

**PROCESSO** - A. I. N° 326297.0020/15-4  
**RECORRENTE** - RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A. (SHELL)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0067-05/17  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - PUBLICAÇÃO: 27/12/2017

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0420-12/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. LUBRIFICANTES E ADITIVOS. Produto adquirido para incorporação por mistura ao combustível comercializado pelo estabelecimento autuado. Combustíveis sujeitos ao regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada nas etapas subsequentes de circulação (Convênio ICMS 110/07). Utilização de crédito fiscal correspondente aos aditivos misturados ao combustível, vedada pela legislação de regência. Ofensa ao princípio de não cumulatividade não configurada na hipótese dos autos. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (aditivos). SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO ESTABELECIDO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO E NÃO INSCRITO NA SEFAZ/BA. COMPRA POR CONTRIBUINTES ESTABELECIDOS NA BAHIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A Responsabilidade pelo pagamento do tributo é do destinatário, conforme art. 12, I, da Lei Complementar n° 87/96, Cláusula primeira, §1º, I, "a" do Convênio ICMS 110/07, art. 6º, inc. XV e art. 10, da Lei n° 7.014/96 e Anexo 1 do Decreto n° 13.780/12. Ficou demonstrado que o custo dos aditivos não foi agregado à base de cálculo da substituição tributária dos combustíveis. Não acolhido também o pedido de exclusão ou redução da multa por descumprimento de obrigação principal sob a alegação de afronta ao princípio do não confisco. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5<sup>a</sup> JJF N° 0067-05/17, que julgou Procedente o Auto de Infração n° 326297.0020/15-4, lavrado em 13/11/2015, para exigir ICMS no valor histórico de R\$884.892,00, em razão das irregularidades descritas a seguir.

*Infração 01 – Utilizou indevidamente crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária. Fatos geradores verificados nos meses de janeiro a dezembro dos exercícios de 2012 e 2013. Valor exigido: R\$270.775,60, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra "a", da Lei n° 7.014/96;*

*Infração 02 – Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS devido em razão de responsabilidade solidária, referente às aquisições de outras unidades da Federação de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de Convênio ou Protocolo, não tendo sido feita a retenção. Fatos geradores verificados nos meses de janeiro a dezembro dos exercícios de 2012 e 2013. Valor exigido: R\$ 614.116,40,*

acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “e”, da Lei nº 7.014/96.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 10/04/2017 (fls. 126 a 136) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO”**

*O Auto de Infração em lide é composto de duas imputações conforme foi detalhadamente apresentado no Relatório parte integrante e inseparável do presente Acórdão.*

*Observo de início que as exigências fiscais têm como lastro documental os Demonstrativos apensados às fls. 10 e 15 do PAF, com a indicação de todas as notas fiscais eletrônicas e respectivas, valores dos créditos fiscais lançados e cálculo do ICMS-ST, por operação, com totalização mensal.*

*A partir dos citados demonstrativos é possível também identificar que as operações objeto da autuação (glosa dos créditos e exigência do ICMS-ST), estão relacionadas aos aditivos: NEMO 2000 GRANEL e NEMO 6148 GRANEL, NCM 3811, uma vez que estes produtos estão sujeitos ao regime de substituição tributária, por força das disposições do Convênio ICMS 110/07, art. 6º, inc. XV e art. 10 da Lei nº 7.014/96 e anexo I do Decreto nº 13.780/12 (RICMS). Os citados produtos são originários de operações de transferências processadas por estabelecimentos da Raízen/Shell, situados nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Espírito Santo, Minas Gerais e Pernambuco (Demonstrativo de fls. 13 a 15), que não eram detentores de inscrição no cadastro do imposto na condição de substitutos tributários. Logo, sobre esses fatos não reside controvérsias.*

*A discordância do contribuinte concentrou-se tão somente no fato de que, no seu entender, na base imponível do ICMS-ST, apurada através da MVA ou PMPF, cujo imposto foi recolhido pela refinaria de petróleo nas vendas de gasolina e diesel comuns, já se encontrava embutido os custos com aditivos. Dessa forma os produtos comercializados pela Distribuidora, ora autuada, após a mistura dos aditivos, gerando gasolina aditiva ou diesel aditivado, já estaria com a fase de tributação encerrada, de forma que para evitar a incidência de dupla tributação do ICMS, foi apropriado os créditos fiscais destacados nas notas fiscais de aquisição e, em decorrência, não foi recolhido o ICMS-ST das operações subsequentes, pois o tributo já estaria pago por ocasião das retenções processadas pela Refinaria da Petrobrás, substituto tributário de toda a cadeia de comercialização da gasolina e do diesel, do refino até a venda dos produtos no varejo, através dos postos de combustíveis.*

*Diante da controvérsia estabelecida, o colegiado da 5ª JJF, na assentada de julgamento ocorrida em 05 de outubro de 2016, após dois sucessivos pedidos de vistas, resolver converter o PAF em diligência à SAT/COPEC visando o esclarecimento do ponto atinente à legislação específica que trata da substituição tributária de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não petróleo, e demais produtos, em especial os Atos COTEPE MVA e PMPF, formulando o seguinte questionamento:*

*Os fatos geradores do A.I. em exame abarcaram ocorrências verificadas nos meses dos exercícios de 2012 e 2013, período em que a substituição tributária, regida pelo Conv. ICMS 110/07, estabelecia a quantificação da base de cálculo a partir da MVA (margem de valor agregado), em relação aos produtos gasolina e óleo diesel, conforme definido no Ato COTEPE nº 21/08. Por definição legal base de cálculo presumida do ICMS-ST era composta 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.*

*Pergunta-se: os custos relacionados aos aditivos utilizados pelas distribuidoras de combustíveis para proceder à mistura, visando à produção de gasolina e diesel aditivados, integravam o percentual da MVA utilizado pela refinaria para quantificar a base de cálculo do ICMS-ST dos produtos gasolina e óleo diesel ?*

*A SAT/COPEC através do Parecer acostado às fls. 115/116 dos autos, datado de 22/11/16, expressou o entendimento a seguir transscrito sobre o objeto do questionamento formulado na diligência:*

*“Em função da sistemática de tributação de combustíveis derivados de petróleo, incluindo aí a gasolina e o diesel, a retenção do ICMS é feita pela Refinaria, quando esta vende o combustível (comum) para as Distribuidoras, onde poderá ocorrer, ou não, a mistura aditivos. Tomando-se com 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 teria como efetuar a substituição tributária relativamente ao combustível aditivado.*

*Diante dessa explicação, é certo que, no cálculo do ICMS-ST pela Refinaria, por meio da MVA (ou então por meio do PMPF – Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final), não era, e nem é atualmente, considerado o valor dos aditivos adquiridos pela Distribuidora para realizar a mistura, transformando, por exemplo, gasolina C (também conhecida como gasolina comum) em gasolina aditivada. Sequer teria lógica computar o custo dos aditivos na MVA (ou PMPF), já que se estaria embutindo um custo incerto na cadeia produtiva, onerando sobremaneira os contribuintes”.*

Portanto, no mérito, a autuação está correta, e em concordância com a mais recente jurisprudência do CONSEF, a exemplo do que se verificou nas decisões proferidas através dos Acórdãos CJF Nº 0205-11/15 e JJF Nº 0123-02/15. Os aditivos não podem compor o percentual de MVA ou o valor PMPF, posto que a refinaria não tem como antever a quantidade de gasolina e diesel aditivados que serão produzidos pelas distribuidoras a partir do combustível fornecido pela Petrobrás. A tese da tributação em duplidade construída pela defesa não tem respaldo na realidade, ou seja, na forma como se processa efetivamente a comercialização de combustíveis operada entre as refinarias da Petrobrás e as empresas do segmento de distribuição de combustíveis. Inexistiu, em decorrência, ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Para melhor entendimento sobre a questão reproduzo abaixo trechos de Decisões administrativas acima citadas:

Acórdão JJF nº 0123-02/15:

“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 corrobora 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 arts. 6º ao 10º 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 I - 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”.

Acórdão CJF Nº 0205-11/15:

“Sustenta o Recorrente que adquiriu as mercadorias sob o Regime Normal de Tributação e por tal razão não lhe pode ser negado o direito ao crédito, sob pena de afronta ao princípio da não cumulatividade inscrito no inciso I do §2º do artigo 155 da Constituição Federal.

Da análise do demonstrativo de fl. 07 verifico que todas as operações objeto da exigência se referem a operações de transferências, internas e interestaduais, entre estabelecimentos de propriedade do Recorrente.

Constato ainda que, conforme esclareceu o autuante na oportunidade em que prestou suas informações fiscais (fls. 88/92), o Recorrente tem como objeto social o “Comércio Atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo”.

Ante a tal realidade fática, apesar de os produtos adquiridos por transferência pelo Recorrente estarem enquadrados no Regime de Substituição Tributária de que trata o Convênio ICMS 110/07, tais operações não se submetem ao regime em vista do que dispõe o inciso II da Cláusula Quinta do Convênio ICMS 81/93 – responsável por instituir regras gerais atinentes à substituição tributária, in verbis.

*Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:*

*II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.*

*Assim, a meu ver, agiram corretamente os estabelecimentos remetentes quando não efetivaram a retenção do imposto que seria devido por substituição se considerada apenas a natureza dos produtos objeto de remessa, uma vez que, no caso concreto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto seria do Recorrente quando promovesse as saídas subsequentes dos aditivos com destino a empresa diversa.*

*Por outro lado, consta também das informações fiscais que o estabelecimento Recorrente promove a incorporação por mistura de tais aditivos aos produtos: diesel comum, gasolina comum e etanol hidratado de modo a obter os novos produtos: diesel evolux, gasolina V-power, etanol V-power e diesel aditivado, produtos estes que, tal como os aditivos, estão sujeitos ao regime de substituição.*

*Nestes termos, como a saída dos produtos aos quais os aditivos são misturados são desoneradas de tributação, é vedada a utilização do crédito fiscal pelo adquirente quando da entrada destes, independentemente de estas terem sido tributadas pelo regime normal do imposto.*

*Correto 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”.*

*Ademais, no caso concreto, conforme já destacado acima, incide a regra do art. 6º, inc. XV, da Lei nº 7.014/96, que estabelece a responsabilidade solidária do destinatário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito quando o remetente ou os remetentes não possuírem inscrição estadual ativa com substituto tributário, diante de operação regida por norma de Convênio ou Protocolo. Aplicável também ao caso as regras contidas no art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, Cláusula primeira, §1º, I, "a" do Convênio ICMS 110/07, art. 10, da Lei nº 7.014/96 e Anexo 1 do Decreto nº 13.780/12*

*Observo ainda que a referência a que fez o contribuinte aos produtos comercializados pela Petrobrás, a exemplo da Gasolina Premium (GAP Aditivada), a Gasolina Podium e Óleo Diesel S-10 não tem pertinência com o objeto da autuação. Trata-se de produtos com características próprias que saem da refinaria com especificações distintas da gasolina comum e do óleo diesel comum. As gasolinas Premium possuem maior índice de octanos, melhorando a função antidenotante do combustível e menor teor de enxofre (reduzindo as emissões indesejáveis), sendo recomendado o seu consumo em veículos automotores que possuem maior performance e potência. A essa gasolina especial são também misturados aditivos com a função antioxidante (estabilizador do produto) e detergente (controlador de depósitos nos componentes do motor dos veículos). Já o óleo diesel S-10 possui menor teor de enxofre (máximo de 10 mg/kg ou partes por milhão – ppm), reduzindo, portanto, a emissão de gases poluentes da atmosfera. A esse produto são misturados aditivos com as funções biocidas (para evitar a proliferação de microrganismos), antiespumante, melhorador do índice de cetano (que facilita a autoignição), melhorador da lubricidade e melhorador do escoamento a frio (nas regiões de baixa de temperatura). Em razão das características específicas desses combustíveis premium, os Atos Cotepe PMPF passaram a apresentar preços diferenciados para esses produtos, distintos dos aplicáveis à gasolina e diesel comuns para fins de determinação da base de cálculo do ICMS-ST.*

*A defendente, por fim, contestou, em razões subsidiárias, as multas exigidas, alegando o efeito confiscatório das penalidades lançadas no Auto de Infração, pedindo que as mesmas fossem reduzidas ou canceladas. Não acolho a postulação defensiva, visto que não estão inclusos no campo de competência dos órgãos administrativos de julgamento a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. É o que prescreve o art. 167, incisos I e III, do RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Ressalto ainda que as decisões judiciais reproduzidas na peça defensiva não alteram o entendimento acima exposto, visto que as mesmas não são vinculantes para o Estado da Bahia, além do fato do Erário Estadual não ter figurado como parte nas ações que resultaram nos Acórdãos mencionados pela impugnante.*

*Ante o exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

*Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 147 a 167, mediante o qual aduz as seguintes razões.*

*Informa, inicialmente, que possui como atividade principal o comércio atacadista de álcool carburante, diesel e biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo. Explica que o modelo energético adotado no país pressupõe que a composição dos combustíveis automotivos a serem*

comercializados nos postos de gasolina deverá resultar da mistura de combustíveis fosseis derivados de petróleo (gasolina e diesel) com aqueles ditos renováveis (etanol e biodiesel), como forma de fomentar a economia no mercador nacional.

Prossegue, explicando que a cadeia de comercialização de combustíveis no Brasil envolve diversos agentes, tendo início nas refinarias (que são responsáveis pela produção de combustíveis derivados de petróleo, como a gasolina e diesel) e usinas (que são responsáveis pela produção de combustíveis renováveis, a exemplo do etanol e biodiesel). Informa que tais mercadorias são adquiridas pela distribuidora (ora Recorrente), as quais são responsáveis pela mistura da Gasolina A com Etanol Anidro, bem assim do Diesel A com o Biodiesel B-100, procedendo com a posterior venda dos produtos resultantes das referidas misturas (Gasolina C e Diesel B) aos revendedores varejistas (postos de gasolina, em geral), os quais comercializarão diretamente com os consumidores finais.

Explica que o Convênio ICMS 110/07 atribuiu às refinarias de petróleo a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST com base no preço presumido para venda a consumidor final, encerrando, daí para frente, a fase de tributação dessas mercadorias. Assim, afirma que o responsável pelo cálculo e pagamento do ICMS de toda a cadeia, desde a produção até o consumidor final, é a refinaria. Afirma que tal se dá, também, com as mercadorias AEAC e com o Biodiesel B100, no momento em que a refinaria efetua a venda da Gasolina A ou do Óleo Diesel A para a distribuidora, nos termos da Cláusula Vigésima Primeira do convênio citado, cujo texto reproduz. Reproduz, ainda, a redação dos artigos 289 e 295 do RICMS/12 em apoio ao seu ponto de vista.

Conclui, assim, que, considerando a dicção do Convênio ICMS 110/07 e do RICMS/12, cabe à refinaria de petróleo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, desde a sua operação até o consumidor final, figurando como substituta dos demais integrantes da cadeia.

Em face desse modelo, alega que, ao adquirir mercadorias como Gasolina A e Diesel A, para mistura e ulterior distribuição, o imposto incidente sobre as mercadorias resultantes das misturas, já o faz com os impostos pagos antecipadamente e com a fase de tributação encerrada. Explica, inclusive que as notas fiscais emitidas nas operações de saída de seu estabelecimento não possuem destaque do ICMS, conforme determina o art. 292 do RICMS/12.

Quanto à metodologia utilizada para apuração da base de cálculo do ICMS-ST, explica que é o preço praticado na venda ao consumidor final, já englobando toda a circulação das mercadorias entre os agentes da cadeia comercial. Para tal, afirma que os Estados realizam pesquisa de preços dos produtos, considerando a sua identificação quanto a: “espécie, tipo e unidade de medida”, mediante uma média ponderada, conforme prevêem as cláusulas primeira e quarta do Convênio ICMS 70/97, cujos textos reproduz.

Quanto à gasolina e o diesel, explica que a base de cálculo será o preço máximo ou único de venda a consumidor final, fixado por autoridade competente e, na falta deste, será estabelecida pela MVA, conforme dispõem as cláusulas sétima, oitava e nona do Convênio ICMS 110/07, cujos textos reproduz.

Quanto ao Estado da Bahia, afirma que é divulgada a relação das mercadorias sujeitas à substituição tributária, bem como a MVA que deve ser aplicada para cálculo do imposto nas aquisições de combustíveis de outras Unidades da Federação, sendo que os valores da gasolina e do diesel são aqueles indicados no Ato Cotepe 21/08 ou PMPF divulgado mensalmente, o que for maior.

Explica 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 praticados pelos varejistas de combustíveis com todos os produtos. Conclui, assim, que quando a refinaria apura a base de cálculo do imposto que será retido, por antecipação, até o consumidor final com base na MVA, nesta grandeza já se encontra inserida a parcela referente aos aditivos (NCM 3811), o que impede, segundo defende, a exigência do tributo referente ao aditivo na

modalidade ST, sob pena de se incorrer em bitributação.

Explica que a Gasolina C e o Óleo Diesel B também são comercializados pelas distribuidoras com acréscimo de aditivos (NCM 3811), dando origem aos produtos chamados de “gasolina aditivada” e “óleo diesel aditivado”. Prossegue explicando que o aditivo tem efeito detergente e dispersante, com função de limpar todo o sistema de alimentação do veículo e dispersar a sujeira, retardando a oxidação da gasolina/diesel e impedindo a carbonização na câmara de combustão.

Explica que, segundo o Estado da Bahia, os aditivos devem ser tributados pelo regime de substituição tributária, quando adquiridos pela distribuidora para posterior adição à gasolina ou óleo diesel, a teor do que dispõe a Cláusula Primeira, § 1º, alínea “a” do Convênio ICMS 110/07.

Alega que, não obstante o preço de venda da gasolina já refletir o montante que será comercializado nos postos de gasolina, o fisco exige que o aditivo (que comporá o produto final da gasolina) também seja gravado pela substituição tributária (conforme art. 290 do RICMS/12), o que importa dizer que não poderá creditar-se do ICMS em sua escrita fiscal.

Argumenta, contudo, que quando a distribuidora compra a gasolina A e diesel A das refinarias, o valor do ICMS já é calculado com base no preço médio ponderado praticado ao consumidor final, a teor do que dispõe a Cláusula Quarta do Convênio ICMS 70/97. Assim, considerando que os preços de mercado utilizados na pesquisa já levam em conta a tributação dos aditivos, entende que o creditamento do imposto é a única solução para evitar a bitributação.

Ou seja, argumenta que o imposto referente aos aditivos está gravado em duas hipóteses de substituição tributária, muito embora haja previsão de uma única incidência do ICMS nessa modalidade.

Daí conclui que a disposição do Convênio ICMS 110/07 deve ser interpretada de forma que a tributação por substituição tributária deve ocorrer somente se a mercadoria for revendida como produto final, sem estar adicionada aos combustíveis automotores como gasolina e diesel.

Explica que é justamente para evitar a bitributação que não procede ao pagamento do imposto nas operações com aditivos NCM 3811, pelo fato de que a refinaria já considerou esse valor na apuração do ICMS-ST devido quanto aos produtos finais em que os mesmos serão adicionados (gasolina e óleo diesel). Dito de outra forma, explica que, caso outro estabelecimento adquira o aditivo com o valor do imposto retido, promove o creditamento para concretização do princípio da não cumulatividade. Em apoio ao seu ponto de vista, transcreve voto proferido pelo julgador Olegário Gonzalez, em julgamento do Auto de Infração nº 326297.0009/15-0.

Pede, ao final, o provimento do recurso para que seja reconhecida a ilegalidade da presente exigência fiscal.

Subsidiariamente, caso não acolhidas as suas alegações, pede o afastamento da multa aplicada sob a alegação de que possui nítida feição confiscatória.

Termos em que, pede deferimento.

## VOTO

Não foram suscitadas preliminares pelo sujeito passivo, motivo pelo qual passo, diretamente, ao julgamento da questão meritória.

A Infração 1 acusa o contribuinte de haver se creditado indevidamente do ICMS relativo a aquisição do aditivo NCM 3811, com pagamento de imposto por substituição tributária. Já a Infração 2, de ter deixado de proceder ao recolhimento do ICMS, devido em razão da responsabilidade solidária, referente às aquisições de outras unidades da federação, do mesmo aditivo NCM 3811, enquadrado no regime de substituição tributária, não tendo sido feita a retenção.

O sujeito passivo não nega os fatos que lhe foram atribuídos, tendo divergido da qualificação

jurídica que lhe quer emprestar a fiscalização, pois defende a licitude do creditamento do imposto, na Infração 1, bem como a legalidade da ausência de recolhimento do ICMS antecipação tributária, na Infração 2.

Alega, o sujeito passivo, que o valor do aditivo NCM 3811 já se encontra embutido no preço médio ponderado ao consumidor final, utilizado para base de cálculo do ICMS-ST devido por toda a cadeia produtiva e antecipadamente recolhido pela refinaria, o que implicaria na desnecessidade de novo recolhimento nas aquisições tributadas dessa mercadoria a terceiros, sob pena de se incorrer no *bis-in-idem*.

Explica que a mistura do aditivo à Gasolina Comum (GAC) resulta na Gasolina Premium (GAP), mercadoria que possui um preço médio ponderado maior do que a GAC, conforme relação constante do Ato COTEPE / PMPF nº 24, de 08/12/2015, cuja cópia acostou à folha 33 do processo.

Adota esse mesmo raciocínio para o DIESEL S10, mercadoria esta que resulta, segundo a empresa, da mistura do aditivo NCM 3811 ao Óleo Diesel, existindo, igualmente, preços médios ponderados distintos, segundo a mesma fonte normativa apontada (folha 33).

Para esse mesmo aditivo, quando vem a efetuar compras a outro estabelecimento distribuidor, com o imposto já retido, defende a desnecessidade de recolhimento do ICMS Antecipação Tributária, pois, como a refinaria já fez o recolhimento sobre essa grandeza de valor, o creditamento do ICMS é a única forma de evitar a dupla tributação.

Considerando que o sujeito passivo aduz um motivo comum para sustentar a higidez das suas condutas, adotarei um tratamento igualmente comum, na fundamentação do presente voto, conforme segue.

A questão cinge-se, como se vê, ao tratamento tributário a ser dispensado às operações com o aditivo NCM 3811, ao longo da cadeia de distribuição da gasolina e do óleo diesel.

É oportuno esclarecer que a gasolina e o óleo diesel são produtos resultantes do refino do petróleo, levado a efeito pela Refinaria, substituto tributário responsável pela retenção e recolhimento do ICMS incidente em toda a cadeia dos derivados do petróleo.

Outro aspecto que precisa ser esclarecido é que o aditivo NCM 3811 é misturado à gasolina comum e ao óleo diesel, na distribuidora, a qual adquire, da refinaria, os derivados do petróleo citados sem qualquer aditivação.

A mistura do aditivo citado à “Gasolina Comum” (GAC), diferentemente do que afirma o sujeito passivo, não dá origem à “Gasolina Premium” (GAP), mas à “Gasolina Aditivada”, conforme se pode concluir pela leitura do texto extraído da Rede Mundial de Computadores, do site <http://g1.globo.com/carros/especial-publicitario/shell/mitos-e-verdades-do-combustivel/noticia/2014/09/comum-aditivada-ou-premium-veja-diferenca-entre-elas.html>, abaixo reproduzido.

*“Comum: A gasolina comum é o combustível bruto que sai das refinarias acrescido dos 25% de etanol anidro. Ele não contém nenhum tipo de aditivo e é basicamente igual em todas as marcas. Por não ter aditivos, é o combustível menos recomendado para os automóveis porque não contém em sua fórmula substâncias que protegem o motor. ... Aditivada: A aditivada também tem os 25% de etanol anidro. Porém, ela é composta por aditivos químicos que ajudam na limpeza do motor. Cada marca tem sua fórmula específica de aditivada. Em geral, todas têm detergentes e dispersantes. O detergente desprende a sujeira e o dispersante faz com que ela seja quebrada para ser eliminada pelo sistema de combustão. Nos aditivos ainda estão anticorrosivos e antioxidantes. ... Premium: Como manda a lei, a premium também tem os 25% de etanol anidro. Ela é composta por aditivos usados na gasolina aditivada que ajudam na conservação e limpeza do motor. A principal diferença é em relação à octanagem. Enquanto a comum e a aditivada têm 87 octanas (ou IAD – índice anti detonante), a premium tem 91 octanas.*  
... (grifos acrescidos”

Independentemente disso, porém, a apuração da base de cálculo do ICMS-ST no período da autuação (2012/13) não tinha por base o PMPF (Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final), mas a MVA, pois tal cálculo obedecia ao quanto previsto no Ato COTEPE 21/08, cuja tabela não fazia qualquer distinção entre a Gasolina Comum, a Gasolina Aditivada e a Gasolina Premium,

conforme abaixo.

**“ATO COTEPE/ICMS Nº 21, DE 25 DE JUNHO DE 2008**

*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, considerando o disposto na cláusula oitava do Convênio ICMS 110/07, de 28 de setembro de 2007, divulga as margens de valor agregado que as unidades federadas indicadas nas tabelas abaixo adotarão a partir de 1º de julho de 2008, na hipótese em que:*

UF	Gasolina Automotiva e Álcool Anidro		Álcool hidratado			Óleo Combustível		
	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais			Internas	Interestaduais
				Alíquota	Alíquota	Originad o de Importa ção		
				7%	12%	4%		
AC	39,21%	83,97%	41,58%	73,45%	64,60%		9,93%	36,81%
AL	33,41%	82,75%	74,72%	122,59%	110,62%		24,46%	49,96%
AM	13,56%	51,41%	19,44%	68,26%	59,26%		-	-
AP	22,54%	63,38%	18,76%	47,26%	39,34%	52,01%	28,21%	54,46%
BA	29,66%	77,62%	31,69%	51,21%	43,07%	56,08%	10,30%	37,27%
CE	23,41%	69,05%	34,17%	66,37%	57,43%		9,62%	36,42%
DF	15,78%	54,37%	36,28%	68,98%	59,90%	74,44%	9,94%	46,59%
ES	36,69%	87,24%	25,20%	59,50%	50,92%	-	-	-
GO	21,41%	64,06%	13,76%	42,97%	35,28%		54,78%	86,48%
MA	26,18%	68,24%	14,95%	42,54%	34,87%		9,62%	36,42%
MG	42,64%	95,40%	30,45%	49,78%	41,72%	54,61%	29,01%	57,33%
MS	41,38%	88,50%	94,57%	141,26%	128,29%		59,96%	92,72%
MT	69,67%	124,93%	114,64%	184,10%	184,10%		138,36%	184,70%
PA	21,09%	72,98%	20,44%	60,01%	51,41%		30,00%	56,63%
PB	18,09%	57,45%	15,45%	43,15%	35,46%		22,29%	47,33%
PE	38,23%	84,30%	36,37%	69,09%	60,00%		16,28%	40,10%
PI	14,50%	52,66%	23,45%	53,08%	44,85%		11,89%	34,81%
PR	26,69%	75,96%	25,00%	56,98%	25,00%	36,36%	20,23%	46,67%
RJ	31,92%	88,46%	34,36%	81,09%	71,35%		11,35%	23,46%
RN	23,86%	65,15%	16,93%	44,99%	37,19%		13,22%	36,41%
RO	23,34%	64,46%	85,71%	130,29%	117,90%		29,00%	57,82%
RR	17,80%	47,25%	20,00%	48,81%	40,81%		9,97%	36,86%
RS	35,75%	81,00%	38,81%	46,69%	38,81%	51,43%	9,96%	32,48%
SC	20,49%	60,66%	25,87%	-	60,92%		9,93%	36,81%
SE	18,46%	62,27%	9,73%	39,80%	32,28%		-	-
*SP	63,02%	117,36%	26,28%	-	43,50%		10,48%	34,73%
TO	25,72%	67,62%	32,84%	64,72%	55,86%	70,05%	9,94%	46,59%

A alteração da metodologia somente ocorreu a partir de dezembro de 2015, com a edição do Ato COTEPE 24/15, reproduzido pelo contribuinte, equivocadamente, à folha 33 do processo.

Ora, inexistindo regra específica de cálculo para a Gasolina Aditivada, ou mesmo para a Gasolina Premium, no período da autuação, é forçoso concluir que o custo dos aditivos não se

encontravam embutidos na base de cálculo utilizada para a retenção do ICMS-ST pela refinaria, já que o único parâmetro utilizado era o preço da Gasolina Comum.

Não tendo onerado a base de cálculo do ICMS-ST não pode o contribuinte querer se creditar do imposto incidente nas aquisições desses aditivos, já que sequer havia qualquer previsão dessa mistura. Nesse sentido, foi a resposta dada pela SAT/COPEC, através do Parecer acostado às fls. 115/116 dos autos, datado de 22/11/16, em resposta à diligência solicitada pela 5<sup>a</sup> JJF, conforme abaixo.

*“Em função da sistemática de tributação de combustíveis derivados de petróleo, incluindo aí a gasolina e o diesel, a retenção do ICMS é feita pela Refinaria, quando esta vende o combustível (comum) para as Distribuidoras, onde poderá ocorrer, ou não, a mistura aditivos. Tomando-se com 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 teria como efetuar a substituição tributária relativamente ao combustível aditivado.”*

*“Diante dessa explicação, é certo que, no cálculo do ICMS-ST pela Refinaria, por meio da MVA (ou então por meio do PMPF – Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final), não era, e nem é atualmente, considerado o valor dos aditivos adquiridos pela Distribuidora para realizar a mistura, transformando, por exemplo, gasolina C (também conhecida como gasolina comum) em gasolina aditivada. Sequer teria lógica computar o custo dos aditivos na MVA (ou PMPF), já que se estaria embutindo um custo incerto na cadeia produtiva, onerando sobremaneira os contribuintes”.*

O mesmo se aplica ao “Óleo Diesel”, pois não havia qualquer previsão de tributação do Óleo Diesel Aditivado (resultante da mistura do Óleo Combustível), conforme se pode ler no Ato COTEPE 21/08, já reproduzido.

Ademais, não é despiciendo destacar que a mistura de aditivos ao Óleo Diesel não resulta no produto “Diesel S 10”, mas no “Diesel Aditivado”, conforme se lê na Rede Mundial de Computadores, no site <http://www.grupocombustran.com.br/oleo-diesel.php>, em trecho abaixo destacado.

*“Preocupada em oferecer um produto voltado para o mercado consumidor de diesel, principalmente nas grandes metrópoles, oferecemos o produto mais inovador existente no mercado. O Óleo Diesel Aditivado que o Grupo Combustran comercializa proporciona os seguintes benefícios: Redução do consumo em até 3,0%, em função da combustão de melhor qualidade proporcionada pelos aditivos presentes no produto: ... (grifos acrescidos)”*

O “Diesel S 10” traduz-se em outra mercadoria, conforme se lê no site referido, em outro trecho abaixo reproduzido.

*“Com um teor muito menor de enxofre, o Óleo Diesel S-10 que você encontra na Combustran é especialmente direcionado à frota cativa de ônibus das regiões metropolitanas determinadas pela ANP e Conama e também, para a frota de caminhões e ônibus fabricados a partir de 2012 (grifo acrescido).”*

Assim, a Infração 01 é procedente, não merecendo reparo a decisão de piso.

Da mesma forma, a aquisição do aditivo NCM 3811 para mistura a mercadorias cujas saídas posteriores estão com a fase de tributação encerrada deve ensejar o recolhimento do ICMS Antecipação Tributária, pois tal custo não foi considerado na tributação do setor, quando da operação de venda da refinaria para a distribuidora, momento único em que se dá o lançamento e a retenção do imposto devido por toda a cadeia de comercialização dos derivados do petróleo. Tal entendimento não ofende o princípio da não cumulatividade nem impõe *bis-in-idem* ao setor.

É importante ressaltar que o voto transscrito pelo sujeito passivo, proferido pelo julgador Olegário Gonzalez, em julgamento do Auto de Infração nº 326297.0009/15-0, restou vencido pela maioria, entendimento esse que foi confirmado na Segunda Instância pelo Acordão nº 0317/12-17.

Assim, tenho a Infração 2 como procedente, não merecendo reparo a decisão de piso.

Quanto à alegação de confiseração da multa aplicada, ressalto que refoge à competência desse colegiado a apreciação de arguição de constitucionalidade da norma posta, conforme dispõe o art. 167, inciso I do RPAF, abaixo reproduzido.

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*  
*...”*

Quanto ao pedido de afastamento da multa, destaco que o permissivo contido no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 não contempla a hipótese dos autos, pois as multas aplicadas decorreram de descumprimento de obrigação principal, diferentemente do que prevê o dispositivo citado, conforme abaixo.

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*...  
§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.*

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## **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 **326297.0020/15-4**, lavrado contra **RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S.A. (SHELL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$884.892,00**, acrescido da multa de 60%, prevista, no art. 42, incisos II, “e” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de dezembro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS