriormente pelas Distribuidoras de Combustíveis".

Ocorre que, em seu parecer, o Dr. José Augusto Martins Junior detectou uma contradição nas respostas apresentadas pela COPEC referentes ao item 9, subitens "a", "b" e "c", e sugeriu a realização de nova diligência àquele órgão, como a seguir transcrito:

"Assim sendo, em face da resposta efetuada pela COPEC/SEFAZ, às fls. 142/145, especificamente no item 09 da

manifestação em destaque, parece-nos indicar que a substituição tributária realizada pelas refinarias, não abarca na presunção do valor da operação até o final da cadeia de circulação da mercadoria o valor do aditivo NCM 3811, em que pese a previsão do Convênio 110/07.

Aliás, conforme exposto na manifestação em apreço, nem se poderia cogitar da ST compreender este aditivo, pois sequer seria possível prever à época da comercialização dos combustíveis à distribuidora o quanto de aditivos seria utilizado por esta para transformação do combustível comum em aditivado.

Tendo isto como certo, não resta dúvida que este montante não poderia estar emoldurado na operação ST com tributação encerrada, sendo possível, assim sendo, seu creditamento quando destacado no documento fiscal. (grifos não originais)

Neste passo, soçobrou uma dúvida quanto à resposta dada no item 09, alínea “c”, porquanto aparentemente contraditória às respostas entabuladas nos itens “a” e “b”.

Vale apontar que, como norte para presente manifestação, que o que se está em discussão é a possibilidade da distribuidora se creditar de valores referentes ao aditivo NCM 3811, insertos pelo Convênio 110/07 no regime ST, mas, no mundo real, aparentemente fora da base impositiva das vendas pelas refinarias. (grifos não originais).

(...)

Vale destacar, desde logo, que a utilização de crédito, um dos efeitos do princípio da não-cumulatividade, colide frontalmente com a ideia da substituição tributária com encerramento do ciclo de tributação, pois, por conduto lógico, suprime a tributação das operações subsequentes do ciclo de circulação do bem até o consumidor final. (grifos não originais)

Adrede claro a manifestação da COPEC, fincado no sentido de NÃO estar sendo considerado o valor dos aditivos adquiridos pela Distribuidora na ST pelas refinarias, o outro questionamento que surge é que valor foi destacado no documento fiscal que foi apropriado pelo recorrente, uma vez que não compunha este montante da base de cálculo da ST”.

Sendo assim, em face da dúvida surgida quanto à possibilidade, ou não, de uso, como crédito fiscal, do ICMS destacado nas notas fiscais de entradas de aditivos na distribuidora de combustíveis, este Colegiado deliberou pelo retorno dos autos à Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis (COPEC) para que o chefe daquele órgão respondesse à indagação do ilustre Procurador do Estado.

Adicionalmente, solicitou-se que o Coordenador da COPEC apresentasse um resumo dos procedimentos que deveriam ser adotados pela distribuidora em relação aos aditivos, mencionando a legislação regente e o período de vigência.

Em resposta, o auditor fiscal Ricardo de Carvalho Rêgo, informou que, “tanto a MVA como o PMPF adotados pelo Estado da Bahia referem-se à gasolina comum e ao óleo diesel comum, ou seja, os valores dos aditivos não estão contemplados nem na MVA, nem no PMPF”.

Destaca que, em data posterior aos eventos deste auto de infração, o PMPF adotado pelo Estado da Bahia passou também a se referir à gasolina *Premium*, combustível cuja característica principal é a alta octanagem, a qual pode melhorar o rendimento de alguns motores de alta compressão, valendo a mesma regra no que se refere aos aditivos.

Esclarece que, até 31/12/15, os aditivos estavam enquadrados na substituição tributária (portanto, com a fase de tributação encerrada) e, conseqüentemente, não conferiam o direito ao crédito fiscal ao adquirente.

Afirma, ainda, que “no caso eventual de a Distribuidora ter adquiridos o aditivo sem que já tivesse sido feito a substituição tributária, ela estaria obrigada a efetuar a antecipação/substituição tributária, mantendo a regra de proibição do creditamento do imposto pela aquisição”, sendo esta “a regra geral para a sistemática tributária do ICMS envolvendo aquisição de mercadoria sujeita à substituição tributária”. (sic)

Complementa a sua informação dizendo que “desde 01/01/16, os aditivos foram excluídos da substituição tributária”.

Finalmente, afirma que “ao adquirirem aditivos para misturarem a combustíveis comuns, transformando-os em combustíveis aditivados, as Distribuidoras deviam adotar os

procedimentos abaixo descritos”:

1. *“efetuar a antecipação/substituição tributária do ICMS, caso o aditivo porventura chegue ao seu estabelecimento ainda sem o ICMS-ST ter sido recolhido”;*
2. *“não se creditar do imposto referente à aquisição do aditivo, conforme art. 93, § 1º, II, do RICMS/97; art. 290 e art. 310, I, “a”, c/c II, do RICMS/12; art. 29, § 4º, I, c/c II, da Lei 7.014/96; art. 20, § 3º, I, c/c II, da LC 87/96; art. 155, § 2º, II, “a”, da CF/88”.*

O recorrente foi intimado da diligência, e veio aos autos, alegando que recebeu apenas a própria solicitação de nova diligência e, portanto, *“não se manifestará nesse momento, de modo que aguardará a intimação acerca do inteiro teor do resultado final da diligência, bem assim, dos respectivos anexos, para posterior exame e resposta”.*

A PGE/PROFIS, por meio do Dr. José Augusto Martins Junior, emitiu seu parecer opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário, sob o argumento de que *“à época dos fatos geradores insertos no lançamento, precisamente até 31/12/15, os aditivos estavam compreendidos na substituição tributária, impossibilitando, desta forma, o creditamento, tendo em vista o encerramento da fase de tributação”.*

Acrescenta que *“a utilização de crédito, um dos efeitos do princípio da não cumulatividade, colide frontalmente com a ideia da substituição tributária com encerramento do ciclo de tributação, pois, por conduto lógico, suprime a tributação das operações subsequentes do ciclo de circulação do bem até o consumidor final”.*

Como o recorrente não havia sido intimado do resultado das diligências, recebendo fotocópias apenas dos documentos juntados às fls. 135 a 138 e 154 a 156, o presente processo administrativo fiscal foi devolvido à Secretaria do CONSEF para que notificasse o contribuinte, fornecendo-lhe cópias dos documentos apensados às fls. 142 a 145, 148 a 152, 159, 160 e 184 a 186 dos autos, e concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para se manifestar, querendo, sobre o resultado das diligências e o opinativo da PGE/PROFIS.

O sujeito passivo foi intimado, consoante os documentos de fls. 190 a 192, mas não mais compareceu aos autos.

VOTO

No presente auto de infração o ICMS foi lançado por utilização indevida de crédito fiscal nas entradas de aditivos (nos meses de setembro e outubro de 2014), os quais seriam, posteriormente, adicionados pelo próprio autuado aos produtos diesel comum, gasolina comum e etanol hidratado para formar os produtos que revende: diesel Evolux, gasolina V-Power, etanol V-Power, diesel aditivado e gasolina Maxxi.

Constato que, conforme esclareceu o autuante em sua informação fiscal, o recorrente encontra-se situado no território baiano e tem como objeto social o *“Comércio Atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo”.*

Preliminarmente observo que não há dúvida de que os produtos, objeto da autuação (aditivos - NCM 3811), estavam, à época dos fatos geradores, enquadrados na substituição tributária, nas operações internas e interestaduais, por força do disposto na alínea “a” do inciso I do § 1º da Cláusula primeira do Convênio ICMS 110/07 e no subitem 16.11 do Anexo I do RICMS/12, como a seguir reproduzido (redação da época):

CONVÊNIO ICMS 110/07:

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

recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

(...)

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

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

a) preparações 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;

RICMS/12:

ANEXO 1 DO REGULAMENTO DO ICMS 2012

MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO OU ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA

| Item | Mercadoria – NCM | Acordo Interestadual/ Estados signatários | MVA nas aquisições de UF signatária de acordo interestadual (conforme a Aliq. interestadual aplicada no estado de origem) | MVA nas aquisições de UF não signatária de acordo interestadual (conforme a Aliq. interestadual aplicada no estado de origem) | MVA nas operações internas |
|-------|---|---|--|---|----------------------------------|
| 16.11 | Preparações antidetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados, para óleos minerais (incluindo a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais, NCM 3811; Fluidos para freios hidráulicos e outros líquidos | Conv. ICMS 110/07 Todos | 30% | — | 30% |

O autuado sustenta que recebeu as mercadorias sob o regime normal de tributação e, por esse motivo, não lhe pode ser negado o direito ao crédito, sob pena de afronta ao princípio da não cumulatividade insculpido no inciso I do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

O cerne da controvérsia reside, então, na verificação de duas situações específicas, já que se trata de transferências internas e interestaduais e os produtos foram utilizados pelo destinatário (o autuado) no processo de transformação de diesel comum em diesel aditivado e de gasolina C comum em gasolina C aditivada:

1. se os remetentes estavam, ou não, obrigados a reter o ICMS devido por substituição tributária, nas saídas dos aditivos de seus respectivos estabelecimentos;
2. se o destinatário (o autuado) possuía, ou não, o direito à apropriação, como crédito fiscal, do valor do ICMS destacado nas notas fiscais dos aditivos.

Da análise das notas fiscais eletrônicas, no Portal da Receita Federal do Brasil, verifico que as operações, objeto desta exigência, se referem a entradas de aditivos oriundos de operações de transferências realizadas por **estabelecimentos filiais atacadistas** do recorrente, localizados na Bahia e nos Estados de Pernambuco e Minas Gerais.

Dessa forma, como dito acima, de acordo com a alínea “a” do inciso I do § 1º da Cláusula primeira do Convênio ICMS 110/07 e do subitem 16.11 do Anexo I do RICMS/12, estavam os remetentes das mercadorias obrigados a proceder à retenção do valor do imposto para o Estado da Bahia, nas operações de saídas de seus estabelecimentos.

Também não se aplicam, ao caso em tela, as hipóteses de não exigência do ICMS/ST, previstas no § 8º do artigo 8º da Lei nº 7.014/96, haja vista que os remetentes não gozavam da condição de industrial ou de filial de indústria. Confira-se a redação do dispositivo em vigor à época:

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

§ 8º Não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial;

Cabe avaliar, nesse momento, se o destinatário (o autuado) possuía, ou não, o direito à apropriação, como crédito fiscal, do valor do ICMS destacado nas notas fiscais dos aditivos, pois o recorrente argumentou que “vedar o creditamento do imposto sobre os aditivos significa 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”.

Para esse mister faz-se necessário, ainda, conferir se, no cálculo do imposto estadual devido por substituição tributária efetivado pela empresa refinadora de petróleo com o intuito de abarcar todo o ciclo econômico dos combustíveis, foi (ou não) computado o valor de tais aditivos.

Isso porque, caso o valor dos aditivos esteja incluído na base de cálculo do ICMS/ST adotada pela refinaria, não poderia ser exigido, dos remetentes, o imposto por substituição tributária sobre os aditivos e também o destinatário teria direito, como crédito fiscal, ao valor do ICMS destacado nas notas fiscais de entradas, sob pena de *bis in idem*.

Vale ressaltar que, conforme a Cláusula sétima do Convênio ICMS 110/07, a base de cálculo do imposto apurada pela refinaria deve ser:

1. o preço máximo ou único de venda a consumidor final fixado por autoridade competente;
2. na falta deste, o preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, acrescido da Margem de Valor Agregado (MVA) divulgada mediante Ato COTEPE (Cláusula oitava do Convênio ICMS 110/07);
3. em caso de inexistência deste, pelo valor da operação, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, mais a Margem de Valor Agregado (MVA) divulgada mediante Ato COTEPE (Cláusula oitava do Convênio ICMS 110/07).

Veja-se a transcrição do Convênio ICMS 110/07:

“Cláusula sétima A base de cálculo do imposto a ser retido é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

(...)

Cláusula oitava Na falta do preço a que se refere a cláusula sétima, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, pelo valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado divulgados mediante Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União.”

Em face da necessidade de maiores esclarecimentos sobre o assunto, os autos foram baixados em

diligência ao órgão especializado na área de combustíveis da Secretaria da Fazenda, a Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis (COPEC), que informou categoricamente (fl. 159) que, ao contrário do que foi alegado pelo recorrente, “tanto a MVA como o PMPF adotados pelo Estado da Bahia referem-se à gasolina comum e ao óleo diesel comum, ou seja, os valores dos aditivos não estão contemplados nem na MVA, nem no PMPF”.

Do exame da legislação pertinente, verifiquei, em relação à GASOLINA C, que, como não havia nos ATOS COTEPE, até 31/10/14, previsão de Preço Médio Ponderado Ao Consumidor Final (PMPF) nas operações envolvendo o Estado da Bahia, aplicava-se tão-somente a Margem de Valor Agregado (MVA). Apenas a partir de 01/11/14 (após os fatos geradores desta autuação) é que começou a ser publicado também o Preço Médio Ponderado Ao Consumidor Final (PMPF), de acordo com o ATO COTEPE PMPF nº 20/2014, adotando-se, entre a MVA e o PMPF, a maior base de cálculo. Confira-se o ato citado:

ATO COTEPE/PMPF Nº 20, DE 22 DE OUTUBRO DE 2014

Publicado no DOU de 23.10.14.

Preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF) de combustíveis.

O Secretário-Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo inciso IX, do art. 5º do Regimento desse Conselho e considerando o disposto nos [Convênios ICMS 138/06 110/07](#), de 15 de dezembro de 2006 e 28 de setembro de 2007, respectivamente, divulga que as unidades federadas indicadas na tabela abaixo, adotarão, a partir de 1 de novembro de 2014, o seguinte preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF) para os combustíveis referidos nos convênios supra:

| PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL | | | | | | | | | |
|--|--------------|--------------|-----------|--------------|--------------|-----------|-----------|------------------|-----------|
| UF | GASOLINA C | DIESEL | GLP | QAV | AEHC | GNV | GNI | ÓLEO COMBUSTÍVEL | |
| | (R\$/ litro) | (R\$/ litro) | (R\$/ kg) | (R\$/ litro) | (R\$/ litro) | (R\$/ m³) | (R\$/ m³) | (R\$/ litro) | (R\$/ Kg) |
| AC | 3,3888 | 3,0314 | 3,7669 | 2,0000 | 2,6970 | - | - | - | - |
| AL | 2,9920 | 2,4530 | 3,3776 | 1,8321 | 2,5560 | | | | |
| *AM | 3,2275 | 2,5649 | 3,6119 | - | 2,5589 | - | - | - | - |
| AP | 2,9620 | 2,5710 | 4,0038 | - | 2,8000 | - | - | - | - |
| *BA | 3,0900 | - | - | - | 2,4500 | 1,9600 | - | - | - |

Quanto ao DIESEL, como não havia nos ATOS COTEPE, até 14/11/15, previsão de Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) nas operações envolvendo o Estado da Bahia, aplicava-se tão-somente a Margem de Valor Agregado (MVA). Apenas a partir de 15/11/15 (após os fatos geradores desta autuação) é que começou a ser publicado também o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) para o **diesel S 10 e diesel S 500** (ATO COTEPE/PMPF nº 22/2015), adotando-se, entre a MVA e o PMPF, a maior base de cálculo. Veja-se o ato mencionado:

ATO COTEPE/PMPF Nº 22, DE 9 DE NOVEMBRO DE 2015

Publicado no DOU de 10.11.15.

Preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) de combustíveis.

O Secretário-Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo inciso IX, do art. 5º do Regimento desse Conselho e considerando o disposto nos [Convênios ICMS 138/06](#), de 15 de dezembro de 2006 e [110/07](#), de 28 de setembro de 2007, respectivamente, divulga que as unidades federadas indicadas na tabela a seguir adotarão, a partir de 16 de novembro de 2015, o seguinte preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF) para os combustíveis referidos nos convênios supra:

| PREÇO MÉDIO PONDERADO AO CONSUMIDOR FINAL | | | | | | | | | | | | |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|-----------|-----------|--------------|--------------|-----------|-----------|------------------|-----------|
| UF | GAC | GAP | DIESEL S10 | ÓLEO DIESEL | GLP (P13) | GLP | QAV | AEHC | GNV | GNI | ÓLEO COMBUSTÍVEL | |
| | (R\$/ litro) | (R\$/ litro) | (R\$/ litro) | (R\$/ litro) | (R\$/ kg) | (R\$/ kg) | (R\$/ litro) | (R\$/ litro) | (R\$/ m³) | (R\$/ m³) | (R\$/ litro) | (R\$/ Kg) |
| AC | 4,0341 | 4,0341 | 3,5719 | 3,4867 | 4,4898 | 4,4898 | 2,9583 | 3,0088 | - | - | - | - |
| *AL | 3,5350 | 3,5350 | 3,0110 | 2,8800 | - | 4,1900 | 2,3200 | 2,6370 | 2,3200 | - | - | - |
| AM | 3,8068 | 3,8068 | 3,2200 | 3,1290 | - | 3,9210 | - | 2,8804 | - | - | - | - |
| *AP | 3,4940 | 3,4940 | 3,5370 | 3,1700 | 5,2223 | 5,2223 | - | 3,0500 | - | - | - | - |
| *BA | 3,7900 | 3,9400 | 3,3500 | 3,1500 | 3,7331 | 3,7331 | - | 2,8500 | 2,4400 | - | - | - |

No que tange especificamente à Margem de Valor Agregado (MVA), constatee que se encontravam vigentes, à época dos fatos geradores (setembro e outubro de 2014), os ATOS COTEPE/MVA nº 10/2013 e 1 a 10/2014, que estabeleciam os percentuais de MVA a serem utilizados pelas Refinarias (Produtores Nacionais de Combustíveis), nas operações de saídas de “Gasolina Automotiva” e de “Óleo Diesel” destinadas à Bahia, abarcando, portanto, apenas a **gasolina comum** e o **diesel comum**, como indicado pela COPEC, haja vista os exemplos abaixo:

ATO COTEPE/MVA Nº 10, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2013

Publicado no DOU de 24.12.13.

Retificação no DOU de 27.12.13, 31.12.13, 20.01.14, 17.03.14, 21.03.14, 14.04.14, 30.06.14 e 10.07.14.

Altera as Tabelas I, II e XIII anexas ao Ato COTEPE/ICMS 42/13, que divulga as margens de valor agregado a que se refere a cláusula oitava do 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.

O Secretário-Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, no uso de suas atribuições e considerando o disposto na cláusula oitava do Convênio ICMS 110/07, de 28 de setembro de 2007, torna público que as unidades federadas a partir de 1º de janeiro de 2014, adotarão as margens de valor agregado, a seguir indicadas nas Tabelas I, II e XIII de que tratam os incisos de I a X, do Ato COTEPE/ICMS 42/13, de 20 de setembro de 2013.

ATO COTEPE/MVA Nº 10, DE 25 DE AGOSTO DE 2014

Publicado no DOU de 26.08.14.

Retificação no DOU de 22.10.14.

Altera as Tabelas I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII e XIV anexas ao ATO COTEPE/ICMS 42/13, que divulga as margens de valor agregado a que se refere a cláusula oitava do 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.

O Secretário-Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, no uso de suas atribuições e considerando o disposto na cláusula oitava do Convênio ICMS 110/07, de 28 de setembro de 2007, torna público que as unidades federadas, a partir de 1º de setembro de 2014, adotarão as margens de valor agregado, a seguir indicadas nas Tabelas I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII e XIV do Ato COTEPE/ICMS 42/13, de 20 de setembro de 2013.

TABELA II - OPERAÇÕES REALIZADAS POR PRODUTOR NACIONAL DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

| UF | Gasolina Automotiva | | Óleo Diesel | | GLP | | Óleo Combustível | | Gás Natural Veicular | |
|----|---------------------|----------------|-------------|----------------|----------|----------------|------------------|----------------|----------------------|----------------|
| | Internas | Interestaduais | Internas | Interestaduais | Internas | Interestaduais | Internas | Interestaduais | Internas | Interestaduais |
| AC | 101,12% | 166,51% | 41,13% | 84,29% | 136,32% | 180,65% | 41,45% | 76,22% | 30% | - |
| AL | 84,30% | 145,79% | 19,34% | 45,54% | 92,76% | 119,05% | 30,31% | 57,00% | 168,96% | - |
| AM | 63,93% | 118,57% | 22,24% | 47,28% | 86,48% | 124,67% | - | - | 30% | - |
| AP | 68,68% | 124,91% | 19,25% | 43,68% | 72,80% | 96,36% | 50,14% | 80,90% | 30% | - |
| BA | 78,60% | 144,66% | 31,79% | 58,79% | 98,32% | 138,97% | 31,46% | 58,38% | 203,53% | - |
| CE | 69,94% | 132,80% | 19,16% | 43,56% | 95,61% | 135,68% | 29,76% | 56,34% | 107,26% | 119,74% |

Por tudo quanto foi exposto, concluo que cabia aos remetentes efetuar a retenção do ICMS devido por substituição tributária, tendo em vista que os aditivos estavam enquadrados no regime da substituição tributária e o seu valor não se encontrava incluído na base de cálculo adotada pelo substituto tributário (a refinaria) nas operações de saídas da Gasolina A e do Diesel.

Em consequência, não poderia o recorrente (adquirente) ter utilizado, como crédito fiscal, o valor do imposto estadual destacado nas notas fiscais de entradas dos referidos aditivos, em consonância com o disposto no artigo 290 do RICMS/12, abaixo reproduzido:

Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

Observe, por fim, que o fato de não ter sido realizada a substituição tributária pelos remetentes não confere o direito ao destinatário de utilizar, como crédito fiscal, o ICMS indevidamente destacado nas notas fiscais de entradas.

Correto, portanto, o órgão julgador *a quo* ao afirmar que “*as considerações de ofensa ao princípio de não cumulatividade (art. 155, II, § 2, I, da Constituição Federal 88 e art. 19 da Lei Complementar nº 87/96 – Lei Kandir), não se sustentam*”, haja vista que não é possível cogitar de apropriação de crédito de ICMS sem que haja um débito do imposto na etapa subsequente de circulação da mercadoria, levando em consideração que os aditivos não são comercializados pela distribuidora, mas apenas misturados aos combustíveis.

Quanto à multa indicada na autuação, ressalto que é a prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, para a irregularidade descrita no auto de infração, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, consoante o teor do artigo 125, inciso I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB).

Relativamente ao pedido do recorrente, de redução da penalidade imposta, não pode ser apreciado por esta Câmara de Julgamento Fiscal, por se tratar de matéria não inserida no âmbito de sua competência legal.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida em sua integralidade.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **326297.0009/15-0**, lavrado contra **RAIZEN COMBUSTÍVEIS S/A. (SHELL BRASIL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$162.215,31**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS