

A. I. Nº - 326297.0020/15-4  
AUTUADO - RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S.A.  
AUTUANTE - CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 26.04.2017

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0067-05/17**

**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, art. 6º, inc. XV e art. 10, da Lei nº 7.014/96 e Anexo 1 do Decreto nº 13.780/12. 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. 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 13/11/2015 para exigir ICMS no valor principal de R\$884.892,00, contendo as seguintes imputações:

**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 nº 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.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 06/01/16, através dos correios, via “AR” (aviso de recebimento) e ingressou com defesa administrativa em 29/01/2016, em petição subscrita por seus advogados devidamente habilitados nos autos através dos instrumentos juntados às fls. 42 a 46.

Após ressaltar a tempestividade da medida impugnatória o autuado transcreveu os fatos descritos no A.I. que ensejaram a autuação, conforme reprodução abaixo:

*“O autuado, Raízen Combustíveis S/A, inscrito como contribuinte no Estado da Bahia, explorando atividade de comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, apropriou-se de crédito relativo à aquisição do aditivo NCM 3811, sujeito ao ICMS-ST. O produto adicionado ao diesel comum, gasolina comum, etanol hidratado e diesel comum, resultando nos produtos diesel evolux, gasolina V-Power, etanol V-Power, diesel aditivado e gasolina maxxi, respectivamente.*

*O produto está descrito no anexo 1 do Decreto 13780/12 (RICMS/BA, item 16.11 – Preparações antetonantes, 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 óleo mineral, NCM 3811 e está sujeito à sistemática de substituição tributária com fundamento na Lei 7014/96 e Convênio ICMS 110/07. Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I deste Lei (art. 9].*

*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, conforme estabelece o art. 290 do RICMS/BA (aprovado pelo Decreto nº 13.780/12).*

*Sendo as mercadorias sujeitas à sistemática de tributação pelo regime de substituição tributária, não há possibilidade de utilização de crédito fiscal pelo seu adquirente, ainda que tenha havido indevido destaque do imposto em sua aquisição e utilizadas como insumo na produção de outras mercadorias”.*

A defesa, para ambas as infrações imputadas, sustenta a sua improcedência com base em um único fato: *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, sendo que vedar o creditamento ou exigir o recolhimento do imposto imputará, inquestionavelmente, em bitributação, o que não se pode permitir.*

Em função disso a IMPUGNANTE não procedeu a retenção e o recolhimento do ICMS/ST quando da aquisição interestadual deste aditivo nos casos onde o fornecedor assim não o fez, **na medida em que tal montante já teria sido retido pela refinaria e será devidamente repassado ao Estado da Bahia.**

Por sua vez quando o aditivo NCM é adquirido em operação interestadual e o seu fornecedor procede com o recolhimento do montante do ICMS com o destaque do imposto normal, a IMPUGNANTE procede integralmente com o creditamento do imposto, ainda que a mercadoria esteja sujeita à substituição tributária. Alega adotar esse procedimento, conforme já alinhado acima, para evitar os efeitos da **bitributação do imposto pelo Estado da Bahia (imposto retido pela refinaria e pelo comerciante do aditivo), o que ocasionaria, segundo a impugnante, o enriquecimento sem causa do erário baiano.**

Passou em seguida a apresentar as peculiaridades da tributação do setor de combustíveis no país.

Inicialmente, a defesa ressaltou que a empresa autuada é pessoa jurídica que, nos termos do seu Estatuto Social (Doc. nº 01), 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.

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.

Discorreu em seguida que o cerne normativo que envolve a tributação no segmento de combustíveis no país, sejam eles derivados de petróleo ou não concernente à substituição tributária “para frente”, é o Conv. ICMS 110/07 e do próprio Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, instituído pelo Decreto Estadual nº 13.780, de 16 de março de 2012. O referido Convênio, em sua cláusula primeira atribui à **refinaria de petróleo a responsabilidade pelo recolhimento do “ICMS” por toda a cadeia comercial**, cujo fato gerador do ICMS 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.

Destacou que a IMPUGNANTE, 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, ou seja, não procede ao recolhimento do imposto 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”.

Mais a frente consignou a defesa que os 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, informa que o valor do ICMS já fora retido por antecipação pela refinaria.

Registrhou ainda que a base de cálculo do imposto apurada pela refinaria, conforme a Cláusula Sétima, do Convênio ICMS nº 110/07, é o preço máximo ou único de venda a consumidor final fixado por autoridade competente e, na falta desta, conforme dispõe a cláusula oitava, o estabelecido pela **Margem de Valor Agregado (MVA)** divulgado mediante Ato COTEPE. Que o cálculo da Margem de Valor Agregado (MVA) segue na cláusula subsequente (cláusula nona), onde é apresentada a fórmula a ser aplicada para fins de apuração da base de cálculo, de forma que o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) é justamente o limitador mínimo desse.

Em seguida a defesa consignou que o Estado da Bahia divulga, no anexo 1 do 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 quanto do diesel, são aqueles valores indicados no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF divulgado mensalmente, a depender, prevalecendo o que for maior.

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).

Sustenta, portanto, a defesa, 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 foi colacionado na peça defensiva o último Ato COTEPE divulgado para fins de atualização do “PMPF” de combustíveis, nº 24, de 08 de dezembro de 2015, onde consta a diferenciação de 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.

Argumenta, portanto, 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.

Mais à frente a defesa alega que em caso idêntico ao presente, o Julgador do CONSEF, Olegário Gonzalez proferiu seu voto no sentido de ser legítimo o crédito relativo aos aditivos, conforme transcrição 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 maior 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).

Com base nessas considerações a defesa pede pelo 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. Pede também que seja reconhecido o direito à apropriação dos créditos fiscais apropriados a partir das notas fiscais de aquisição dos produtos (aditivos) utilizados na mistura para a produção de gasolina e diesel aditivados.

Em razões subsidiárias, a defesa afirma ser descabida a multa no percentual de 60% do imposto lançado, por entender que penalidade nesse percentual resulta em violação aos princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco, com base nas decisões mais recentes do Supremo Tribunal Federal, reproduzidas na peça impugnatória (RE 754.554) e de tribunais de justiça estaduais – Espírito Santo e Rio Grande do Norte – reproduzidas às fls. 36 a 39 deste PAF.

Ao finalizar a peça defesa o contribuinte pugna pelo cancelamento integral do Auto de Infração em objeto, sustentando que não houve creditamento indevido sobre os aditivos (infração 01), sendo também inexigível o recolhimento do ICMS/ST sobre essa mercadoria (infração 02), sob pena de se configurar bitributação em favor do Estado da Bahia, 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. Em razões subsidiárias, 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.

Requeru ainda que todas as notificações, intimações ou publicações atinentes ao presente feito sejam realizadas em nome de seus advogados, arrolados ao final da petição de defesa, com escritório na Rua do Mercado, nº 11, 16º andar, Centro, na cidade do Rio de Janeiro, no Estado do Rio de Janeiro.

Foi prestada pelo autuante INFORMAÇÃO FISCAL em 14/04/2016, peça anexada às fls. 100 a 104 do PAF. Após fazer uma síntese dos argumentos defensivos o autuante manifestou o seu entendimento no sentido de que a empresa autuada não faz jus ao crédito fiscal do imposto incidente sobre as aquisições dos aditivos: NEMO 2000 GRANEL e NEMO 6148 GRANEL, conforme demonstrativo de fls. 10/16, uma vez que estes produtos estão sujeitos ao regime de substituição tributária (Convênio ICMS 110/07).

Nesse sentido, reproduziu a decisão mais recente deste CONSEF, formalizada através do ACÓRDÃO CJF Nº 0205-11/15, com o teor a seguir reproduzido, em relação à primeira infração:

*É cediço que 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, conforme estabelece o art. 290 do RICMS/BA (aprovado pelo Decreto nº 13.780/12). Tal dispositivo é de clareza solar, não merecendo qualquer grande esforço de interpretação para se concluir que, sendo as mercadorias sujeitas à sistemática de tributação pelo regime de substituição tributária, não há possibilidade de utilização de crédito fiscal pelo seu adquirente, ainda que tenha havido indevido destaque do imposto em sua aquisição e utilizadas como insumos na produção de outras mercadorias. 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 sustenta. Não se pode falar em crédito de ICMS sem que haja um*

*débito do imposto na operação subsequente. No caso em exame, não há tributação subsequente, já que tais produtos são misturados à gasolina e ao diesel, sem que haja mais tributação na venda destes últimos. Tal matéria encontra precedente na jurisprudência desse CONSEF (Acórdão CJF Nº 0169-11/12). Quanto ao pedido do sujeito passivo para o cancelamento da multa aplicada de 60%, considerada ofensiva ao princípio constitucional de vedação ao confisco (art. 150, inciso IV, da Constituição Federal), não pode ser acatado, tendo em vista que não restou comprovado nos autos que a infração apurada não implicou falta de recolhimento do imposto (§ 7º do art. 42 da Lei 7.014/96). Ademais, falta competência ao órgão julgador administrativo para apreciação do pedido de constitucionalidade das normas atinentes à aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária, prevista na Lei do ICMS do Estado da Bahia.*

No tocante ao 2º item da autuação, reproduziu a decisão também exarada por este Conselho, no ACÓRDÃO JJF Nº 0123-02/15, “*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 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 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 à constitucionalidade pleiteada sobre o caráter confiscatório da multa proposta, em que pese a citação de julgado do STF e de Tribunais do Poder Judiciário na peça defensiva, a análise fica prejudicada em virtude da falta de competência deste Órgão Julgador conferida pelo art. 167 do RPAF/99".*

Pede o autuante, ao finalizar a peça informativa, que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente.

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, resolveu converter o PAF em diligência à SAT/COPEC (Coordenação de Petróleo e Combustíveis da SEFAZ-BA), 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, sendo formulado 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 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.*

*Dante 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”.*

Em seguida, por determinação também desta 5ª JJF, foi determinado que o contribuinte e seu advogado fossem cientificados do inteiro teor do Parecer da SAT/COPEC. O ato de comunicação processual foi realizado através do Termo de Intimação juntada às fls. 120 a 121 do PAF.

## 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 5<sup>a</sup> 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 duplicidade 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 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".*

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 insculpido 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 326297.0020/15-4, lavrado contra **RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$884.892,00**, acrescido da multa de 60%, prevista, no art. 42, inc. II, letra “e” e inc. VII, letra “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2017.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA