

A. I. Nº - 206923.0002/13-5  
AUTUADO - ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.  
AUTUANTE - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16.11.2017

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0171-05/17

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE BIODIESEL B100. AUSÊNCIA DE RECOLHIENTO DO IMPOSTO. Utilização de crédito fiscal nas aquisições interestaduais de biodiesel B100. Operações submetidas ao regime de diferimento, informadas pelo contribuinte no Anexo VIII, do SCANC (Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis). Saídas subsequentes, em operações interestaduais, do biodiesel B100 misturado ao diesel derivado de petróleo com não incidência do imposto ao amparo das disposições do art. 155, § 2º, inc. X, letra “b” da CF/88. Deixou o contribuinte de recolher o estorno de crédito fiscal de ICMS no valor correspondente ao imposto diferido, apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de biodiesel B100. Aplicação das disposições §§ 10 e 11, da cláusula vigésima primeira, do Conv. ICMS 110/07, com a redação dada pelo Conv. ICMS 136/08. Decisão superveniente do Plenário do STF (Supremo Tribunal Federal), na ADI nº 4171/DF, declarando a inconstitucionalidade das disposições do Conv. ICMS 110/07 que estabeleciam a obrigação de pagamento do estorno de ICMS nas aquisições de biodiesel e álcool anidro, destinados a produzir mistura química daqueles produtos com o diesel e a gasolina originários dos processos de refino do petróleo. Modulação dos efeitos da decisão do STF, para alcançar tão somente os fatos geradores verificados após seis meses da publicação do Acórdão. Mantida a exigência fiscal visto que a modulação de efeitos da decisão do STF alcançou os fatos que compõem este lançamento de ofício. Não acolhida a preliminar de nulidade suscitada na peça de defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 24/09/2013 para exigir ICMS, no valor histórico de R\$573.893,43, com a seguinte imputação:

***INFRAÇÃO 01:** Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. Deixou de recolher o estorno de crédito fiscal de ICMS no valor correspondente ao ICMS diferido que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de B100 ocorridas no mês. (§§ 10 e 11, da cláusula vigésima primeira, do Conv. ICMS 110/07). **BASE LEGAL:** Art. 512-A, §6º-B, do RICMS/97. O*

*RICMS/12 remete para o regramento existente no Conv. ICMS 110/07. Aplicada a multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “b”, da Lei nº 7.014/96.*

Consta no Auto de Infração, às fls. 10 a 80, cópia dos relatórios do Anexo VIII do SCANC (Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis), contendo as informações fornecidas pelo contribuinte autuado em relação às quantidades de biodiesel B100 misturado a diesel derivado de petróleo, contidas nas saídas interestaduais promovidas pela empresa no período objeto da autuação – **meses de abril a dezembro de 2009 e meses de janeiro a maio de 2010** - alcançadas pela não incidência do imposto, prevista no art. 155, inc. II, § 2º, inc. X, letra “b”, da Constituição Federal, com a seguinte redação:

*Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

*II – operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*(...)*

*§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte*

*(...)*

*X – não incidirá:*

*(...)*

*b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.*

O contribuinte ingressou com defesa administrativa em 21/11/13, conforme peça apensada às fls. 86 a 111. Após destacar a tempestividade da peça impugnatória, o contribuinte apresentou suas contrarrazões para invalidar o lançamento fiscal.

Preliminarmente ressaltou que a forma de estorno de crédito prevista no Conv. ICMS 110/07 e exigida no Auto de Infração ora combatido, só foi incorporada à legislação interna do Estado da Bahia, através do Decreto nº 13.780/12, com vigência e eficácia a partir de 01/04/2012. Considerando que o período fiscalizado compreendeu os anos de 2009 e 2010, pede a exclusão da totalidade da exigência fiscal que se fundamenta nos §§ 10 e 11, Cláusula 21ª, do Conv. ICMS 110/07. Sustenta a impossibilidade de aplicação retroativa das referidas disposições ocorridas antes da vigência do Dec. 13.780/ (RICMS/12).

Salientou que as disposições do Conv. ICMS 110/07 que serviram de embasamento legal para a lavratura do A.I. têm caráter meramente autorizativo, de modo que o cumprimento das exigências nele previstas somente adquiriram eficácia a partir da vigência do mencionado Decreto Estadual. Ressaltou ainda que a contestada incidência tributária não se encontra entre aquelas hipóteses passíveis de aplicação retroativa da norma conforme previsto no art. 106 do CTN. Transcreveu na peça impugnatória o inteiro teor do mencionado dispositivo legal. Com esses fundamentos pede a nulidade “*in totum*” do Auto de Infração.

Arguiu em seguida a impossibilidade da cobrança tributária ora impugnada em razão da mesma se constituir em uma nova hipótese de incidência de imposto (ICMS) não prevista na CF/88 e na LC 87/96, afrontando assim os princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

Afirmou que as normas do Convênio firmado no âmbito da CONFAZ não podem autorizar nova imposição tributária e que a cobrança do ICMS só poderia recair sobre a Refinaria de petróleo, única substituta e responsável sobre toda a cadeia de circulação do óleo diesel.

Neste tópico discorreu a defesa a respeito do regime de substituição tributária nas operações com B100 (biodiesel). Ressaltou que o ICMS incidente sobre as operações com combustíveis derivados de petróleo é devido à unidade federada onde estiver localizado o destinatário por força do art. 155, §4º, I, da CF/88.

Trata-se da instituição do “princípio do destino” nas operações com combustíveis derivados do petróleo, consoante lição do professor ALCIDES JORGE COSTA, em seu artigo/parecer intitulado

*“ICMS – Operações Interestaduais com Petróleo e Derivados – Imunidade – Tributação no Estado de Destino – Manutenção de Créditos”* (in Estudos sobre IPI, ICMS, ISS. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 58-60), com trecho transcrito na peça de defesa.

Para concretizar o comando constitucional que fixa o princípio do destino para essas operações com combustíveis derivados do petróleo, bem como com o intuito de concentrar e facilitar a arrecadação do imposto, a Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 110/2007 autorizou ainda o estabelecimento do regime de substituição tributária monofásica do ICMS sobre essas operações. Reproduziu o comando normativo do citado Convênio, conforme citação abaixo:

***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:**

*I - álcool etílico não desnaturalado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol (álcool etílico anidro combustível e álcool etílico hidratado combustível), 2207.10.00;*

*II - gasolinas, 2710.11.5;*

*III - querosenes, 2710.19.1;*

*IV - óleos combustíveis, 2710.19.2;*

*V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;*

*VI - óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os desperdícios, 2710.19.9;*

*VII - desperdícios de óleos, 2710.9;*

*VIII - gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos, 2711;*

*IX - coque de petróleo e outros resíduos de óleo de petróleo ou de minerais betuminosos, 2713;*

***X - derivados de ácidos graxos (gordos) industriais; preparações contendo álcoois graxos (gordos) ou ácidos carboxílicos ou derivados destes produtos (biodiesel), 3824.90.29;***

*XI - preparações lubrificantes, exceto as contendo, como constituintes de base, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, 3403.*

***§ 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 (incluída a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais, 3811;*

*b) líquidos para freios (travões) hidráulicos e outros líquidos preparados para transmissões hidráulicas, não contendo óleos de petróleo nem de minerais betuminosos, ou contendo-os em proporção inferior a 70%, em peso, 3819.00.00;*

*II - aguarrás mineral ("white spirit"), 2710.11.30;*

*III - em relação ao diferencial de alíquotas, aos produtos relacionados nos incisos do caput e nos incisos I e II do § 1º, sujeitos à tributação, quando destinados ao uso ou consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;*

*IV - na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário.*

A partir da interpretação da norma regulamentadora deduz que o CONFAZ formulou o regime de substituição tributária progressiva (“para frente”), na qual a REFINARIA atuará na condição de sujeito passivo substituto da cadeia de produção e comercialização dos combustíveis, derivados ou não de petróleo, ou seja, o recolhimento do ICMS deverá ser centralizado na refinaria, cuja função será a de calcular e pagar o ICMS correspondente a toda a cadeia de produção e circulação (do fabricante – ao consumidor final).

Especificamente em relação ao óleo diesel vendido aos consumidores, salientou que, em sua composição, há a mistura do chamado biodiesel, ou B100, espécie de combustível, NÃO derivado do petróleo.

Já o recolhimento do ICMS sobre o referido biodiesel (B100) se encontra disciplinado na Cláusula Vigésima Primeira do Convênio nº 110/2007, que assim dispõe:

***Cláusula vigésima primeira** Os Estados e o Distrito Federal concederão diferimento ou suspensão do lançamento do imposto nas operações internas ou interestaduais com AEAC ou com B100, quando destinados a distribuidora de combustíveis, para o momento em que ocorrer a saída da gasolina resultante da mistura com AEAC ou a saída do óleo diesel resultante da mistura com B100, promovida pela distribuidora de combustíveis, observado o disposto no §2º.*

*§ 1º O imposto diferido ou suspenso deverá ser pago de uma só vez, englobadamente, com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as operações subsequentes com gasolina ou óleo diesel até o consumidor final, observado o disposto no § 3º.*

Argumenta que nas operações com B100 (biodiesel), não há recolhimento do ICMS na operação de venda à distribuidora, visto que o imposto fica suspenso OU DIFERIDO até o momento da saída do Óleo Diesel. Essa suspensão, por sua vez, decorre do fato de que o combustível vendido ao consumidor não é o B100, mas sim o óleo diesel. O biodiesel, portanto, representa na verdade mero insumo dos combustíveis disponíveis e oferecidos ao consumidor.

Em suma: defesa observa que a **distribuidora nada recolhe de ICMS pelas operações de venda do Óleo Diesel, visto que toda a tributação e recolhimento são concentrados na refinaria.** Assim, a forma escolhida pelo legislador do CONFAZ para tributar essas operações foi diferir o ICMS incidente sobre essas aquisições de B100 pela distribuidora para o momento de venda do Óleo Diesel por esta. As **operações com B100, portanto, entram na “linha de tributação” dos combustíveis vendidos ao consumidor final, qual seja, o Óleo Diesel de origem fóssil,** derivado do petróleo, cujo recolhimento é todo concentrado na Refinaria.

Mais à frente frisou que o princípio do destino, já mencionado linhas acima é aplicado tão-somente às operações com combustíveis DERIVADOS DO PETRÓLEO. O B100 (biodiesel), todavia, não é derivado do petróleo e se lhe aplica, portanto, o princípio geral da origem. Embora o combustível final vendido ao consumidor seja considerado derivado do petróleo e sua tributação vertida ao Estado de destino, o seu “insumo” não ostenta idêntica natureza e sua tributação, portanto, deve ser vertida ao Estado de origem, fornecedor do “insumo”.

Para resolver esse impasse, a Cláusula Vigésima Primeira do Convênio nº 110/2007 determinou, em seus parágrafos 4º a 6º, que se procedesse da seguinte forma, “*in verbis*”:

*Cláusula Vigésima Primeira (...)*

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

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

*II - identificar:*

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

tributária;

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

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

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

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

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

*§ 6º A unidade federada de destino, na hipótese do inciso II do § 5º, terá até o 18º (décimo oitavo) dia do mês subsequente àquele em que tenham ocorrido as operações interestaduais, para verificar a ocorrência do efetivo pagamento do imposto e, se for o caso, manifestar-se, de forma escrita e motivada, contra a referida dedução, caso em que o valor anteriormente provisionado para repasse será recolhido em seu favor.*

Diante da sistemática estabelecida pelo Convênio ICMS nº 110/2007, para a defesa fica claro que o ICMS incidente sobre as operações com B100 é devido:

(i) **pela refinaria;**

(ii) **em favor do Estado de origem, produtor do biocombustível.**

Quanto ao estorno exigido pelos parágrafos 10 e 11 da cláusula vigésima primeira do convênio ICMS nº 110/2007 destaca que a partir da regra estabelecida pelo Convênio ICMS nº 110/2007, mais precisamente da Cláusula Vigésima Primeira, constata-se que as operações com B100 estão submetidas ao regime da substituição tributária. Nessa sistemática, a REFINARIA atuará na condição de contribuinte substituto, responsável pelo recolhimento do ICMS.

A determinação de diferimento do ICMS para incidência do imposto nas operações realizadas pela distribuidora (comercialização do produto decorrente da mistura do combustível fóssil e orgânico) faz com que a sistemática de tributação do B100 seja incluída no regime exacional dos produtos derivados de petróleo.

Visando simplificar a arrecadação do ICMS, o Convênio nº 110/2007 concedeu à REFINARIA a responsabilidade tributária pelo recolhimento do imposto devido nas operações efetuadas entre a usina produtora do biodiesel e a distribuidora de combustíveis (substituição tributária “para trás”), repassando-o ao Estado de origem desses produtos.

Pontua a defesa que o problema surge quando os §§10 e 11 da referida Cláusula Vigésima Primeira impõem às DISTRIBUIDORAS o dever de efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente aos volumes de B100 contidos na mistura do **ÓLEO DIESEL mineral**. Reproduziu os comandos normativos citados:

**Cláusula vigésima primeira (...)**

*§ 10. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura de gasolina com AEAC ou da mistura de óleo diesel com B100, deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou B100 contido na mistura.*

*§ 11. O estorno a que se refere o § 10 far-se-á pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS*

*diferido ou suspenso que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ou de B100 ocorridas no mês, observado o § 6º da cláusula vigésima quinta.*

Frisou mais à frente que o Convênio ICMS nº 110/2007 foi elaborado com o objetivo de facilitar a arrecadação do ICMS sobre as operações com combustíveis derivados ou não de petróleo. Todavia, com a inclusão dos §§10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira, o Convênio ICMS 110/2007 teria pecado de forma irremediável ao exigir o estorno sobre créditos supostamente auferidos pelas distribuidoras na aquisição de biocombustível (AEAC e B100).

Questionou mais à frente: *“Mas que créditos seriam estes se as aquisições do B100 estão sujeitas à suspensão ou diferimento do imposto? E mais: como poderiam as distribuidoras se creditarem do imposto se o recolhimento é feito pelo regime de substituição tributária pela refinaria ?”*

Entende que o **Convênio ICMS nº 110/2007** teria inovado no sistema jurídico tributário, pois, **criou um crédito de ICMS que, a princípio, não seria apurado pela distribuidora**. O problema surgiu, entretanto, quando o legislador do CONFAZ, **de modo totalmente absurdo, mandou que a distribuidora estornasse esse mesmo crédito**. Em outras palavras, **em um mesmo dispositivo (parágrafo 10), o Convênio cria e extingue o mesmo crédito!!!**

Que pela leitura do § 10, portanto, o intérprete poderia pensar que se trataria de uma atecnia do legislador, que teria editado uma norma desnecessária. Essa interpretação cai por terra, contudo, quando se lê o parágrafo seguinte (§11), **no qual se exige que a distribuidora efetue o recolhimento do valor correspondente àquele crédito**.

Portanto o que o legislador fez não foi nada mais do que **criar um novo tributo, ou melhor, uma nova hipótese de incidência tributária, qual seja: o estorno de créditos decorrentes da aquisição de B100 pela distribuidora de combustível**.

Em seguida discorre que as disposições do art. 155, II, da CF/88, estabelece que a hipótese de incidência do ICMS é a operação de circulação de mercadoria. Em nenhuma das normas previstas no parágrafo 2º do aludido dispositivo, contudo, equiparam o creditamento a uma operação de circulação de mercadoria. Que ainda que se admitisse que o creditamento pudesse configurar hipótese de incidência do ICMS, ressaltou que as normas editadas no âmbito do CONFAZ não ostentam a natureza de lei *stricto sensu*. Em outras palavras, não pode o legislador do CONFAZ se arvorar das competências do legislador ordinário e criar uma nova hipótese de incidência tributária, principalmente quando não prevista na CF/88, tampouco na Lei Complementar nº 87/96.

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

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

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

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

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

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

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

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

Pela lição doutrinária acima transcrita, sustenta ser facilmente demonstrada a **inexistência de causa para exigência do recolhimento do imposto pela distribuidora**. A criação do crédito e concomitante forma de estorno desse mesmo crédito desenhadas pelo CONFAZ configuram nitidamente uma **nova exigência tributária**, exigência esta **já contemplada na cadeia de comercialização dos combustíveis e recolhida pela Refinaria de Petróleo**.

Em resumo, diz a defesa: na remota hipótese de se admitir que o Convênio ICMS nº 110/2007 seria automaticamente internalizado na legislação tributária do Estado, independentemente de um ato normativo internalizando tal regra, o que só teria ocorrido com o Decreto nº 13.780/2012, com vigência a partir de 01/04/2012. Entende a defesa serem manifestamente inconstitucionais as disposições contidas nos parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira, que determinam a realização do estorno do inexistente crédito de ICMS oriundo da aquisição do B100 para formação do óleo diesel.

Disse ser pressuposto constitucional a garantia da segurança jurídica nas relações entre a administração pública e os contribuintes, plasmada no princípio da legalidade. Que o mote principal desse princípio é de que os atos administrativos estejam adstritos às permissões disciplinadas pelas normas positivadas. Neste norte, a administração pública deverá pautar seus atos de acordo com o que a lei estabelecer, não sendo permitido a ela praticar atos não disciplinados no sistema normativo. Ao contrário dos particulares, que estão submetidos ao regime do Direito Privado, cuja liberdade de atuação no âmbito das suas relações jurídicas está limitada apenas ao que a lei impedir, a administração pública tem sua atuação restrita ao que a lei autorizar. Sobre o assunto transcreveu lições do Eminentíssimo jurista Celso Antônio Bandeira de Mello, conforme abaixo:

*“(…) é assente, é tranquilo, é pacífico que os atos, as providências, os comportamentos administrativos só podem ser produzidos na conformidade da lei. O princípio da legalidade, convém dizê-lo, representa na esfera do Direito Público algo distinto do que significa no Direito Privado*

*(…)*

*no Direito Público a função da vontade é muito modesta, quase irrelevante, porque o Direito Público não propõe o problema da autonomia da vontade; propõe, o problema da submissão à lei, à finalidade”*

Afirma que se almeja com isso, impedir a ocorrência de atos abusivos pela administração pública, que possam permear a insegurança jurídica na relação com os seus administrados (contribuintes).

Pontuou que na esfera do direito tributário, o princípio da legalidade assume um viés de reserva absoluta de lei formal, sendo comumente denominado como princípio da *estrita legalidade*. Seu regramento é estabelecido pelo art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, cujo texto afirma que:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

Por meio do preceito acima destacado, disse que o constituinte vinculou a atuação do poder de tributar das pessoas políticas à edição de lei formal. Assim, qualquer tentativa de burla contra o referido enunciado atenta contra a constitucionalidade de sua eficácia, razão pela qual deverá ser automaticamente banida do sistema normativo tributário.

Acerca da aplicabilidade do princípio da legalidade no sistema normativo tributário, reproduziu comentários da doutrinadora Cleide Previtali Cais, *in verbis*:

*Justamente essa reserva legal motivou Geraldo Ataliba a afirmar que “criar tributo significa descrever em lei a sua hipótese de incidência. É descrever legislativamente os fatos que se acontecidos e quando acontecidos fazem nascer as obrigações tributárias. É estabelecer as coordenadas de tempo e de espaço que circunstanciam esses fatos. É determinar as pessoas que irão ser sujeitos das relações que desses fatos irão nascer. É estabelecer a base impositiva (perspectiva mensurável da materialidade desses fatos) a que se aplicará a alíquota também legalmente fixada”. Por força dessa vinculação de ordem constitucional a estrita e absoluta reserva da lei, afirmou o autor citado, quando ainda sob as normas da Constituição revogada, que, uma vez que só e exclusivamente a lei poder dispor sobre matéria tributária, “ipso facto, o decreto-lei não pode ter tal objeto”.*

No caso concreto, a partir da essencialidade do princípio da legalidade nas relações jurídico-tributárias, a defesa passou, em seguida, a discorrer acerca da ofensa constitucional perpetrada pelo Convênio ICMS 110/2007.

Com base nos §§10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, afirmou que o CONFAZ - em um nítido procedimento de inovação de incidência tributária - disciplinou o estorno (recolhimento) dos créditos obtidos pelas distribuidoras de combustível nas operações de aquisições do B100. Ressaltou que o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ foi instituído, por meio da delegação concedida pela Lei Complementar 87/96, com o fito de regulamentar o regime de substituição tributária do ICMS nas operações interestaduais e para fins de concessão e revogação de incentivos fiscais.

Todavia, em patente ofensa aos seus limites de competência, o CONFAZ instituiu, de forma indireta, nova hipótese de incidência tributária. Pontuou que tal assertiva é de fácil constatação quando analisamos o teor do novo §11, cujo texto foi alterado pelo Convênio ICMS 136/2008. No referido dispositivo, o CONFAZ determina expressamente o estorno, por meio de recolhimento, dos créditos tributários obtidos pelas distribuidoras de combustível. Que a exigência de recolhimento (disfarçadamente denominado de estorno) demonstra uma situação diametralmente oposta ao conceito e aplicação do estorno.



Para confirmar as alegações acima apresentadas, disse ser imprescindível realizar o cotejo entre a redação do dispositivo original e atual do §11 da cláusula Vigésima Primeira do Convênio nº 110/2007, que segue abaixo transcrito:

Redação Original	Redação Atual
<i>§11. O estorno a que se refere o parágrafo anterior será apurado com base no valor unitário médio das entradas ocorridas no mês, considerada a alíquota interestadual e observado o §6º da cláusula vigésima quinta.</i>	<i>§ 11. O estorno a que se refere o § 10 far-se-á pelo <b>recolhimento</b> do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ou de B100 ocorridas no mês, observado o § 6º da cláusula vigésima quinta.</i>

Disse ser clarividente, desta feita, a intenção do CONFAZ de instituir nova hipótese de incidência tributária através da modificação do texto original do §11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007. **Através dessa modificação, almeja-se não o ESTORNO do suposto crédito tributário auferido pelas Distribuidoras, mas sim o efetivo RECOLHIMENTO desses valores.**

Afirma ser clara a inexistência de delegação de competência para o CONFAZ instituir novas causas de incidência tributária. Pelo contrário, como antes dito, a atuação do CONFAZ encontra-se adstrita à concessão de benefícios fiscais e à regulamentação de regime de substituição tributária.

Nessa senda, entende que a Constituição Federal estabelece de forma clara e precisa que apenas os Estados e o Distrito Federal detêm competência para instituir o ICMS, **e que cabe à lei complementar fixar a respectiva base de cálculo, além de outros elementos indispensáveis à instituição do imposto.** Que todas as considerações feitas acima, ressalte-se, são integralmente aplicáveis e estendidas aos parágrafos 10 e 11 do art. 893-L, do RICMS/RN.

Dessa feita, mais uma vez subsidiariamente, pondera que na remota hipótese de se admitir que o Convênio ICMS seria automaticamente internalizado no ordenamento jurídico estadual, independentemente de qualquer ato normativo internalizando-o, as disposições dos parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira não poderiam ser utilizadas como fundamento para qualquer cobrança em face também da flagrante violação ao princípio da legalidade tributária.

Que da interpretação das informações disponibilizadas na presente lide, se verifica ainda que resta indubitavelmente caracterizada também a ofensa ao princípio da capacidade contributiva, disciplinado pelo artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988.

Nessa senda, destacou que sendo o imposto a espécie tributária cujo fato gerador é desvinculado da atividade estatal específica, este possui como único fundamento para sua imposição a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo em colaborar para as despesas e atribuições do Estado.

Reiterou que a imposição normativa estabelecida pelos §§10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, conforme delineado acima, cria, na realidade, um novo débito de ICMS. Que por meio da sistemática estabelecida pelos §§10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS nº 110/2007, verifica-se que o **estorno** dos créditos advindos das operações de aquisição de B100 – para a produção do Óleo Diesel - está efetivamente ensejando uma dupla tributação sobre as operações realizadas pela ora Impugnante, conforme resumo abaixo:

- O ICMS referente à operação de aquisição de B100 pela Impugnante é suspenso e diferido para operação seguinte – venda dos produtos provenientes da mistura do B100 ao Óleo Diesel Bruto -, ensejando o seu pagamento pela REFINARIA, em virtude da sistemática da substituição tributária dos produtos derivados de petróleo;
- Em decorrência do preceito estabelecido pelos §§10 e 11, da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS nº 110/2007, a Impugnante deverá obrigatoriamente estornar, **através de recolhimento**, o suposto crédito tributário obtido pela aquisição de B100.

Nesse sentido, o jurista HAMILTON DIAS DE SOUZA dispôs sobre a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva no regime de substituição tributária, *in verbis*:

*“Em outras palavras, a criação do mecanismo da substituição tributária deverá atender ao princípio da capacidade contributiva, atingindo aquele que tem, efetivamente, condições econômicas para arcar com o ônus do tributo. Não atender ao princípio da capacidade contributiva resultaria não só em desatendimento ao caráter subjetivo do sujeito passivo mas, também e principalmente, à estrutura e perfil do ICMS, pois o conceito de capacidade contributiva está ligado ao próprio núcleo do fato gerador, já que os impostos devem descrever eventos que sejam manifestações dessa capacidade.”*

Observados esses fundamentos, restaria comprovado que, além de ilegítima a exigência de estorno dos supostos créditos dirigida à impugnante, a regra disciplinada pelos §§10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, repetida nos §§ 10 e 11 do art. 893-L, do RICMS/RN, ofende frontalmente o princípio da capacidade contributiva.

Disse em seguida que ainda que se entenda que o recolhimento imposto pelo §11 *retro* transcrito não configuraria nova incidência tributária, que qualquer valor cobrado a título de ICMS incidente sobre as operações envolvidas na cadeia de comercialização do óleo diesel somente podem ter como sujeito passivo um único agente da cadeia, a REFINARIA DE PETRÓLEO.

A razão dessa responsabilidade única e exclusiva da Refinaria já teria sido demonstrada e decorre diretamente do *caput* e do § 1º da Cláusula Vigésima Primeira, novamente abaixo transcrito:

***Cláusula vigésima primeira*** Os Estados e o Distrito Federal concederão diferimento ou suspensão do lançamento do imposto nas operações internas ou interestaduais com AEAC ou com B100, quando destinados a distribuidora de combustíveis, para o momento em que ocorrer a saída da gasolina resultante da mistura com AEAC ou a saída do óleo diesel resultante da mistura com B100, promovida pela distribuidora de combustíveis, observado o disposto no § 2º.

*§ 1º O imposto diferido ou suspenso deverá ser pago de uma só vez, englobadamente, com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as operações subsequentes com gasolina ou óleo diesel até o consumidor final, observado o disposto no § 3º.*

Entende que não há controvérsia sobre a responsabilidade **pelo recolhimento do ICMS-ST sobre as operações com óleo diesel recair sobre a Refinaria de Petróleo, inclusive em relação ao pagamento do imposto suspenso/diferido incidente sobre a aquisição de B100.**

Dirimindo ainda qualquer dúvida que pudesse persistir sobre o assunto, frisou que é a Refinaria que realiza o repasse do imposto ao Estado de Origem do B100, conforme se depreende do §5º da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS nº 110/2007:

***Cláusula Vigésima Primeira (...)***

***(...)***

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

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

Ponderou que estando demonstrado que é a Refinaria de Petróleo a única responsável pelo ICMS incidente sobre toda a cadeia de comercialização dos combustíveis derivados do petróleo, estendendo-se tal responsabilidade/legitimidade também ao ICMS incidente sobre os “*insumos*” desses produtos, por força direta da Cláusula Vigésima Primeira e seus parágrafos, ainda que se admita como possível a instituição de nova exigência tributária a ser satisfeita sob a forma de recolhimento do estorno do crédito, essa exigência somente poderia recair sobre a mencionada Refinaria, mas jamais sobre a distribuidora, tal qual a ora Impugnante. Que uma vez tendo sido esclarecida a impossibilidade de cobrança do estorno do imposto nos termos exigidos na

autuação ora combatida, restaria elucidar a questão relativa ao disciplinado pelo art. 100 do Decreto 6.284/97, invocado pelo fiscal como suposto fundamento para autuação.

Dispõe o referido dispositivo o seguinte:

*Art. 100 - O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*

*I - forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

Destacou, inicialmente, que o referido dispositivo nada mais é do que uma réplica do inciso II do parágrafo 2º, do art. 155 da CF/88, com a seguinte redação:

**Art. 155 (...)**

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Trata-se, pois, de uma regra constitucional geral, aplicável aos casos em que a entrada de mercadoria é onerada pela cobrança do imposto, enquanto que a saída é desonerada.

Sustenta, entretanto, que tal prescrição não se aplica ao sistema de tributação ora analisado, vez que o regime tributário de ICMS incidente sobre as operações com combustíveis derivados do petróleo está submetido a um regime de tributação especial, conforme já demonstrado.

O que se tem no caso em questão é a exigência de estorno sobre créditos supostamente auferidos pelas distribuidoras na aquisição de biocombustível (B100). Todavia, consoante exaustivamente explicitado acima, como o recolhimento do imposto é feito pelo regime de substituição tributária pela refinaria, não há que se falar em creditamento por parte das distribuidoras. Em outras palavras, a **distribuidora, tal qual a Impugnante, não se credita de qualquer valor a título de ICMS devido na aquisição do B100**. Que se não há crédito, não há por que se falar em estorno determinado pela Carta Constitucional ou mesmo pelo RICMS/BA. Declarou que **tais hipóteses normativas são aplicáveis exclusivamente para os casos em que o contribuinte se credita do imposto na aquisição do produto ou serviço e a venda subsequente de sua mercadoria está desonerada**. O pressuposto para incidência das referidas regras é, pois, o prévio creditamento. Logo, se não há o creditamento, não há que se falar em consequências dele advindas.

Em suma: se por um lado o art. 100 do Decreto 6.284/97 não se aplica ao caso em tela, por outro, mostra-se inexigível a forma de estorno pretendida pelo auto de infração *sub examine*, de maneira que não há alternativa senão por entender que seja julgado totalmente improcedente o auto de infração ora impugnado.

Ponderou em seguida que na remota hipótese de serem rejeitados todos os fundamentos expostos nos tópicos anteriores para se considerar insubsistente o presente Auto de infração e em atenção ao princípio da eventualidade, a defesa sustenta que a multa aplicada no presente lançamento de ofício, no percentual de 60% do valor do imposto, com base nas disposições art. 42, inc. VII, letra “b”, da Lei nº 7.014/96, é confiscatória e desproporcional, incorrendo em violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco, este último positivado na Constituição Federal, no art. 150, inc. IV. Reproduziu na peça defensiva o inteiro teor da disposição legal que trata da penalidade pecuniária. Transcreveu decisões de tribunais pátrios a respeito dessa temática e textos de doutrina jurídica.

Ao finalizar a peça de defesa o contribuinte formulou os seguintes pedidos:

- (i) Preliminarmente, considerando que o período da autuação correspondente aos meses de abril/2009 a maio/2010, reconhecer e declarar a nulidade absoluta do presente Auto de infração, ante à inexigibilidade de tais valores visto que não é possível aplicar a normatização legal do Convênio 110/2007 de modo automático e retroativo a fatos anteriores a vigência do Decreto 13.780/12 (RICMS), norma que internalizou as disposições dos parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do aludido Convênio;
- (ii) Subsidiariamente reconhecer que os §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS nº 110/2007 instituíram nova hipótese de incidência do imposto não prevista na CF/88, tampouco na Lei Complementar nº 87/96, afrontando diretamente o princípio da legalidade estrita e da capacidade contributiva;
- (iii) Reconhecer a ilegitimidade da Impugnante para figurar no pólo passivo da presente autuação, visto que se trata de imposto incidente sobre operações com combustíveis sujeitas ao regime de substituição tributária, através do qual a Refinaria de Petróleo figura como única e exclusiva responsável pelo recolhimento do ICMS incidente sobre toda a cadeia de comercialização;
- (iv) Subsidiariamente, ainda que superados todos os fundamentos expostos acima, reconhecer que a multa aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento) do imposto é desproporcional e confiscatória, mormente quando seu valor exorbitante se dissocia da necessidade de ponderação entre a gravidade da conduta e a intensidade da pena.

Requeru, por fim a produção de todos os meios de prova em direito admitidas, em especial a juntada de novos documentos para fins de comprovar todo o alegado.

Foi prestada informação, protocolada em 28/11/2013, peça que se encontra anexada às fls. 138/139 do PAF. O autuante, após fazer uma síntese das razões expostas pela defesa, ratificou toda a ação fiscal declarando que a exigência fiscal em lide tem por base a aplicação da letra da lei, não podendo a autoridade fiscal deixar de aplicá-la, por ser sua atividade plenamente vinculada. Ao final pede que o A.I. seja julgado PROCEDENTE.

O PAF foi convertido em diligência pelo colegiado desta 5ª JF, em 03 de julho de 2014, ocasião em que foram adotadas medidas saneadoras e de instrução do processo. O pedido de diligência foi segmentado em duas partes, conforme Termo processual inserido às fls. 168/169, com o seguinte teor:

**1ª ETAPA - PROVIDÊNCIAS A SEREM ADOTADAS NA SAT/COPEC**

*I – Intimar o contribuinte autuado a apresentar as cópias das NFS-e/DANFES do período objeto da autuação, relacionadas no Anexo VIII do SCANC (fls. 11 a 80), compreendendo os recebimentos (entradas) de biodiesel B100 (CFOP 1652 e CFOP 1659), fornecidos pelas seguintes inscrições:*

- a) CNPJ nº 33.000.167/0143-23 e inscr. estadual nº 090073803;*
- b) CNPJ nº 23.314.594/0024-05 e inscr. estadual nº 067121500.*

*II – Anexar cópia dos DANFES ao processo.*

*III – De posse das NFS-e/DANFES, verificar se houve repasse de crédito fiscal de ICMS ao estabelecimento autuado nas operações de aquisição de B100.*

*IV – Solicitar os livros de entradas e apuração do ICMS do autuado, registrando no Parecer se houve lançamento escritural e compensação de créditos fiscais de ICMS originários de operações de aquisição de B100.*

*V – A partir das informações do Anexo VIII do SCANC, no campo “ICMS a recolher”, informar se os valores ali consignados foram objeto de repasse à outra unidade federada, nos termos do § 11, da Cláusula Vigésima Primeira, do Conv. ICMS 110/07.*

**2ª ETAPA – PARECER DA PROCURADORIA ESPADUAL (PGE)**

*VI - Concluída esta etapa e a partir das informações prestadas pela SAT/COPEC, remeter o PAF à Procuradoria Estadual (PGE), visando a emissão de parecer jurídico acerca das questões de*

*ordem legal suscitadas na defesa, em especial, a atinente a alegação de nulidade do lançamento por ausência de lei, no sentido formal e material, que estabelecesse a hipótese de incidência relativa ao estorno de crédito nas aquisições de biodiesel B100.*

*VII – Pede-se ainda que a PGE, a partir, a partir das informações prestadas pelo Estado da Bahia na ADI nº 4.171, em trâmite no STF, proposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), de 13/11/2008, avalie, juridicamente, os aspectos legais e doutrinários relacionados com a exigência fiscal em discussão nestes autos, considerando, em especial, que grande parte do produto foi fornecido pela Petrobras (Refinaria RLAM-Ba), em operações internas (CFOP 1652).*

Em cumprimento da diligência solicitada por esta JJF, o auditor fiscal autuante, lotado na SAT/COPEC, emitiu o Parecer Técnico acostado às fls. 172/173.

Procedeu, nessa etapa de instrução do PAF, à juntada de documentos (fls. 174 a 600). Foram anexadas cópias reprográficas dos DANFES/NFes de aquisição de biodiesel, originárias das unidades da Petrobras localizadas no Estado da Bahia. Os citados documentos se encontram inseridos às fls. 329 a 600 do PAF. Foram anexadas também cópias reprográficas de folhas de escrituração dos livros Registro de Entradas e Apuração do ICMS do período abrangido pela autuação (fls. 199 a 328).

De posse das notas fiscais de aquisição de biodiesel B100 o autuante declarou, na nova peça informativa da diligência que não houve repasse de crédito fiscal de ICMS para o estabelecimento autuado nas aquisições de biodiesel B100, promovidas pela Petrobras (Refinaria). Informou ainda que na escrita fiscal do autuado não houve lançamento escritural de créditos vinculados a operações de aquisição do biodiesel B100, tanto no LRE como no LRAICMS. Por fim declarou, a partir das informações do Anexo VIII do SCANC (Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis), que no campo ICMS a recolher não foi constado o repasse de imposto em favor de outras unidades federadas relativamente ao imposto diferido vinculado às operações de aquisição do biodiesel B100 objeto da exigência fiscal. Que houve, no caso concreto, por ocasião da lavratura do A.I., a apuração de ICMS a recolher via estorno referente à venda interestadual da mistura composta de diesel + biodiesel. Em seguida o autuante fez referência a ADI 4171/DF que se encontrava pendente de julgamento no plenário do STF à época da realização da diligência.

O PAF retornou em seguida a este relator que determinou, no despacho inserido às fls. 601/602, o encaminhamento dos autos à PGE (Procuradoria do Estado da Bahia), visando o cumprimento da 2ª etapa da diligência anteriormente requerida por este órgão julgador.

Através do Parecer acostado às fls. 604 a 615, foi apresentado parecer jurídico de lavra do Procurador Estadual, Dr. José Augusto Martins Junior, com o seguinte teor:

(...)

*Preambularmente, quadra apontar que o tema sobre a tributação sobre operações de circulação de combustíveis pelo ICMS, trata-se de assunto bastante espinhoso, em face da dificuldade em se conseguir uma leitura sistemática e razoável das normas legais sobre o tema, circundadas por inúmeras variáveis, como, v.g., a imunidade, convênios interestaduais e substituição tributária.*

*Neste ponto, para tentarmos tracejar um encadeamento lógico do raciocínio emprestado no presente opinativo, carrearemos algumas considerações sobre questões que gravitam sobre o tema proposto.*

*Vestibularmente, num primeiro sobrevoo, tentaremos discorrer um pouco sobre a imunidade nas operações com combustíveis.*

*Dispõe a alínea b, do inciso X, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal:*

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

***X - não incidirá:***

***a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do***

***imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;***

***b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;***

*Numa primeira análise do texto constitucional, poder-se-ia objetar que a Carta Magna de 1988 extirpou do campo de tributação do ICMS, inserindo-as no âmbito da não incidência constitucionalmente qualificada, todas as operações interestaduais relativas à circulação de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, sendo, desta maneira o quanto preconizado no inciso III, do § 1º, do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, inconstitucional.*

*De fato, se a saída para outro Estado desses produtos configurasse uma imunidade objetiva, por obvio, eles não poderiam ser tributados por ocasião da entrada no território do Estado destinatário.*

*Entretanto, após profícuas discussões judiciais, o STF entendeu que a não incidência prevista na alínea b não expressa caso de imunidade, como acontece na alínea anterior (mercadorias destinadas ao exterior e serviços prestados a destinatários no exterior). Ela representaria uma espécie de norma de não incidência propriamente dita, gestada para favorecer o Estado destinatário dos referidos produtos. Assim, segundo a Corte Suprema, ela não alcançaria a compra de combustível para circulação, por se configurar uma operação interna.*

*A jurisprudência do STF trilhou no sentido de que a norma constitucional limitou-se a prescrever a não incidência na saída para outro Estado, com o escopo de propiciar ao Estado onde ocorrerá o consumo uma tributação mais vantajosa.*

*Nesse contexto, transcrevemos a ementa de um dos Acórdãos proferidos pela Suprema Corte do País, para que tenhamos uma melhor compreensão:*

*"EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá em sua totalidade o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Consequente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, **com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar**, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido" (RE 198088-SP; Rei. Min. limar Galvão; Julgamento: 17-05-2000; DJ 05-09-2003).*

*Caso tratássemos a questão como uma imunidade objetiva, o consumidor se beneficiaria na compra do combustível de outro Estado, em vista da inconstitucionalidade da tributação na entrada, o que causaria um enorme desequilíbrio entre os Estados consumidores e produtores de "combustível".*

*Neste sentido, espancando qualquer dúvida, os § 4º e 5º, do art. 155 da CF/88, assim dispuseram:*

***X - não incidirá:***

*(...)*

***b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica;***

*(...)*

***XII - cabe à lei complementar:***

***h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso x; b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)***

*(Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001).*

*§ 4º Na hipótese do inciso XII, h. observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

***I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)***

*II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo. O imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).*

*m - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*  
*§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4 "inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2, XII, g.*

*Assim, resta assentada a possibilidade de tributação destas operações na entrada no território baiano.*

*Bem se esta a ver, doutro modo, esteado na leitura das normas supra, que a tributação dos combustíveis, na cadeia de circulação até o consumo final, está permeada de regras distintas para os derivados de petróleo, de um lado, e para os combustíveis não derivados de petróleo, de outro lado.*

*Esta é a grande dificuldade na análise do tema da presente consulta, ou seja, como conciliar a tributação diferenciada para os derivados de petróleo e, doutro lado, a tributação normal para não derivados de petróleo (AEAC e BI00), sendo estes últimos insumos para fabricação do combustível vendido ao consumidor final.*

*Neste sentido, em face das diferentes técnicas de tributação do combustível, entendida como a cadeia completa de circulação até o consumidor final, o Convênio 110/07 buscou trazer ferramentas para descortinar este emaranhado de normas distintas.*

*Com efeito, a tributação do álcool (AEAC) e do biodiesel (BI00), por não se tratarem de produtos derivados de petróleo, seguiu o padrão normal de incidência de ICMS.*

*Entretanto, para facilitar a arrecadação e fiscalização, não concentrando a retenção e recolhimento somente nas usinas, produtoras do insumo, foi normatizado um diferimento, ou seja, uma postergação do pagamento do tributo para as saídas das distribuidoras, momento em que ocorre a mistura com os combustíveis derivados de petróleo.*

*Bom ressaltar, que a distribuidora será sempre a adquirente dos combustíveis, sendo fornecedores, a refinaria, na hipótese de combustíveis derivados de petróleo, e, doutro lado, as usinas para os combustíveis não derivados de petróleo.*

*Desta maneira, a LC nº 87/06, previu no art. 9º, § 1º, inciso I a possibilidade de adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, seguindo rito prescrito em Convênio.*

*Ou seja, na operação de venda da gasolina e do diesel pelas refinarias às distribuidoras, ocorre a antecipação do pagamento do imposto futuramente devido na venda do combustível ao consumidor final, mediante substituição tributária para frente.*

*Nesta pisada, o Convênio ICMS nº 110/2007, ora em vigor, prescreveu:*

***"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, assegurando o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:***

*(..)V-óleos lubrificantes, 2710.19.3;*

*(...) § 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:*

*(...) III - em relação ao diferencial de alíquotas, aos produtos relacionados nos incisos do caput e nos incisos I e li do § 1 sujeitos à tributação, quando destinados ao uso ou consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;*

*IV - na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário. 11*

Já na venda interestadual do álcool (AEAC) e do biodiesel pelas usinas às distribuidoras, ocorre à postergação (diferimento) do pagamento do imposto incidente, sendo imputado à distribuidora adquirente informar à refinaria a aquisição do AEAC para que a refinaria deduza do valor total a repassar ao estado de destino da gasolina, o valor relativo à substituição tributária realizada com base no preço médio final da gasolina C (gasolina A+ AEAC), o montante correspondente ao ICMS diferido, repassando este ao Estado em que sediada a usina, origem do AEAC.

Assim dispõe o Convênio ICMS nº 110/2007:

**Cláusula vigésima primeira Os Estados e o Distrito Federal concederão diferimento ou suspensão do lançamento do imposto nas operações internas ou interestaduais com AEAC ou com BI 00, quando destinados a distribuidora de combustíveis, para o momento em que ocorrer a saída da gasolina resultante da mistura com AEAC ou a saída do óleo diesel resultante da mistura com BI 00, promovida pela distribuidora de combustíveis, observado o disposto no § 2º.**

§ 1º O imposto diferido ou suspenso deverá ser pago de uma só vez, englobadamente, com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as operações subsequentes com gasolina ou óleo diesel até o consumidor final, observado o disposto no § 3º. § 2º **Encerra-se o diferimento ou suspensão de que trata o caput na saída isenta ou não tributada de AEAC ou BI 00, inclusive para a Zona Franca de Manaus e para as Áreas de Livre Comércio.**

§ 3º Na hipótese do § 2º, a distribuidora de combustíveis deverá efetuar o pagamento do imposto suspenso ou diferido à unidade federada remetente do AEAC ou do BI00.

§ 4º Na remessa interestadual de AEAC ou BI00, a distribuidora de combustíveis destinatária deverá:

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

II - identificar:

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

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

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

O problema do lançamento em epígrafe e, por conseguinte, objeto da consulta ora formulada e da ADI 4171, reside nos supostos estornos de créditos fixados nos parágrafos 10 e 11 do Convênio 110, cuja transcrição faz-se pertinente:

**§ 10. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura de gasolina com AEAC ou da mistura de óleo diesel com BI 00, deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou BI 00 contido na mistura.**

**§ 11. O estorno a que se refere o § 10 far-se-á pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ou de BI 00 ocorridas no mês, observado o § 6º da cláusula vigésima quinta.**

Pois bem, vale rememorar que na venda de álcool e biodiesel pela usina à distribuidora, o ICMS devido pela usina é diferido. Existindo, entretanto, o destaque do ICMS, sendo a operação onerada pela incidência do imposto, com tão-somente a postergação do pagamento do ICMS para outro momento da cadeia de circulação dos produtos até o consumidor final.



*Caso se tratasse duma operação sujeita ao regime normal, e não aos recolhimentos por meio da peculiar "câmara de compensação", a distribuidora se creditaria do ICMS destacado na aquisição do álcool (AEAC) e no BI 00.*

*Em sendo assim, uma vez que na operação interestadual subsequente de venda da gasolina C e óleo diesel derivados de petróleo, já misturados ao AEAC e B100, teríamos uma saída da mercadoria sem incidência de ICMS (art. 155, § 2º, X, b, CF/88), atraindo a norma referente a técnica da não-cumulatividade prevista no art. 155, § 2º, II, b, em que se determina a anulação do crédito relativo à operação anterior.*

*Entretanto, em que pese previsto na constituição o mecanismo do estorno, o que implicaria numa desnecessidade de internação desta norma no nosso ordenamento legal Estadual, em face do caráter autoaplicável da norma constitucional, o Convênio 110 trouxe duas questões que turvaram a realização desta técnica de apuração.*

*A primeira diz respeito a que o "estorno" seja realizado mediante "recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso", nos termos do § 11 acima transcrito, desconsiderando-se a técnica normal de anulação escriturai.*

*A segunda questão, a meu sentir insuperável, é que as distribuidoras, em face do diferimento, não se creditaram do imposto, não havendo como se determinar o estorno previsto na norma.*

*Desta forma, tendo como certo que o método de estorno de crédito se dá por uma anulação escritural, seguindo o conceito do próprio crédito fiscal, por obvio, a criação do pagamento inova o ordenamento constitucional, quando transmuda a medida escriturai em obrigação de pagar.*

*Nesta toada, a obrigação imposta de pagamento do estorno, medida meramente escritural, desborda às matérias outorgadas constitucionalmente aos Convênios Interestaduais, conforme reserva preconizada no art. 155, § 5º, da Constituição, sendo este o fundamento de decidir do STF, proposto no ADI 4.171, declarando inconstitucional os parágrafos 10 e 11 do Convênio 110/07. Posto isto, comungo com a alegação de nulidade do lançamento por ausência de lei, no sentido formal e material, que estabelecesse a hipótese de incidência relativa ao estorno de crédito nas aquisições de biodiesel B100, seguindo o posicionamento do STF sobre o tema.*

*Estas são as informações que tenho a prestar no presente feito, encaminhe-se o presente à ilustre Procuradora Assistente da PGE/PROFIS, para se manifestar sobre o indigitado opinativo.*

A Procuradora Estadual Assistente, Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, por sua vez, emitiu Parecer com conclusões distintas das expostas acima. Eis o inteiro teor da Manifestação mencionada, acostada à fl. 616 dos autos, que apresentou divergência parcial, no tocante à modulação dos efeitos da decisão proferida pelo plenário do STF na ADI 4171:

*Nos termos da nomeação contida no Decreto do Exmo. Sr. Governador do Estado da Bahia, publicado no DOE de 15 de janeiro de 2015, bem como em face do art. 41, inc. II, da Lei Complementar nº 34, de 06 de fevereiro de 2009, pedimos licença para divergir, em parte, do pronunciamento de fls. 604/615, da lavra de Dr. José Augusto Martins Júnior.*

*No que pertine à matéria de fundo, nenhuma oposição legítima se poderia fazer em relação à conclusão alcançada no opinativo de fls. 889/891, máxime porque o próprio Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADIn nº 4171/DF, julgou inconstitucionais os parágrafos 10º e 11º, da Cláusula Vigésima Primeira, do Convênio 110/2007, com as alterações introduzidas pelos Convênios 101/2008 e 136/2008.*

*Sucedee que o próprio Supremo Tribunal Federal houve por bem modular os efeitos temporais daquela decisão, para que fossem produzidos apenas a partir de seis meses contados da publicação do acórdão, ocorrida em 21/08/2015.*

*Como cediço, a modulação de efeitos consiste exatamente em se admitir que, apesar de inconstitucional, a norma teve eficácia jurídica (como se constitucional fosse) até o marco temporal fixado pela Corte Constitucional. A lei assim o permite por compreender que, em determinados casos, reconhecer efeitos à norma inconstitucional pode se mostrar menos danoso, sob a perspectiva da segurança jurídica e do interesse social, do que expulsá-la do ordenamento jurídico em caráter ex tunc.*

*Assim, no presente caso, como a declaração de inconstitucionalidade só passou a produzir efeitos em 21/02/2016, deve ser considerada hígida a cobrança em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente a essa data, tal como ocorre na hipótese dos autos, que se reporta aos exercícios de 2009 e 2010.*

*Por tais razões, a despeito da inegável inconstitucionalidade das normas citadas, entendemos deva ser mantida a autuação.*

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de uma única infração na qual se imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do imposto decorrente do estorno de crédito fiscal de ICMS no valor correspondente ao ICMS diferido apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de biodiesel B100, ocorridas nos meses de abril a dezembro de 2009 e janeiro a maio de 2010. O lançamento fiscal tem por base probatória as informações fornecidas pelo contribuinte, extraídas do Anexo VIII do SCANC (Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis), que documenta a quantidade de biodiesel B100 que foi misturada ao óleo diesel derivado de petróleo, objeto de saídas interestaduais nas etapas subsequentes de circulação, com não incidência do imposto, por força das disposições do art. 155, inc. II, § 2º, inc. X, letra “b”, da Carta Magna e legislação infraconstitucional – Lei Complementar nº 87/96 e lei ordinária estadual nº 7.014/96.

O contribuinte na fase de defesa arguiu, inicialmente, a nulidade absoluta do Auto de Infração ao argumento de que a normatização legal do Convênio 110/2007 não se daria de modo automático e retroativo a fatos anteriores à vigência do Decreto nº 13.780/12 (RICMS de 2012), norma que, segundo a impugnante, internalizou as disposições dos parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do aludido Convênio e que fundamentam a exigência fiscal em lide.

No mérito pede que seja reconhecido pelo órgão julgador administrativo que as disposições dos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS nº 110/2007 instituíram uma nova hipótese de incidência do imposto não prevista na Constituição Federal de 1988, tampouco na Lei Complementar nº 87/96, afrontando diretamente o princípio da legalidade estrita e da capacidade contributiva.

Pede ainda que seja declarada a ilegitimidade da Impugnante para figurar no polo passivo da presente autuação, visto que se trata de imposto incidente sobre operações com combustíveis sujeitos ao regime de substituição tributária, através do qual a Refinaria de Petróleo (Petrobrás) figura como única e exclusiva responsável pelo recolhimento do ICMS incidente sobre toda a cadeia de comercialização.

Por fim, e em razões subsidiárias, a defesa postula a exclusão ou redução da multa aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento) do imposto, por entendê-la desproporcional e confiscatória, afrontando disposições expressas da Constituição Federal de 1988, especialmente o art. 150, inc. IV da Lei Maior e os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

O Conv. ICMS 110/07 dispõe **sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos**. A defesa argumenta que as normas do citado acordo interestadual foram inseridas na legislação interna da Bahia somente por ocasião da edição do RICMS/12, através do Decreto nº 13.780/12.

O Convênio ICMS 110/07, é de fato de natureza autorizativa, conforme se pode verificar da redação da sua Cláusula Primeira, com o seguinte teor:

***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:*

Todavia as regras desse acordo interestadual já se encontravam incorporadas à legislação interna da Bahia, em diversos dispositivos do RICMS/97, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.284/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do Auto de Infração em exame. Em relação à obrigação de estorno nas operações com biodiesel B100, o RICMS/97, no § 6º-B, apresentava, em conformidade com o Conv. ICMS 110/07, o dispositivo normativo que estabelecia a referida obrigação para os contribuintes que promovessem operações interestaduais com o produto resultante da mistura de óleo diesel derivado de petróleo, portanto, de origem fóssil, com biodiesel B100, de origem orgânica. Reproduzo abaixo o texto do citado dispositivo do RICMS, que foi acrescentado ao Dec. 6.284/97, pelo Decreto alterador nº 10.333/07, com vigência a partir da 01/05/2007:

***Art. 512-A.** São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com as mercadorias abaixo especificadas, na condição de sujeito passivo por substituição, os contribuintes a seguir indicados (Lei 7014/96 e Conv. ICMS 110/07):*

*(...)*

***§ 6º-B.** Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com o produto resultante da mistura de óleo diesel com biodiesel deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de biodiesel remetido.*

Observo ainda que o autuante, por ocasião da lavratura do Auto de Infração, fundamentou o lançamento fiscal nos dispositivos do RICMS de 1997 acima transcritos e na norma originária da obrigação do estorno, contida na Cláusula Vigésima, §§ 10 e 11 do Conv. ICMS 110/07, com a seguinte redação:

***Cláusula vigésima primeira** - Os Estados e o Distrito Federal concederão diferimento ou suspensão do lançamento do imposto nas operações internas ou interestaduais com AEAC ou com B100, quando destinados a distribuidora de combustíveis, para o momento em que ocorrer a saída da gasolina resultante da mistura com AEAC ou a saída do óleo diesel resultante da mistura com B100, promovida pela distribuidora de combustíveis, observado o disposto no § 2º.*

*(...)*

***§ 10.** Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura de gasolina com AEAC ou da mistura de óleo diesel com B100, deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou B100 contido na mistura.*

***§ 11.** O estorno a que se refere o § 10 far-se-á pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ou de B100 ocorridas no mês, observado o § 6º da cláusula vigésima quinta.*

Portanto, im procedem os argumentos defensivos quanto a inexistência de norma incorporada à legislação interna da Bahia que determinasse a obrigação do estorno nos meses objeto da autuação. Nulidade do lançamento rejeitada.

No tocante ao mérito da exigência fiscal as questões suscitadas na peça de defesa compreendem as arguições violação aos princípios da legalidade estrita e da capacidade contributiva das disposições dos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS nº 110/2007, com a argumentação que o CONFAZ instituiu nova hipótese de incidência do imposto não prevista na CF/88, tampouco na Lei Complementar nº 87/96. Foi também desenvolvido o argumento da ilegitimidade da Impugnante para figurar no polo passivo da presente autuação em razão do regime de pagamento do imposto, nas operações com petróleo, combustíveis e lubrificantes, derivados de petróleo, ser todo concentrado, por força do Conv. ICMS 110/07, nas Refinarias de Petróleo da Petrobras, a partir das informações prestadas pelas distribuidoras através do SCANC.

As questões de mérito foram todas resolvidas na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 4171/DF, julgada definitivamente pelo plenário do STF, em 20 de maio 2015. Nessa ação figurou

como requerente a Confederação Nacional do Comércio – CNC e na condição de requerido o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Os dispositivos normativos questionados na referida ação eram exatamente aqueles contidos no Conv. ICMS 110/07 que serviram de lastro para a cobrança do imposto lançado no presente Auto de Infração - §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007.

Por ser ação de controle concretado de constitucionalidade a ADI produz efeitos vinculantes para todos os órgãos do Poder Judiciário e para a Administração Pública, direta ou indireta, das esferas federal, estadual e municipal. Observo que essa circunstância foi devidamente observada no Parecer da Procuradoria do Estado da Bahia – PGE, exarada nos autos, à fl. 616. A conclusão ali esboçada foi no sentido de que a questão de fundo foi resolvida pelo plenário do STF com a declaração de inconstitucionalidade dos parágrafos 10 e 11 da Cláusula vigésima primeira do Conv. ICMS 110/2007, com as alterações introduzidas pelos Convênios ICMS 101/08 e 136/08.

No voto proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowsky, que conduziu a tese vencedora no plenário da Excelsa Corte, foram desenvolvidos os seguintes argumentos, abaixo reproduzidos:

*I - A legitimidade da Confederação Nacional do Comércio – CNC para propor ação direta de constitucionalidade questionando dispositivos do interesse de setores do comércio já foi reconhecida por este Tribunal na ADI 1.332/RJ, de relatoria do Min. Sydney Sanches.*

*II - Cabe a ação direta de inconstitucionalidade para questionar convênios, em matéria tributária, firmado pelos Estados membros, por constituírem atos normativos de caráter estrutural, requeridos pelo próprio texto Constitucional (art. 155, § 5º). Precedente da Corte.*

*III – O Convênio 110/2007, com a redação dos Convênios 101/2008 e 136/2008, atribuiu às refinarias de petróleo (que efetuam a venda de gasolina “A” às distribuidoras) a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as operações comerciais interestaduais com o álcool etílico anidro combustível (AEAC) e biodiesel (B100), realizadas entre as usinas e destilarias, de um lado, e as distribuidoras de combustíveis, de outro (§ 5º da Cláusula Vigésima Primeira).*

*IV – Os §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, preveem o estorno do crédito, condizente com a saída de mercadoria sem incidência do ICMS, na forma de recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido, e não mediante anulação escritural. É dizer, em vez de ser determinado o estorno de um crédito, determina-se a realização de um recolhimento.*

*V - A distribuidora não se credita do ICMS diferido que onerou a operação de entrada, já que não há pagamento direto por ela. Isso porque a operação posterior de venda dos combustíveis gasolina tipo C e óleo diesel B5 aos postos em operação interestadual será imune e a distribuidora simplesmente informa à refinaria para o repasse.*

*VI - As matérias passíveis de tratamento via convênio são aquelas especificadas no § 4º do art. 155 da Constituição Federal. Portanto, não poderia o Convênio, a título de estorno, determinar novo recolhimento, inovando na ordem jurídica, transmutando a medida escritural – anulação de um crédito - em obrigação de pagar.*

*VII - Além disso, considerando que o ICMS diferido já fora suportado pelo substituto, na medida em que destacado na operação de aquisição do álcool e do biodiesel, tendo sido recolhido mediante repasse pela refinaria, a determinação de novo recolhimento de valor correspondente, dessa feita, a outro Estado, implica bitributação não autorizada pela Carta Magna.*

*VIII - Inexistência de violação à destinação constitucional do ICMS sobre operações com combustíveis derivados de petróleo (art. 155, § 4º, I), na medida em que o montante recolhido a título de estorno diz respeito ao ICMS diferido, incidente sobre o álcool (AEAC) e o biodiesel (B100), e que não compromete o repasse do valor do ICMS presumido sobre a operação final com combustível derivado de petróleo ao Estado de destino.*

*IX – Necessidade, em homenagem à segurança jurídica, da modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade dos atos normativos atacados, para que produza efeitos a partir de seis meses contados da publicação do acórdão.*

*X - Ação direta de inconstitucionalidade cujo pedido se julga procedente.*

Constou ainda no trecho Acórdão acima transcrito que os Ministros do STF, por maioria e nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgaram procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110, de 28 de setembro de 2007, com a redação conferida pelo Convênio ICMS 136, de 5 de dezembro de 2008, vencidos os Ministros Luiz Fux e Carmen Lúcia, que julgaram improcedente o pedido. Também por maioria e nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora), foram modulados os efeitos da declaração de inconstitucionalidade com eficácia diferida por 6 (seis) meses após a publicação do acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não votou pela modulação. Foi ainda observado que não votou a Ministra Rosa Weber por suceder à Ministra Ellen Gracie (Relatora) e se encontrava impedido o Ministro Dias Toffoli.

Assim, no presente caso, como a declaração de inconstitucionalidade proferida na ADI 4171/DF só passou a produzir efeitos a partir de 21/02/2016 (seis meses após a publicação do Acórdão), em decorrência da modulação de efeitos da decisão do plenário do STF, as cobranças do ICMS lançadas no presente Auto de Infração, que se reportam aos exercícios de 2009 e 2010, são legítimas e não violam os princípios da legalidade objetiva e da capacidade contributiva, não havendo também que se falar em ilegitimidade passiva quanto à exigência do imposto da distribuidora decorrente dos estornos apurados na forma do Conv. ICMS 110/07 e informados pela mesma no Anexo VIII do SCANC.

Por último, enfrente a questão da onerosidade e do efeito confiscatório da multa aplicada no Auto de Infração, no percentual de 60%. Essa matéria não pode ser apreciada nessa instância administrativa, visto que ao julgador do contencioso fiscal é vedada a possibilidade de declarar a inconstitucionalidade de norma vigente no ordenamento jurídico, deixando de aplicá-la sob essa exclusiva justificativa. Incide, nessa situação, as disposições do art. 167, incisos I e III, do RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, que afastam a competência dos órgãos julgadores administrativos para declarar a invalidade em tese de lei ou outro ato normativo vigente no ordenamento jurídico, a negativa de aplicação de ato normativo emanado dos poderes Legislativo e Executivo e as decisões transitadas em julgado proferidas por membros do Poder Judiciário. Essa matéria poderá ser submetida pelo contribuinte às instâncias competentes do Poder Judiciário, através do manejo das ações próprias. Observo ainda que as multas por descumprimento de obrigação principal, previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, aplicadas às situações de falta de pagamento do ICMS, inclusive em reação à penalidade pecuniária que foi aplicada no presente Auto de Infração, no percentual de 60% do imposto, estão sujeitas às reduções de valor estabelecidas nos art. 45 da mesma Lei, desde que o contribuinte efetue o recolhimento ou parcele débito apurado, nos prazos previstos na referida norma legal.

Pelas razões acima expostas 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 **206923.0002/13-5**, lavrado contra **ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$573.893,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, em 26 de setembro de 2017.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/ RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

JOSÉ CARLOS BACELAR – JULGADOR