

**PROCESSO** - A. I. N° 206960.0011/17-6  
**RECORRENTE** - TOTAL DISTRIBUIDORA S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0022-04/18  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/12/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0321-12/18**

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM VENDAS DE ETANOL, ANIDRO COMBUSTÍVEL E BIODIESEL MISTURADOS A GASOLINA E AO ÓLEO DIESEL, RESPECTIVAMENTE. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. 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 e AEAC misturado ao diesel derivado de petróleo com não incidência do imposto ao amparo das disposições do artigo 155, § 2º, inciso X, letra “b” da CF/88. Aplicação das disposições §§ 10 e 11, da Cláusula vigésima primeira, do Convênio ICMS 110/07, com a redação dada pelo Convênio ICMS 136/08. Decisão superveniente do Plenário do STF (Supremo Tribunal Federal), na ADI 4171/DF, declarando a inconstitucionalidade das disposições do Convênio 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 na forma de Parecer da PGE / PROFIS. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 29 de agosto de 2017 para exigência de crédito tributário no valor de R\$3.577.163,57, além de multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, constando na descrição dos fatos: “deixou de recolher ICMS referente às operações de vendas para outras unidades da federação, dos produtos Etanol Anidro Combustível e Biodiesel misturados à Gasolina A e ao Óleo Diesel, respectivamente”, sendo as ocorrências verificadas para o período de janeiro de 2013 a fevereiro de 2016.

Após a devida instrução processual, a 4ª JJF decidiu, por unanimidade, pela Procedência da autuação, conforme voto a seguir transcrito:

**VOTO**

*O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, impugnada pela autuada, a ser devidamente analisada.*

*A arguição defensiva prende-se ao fato do julgamento da ADI 4171/DF ter considerado inconstitucionais a Cláusula vigésima primeira, parágrafos 10 e 11 do Convênio ICMS 110/2007, pelo STF, o qual, naquela oportunidade, modulou os seus efeitos, bem como o fato de ter interposto Mandado de Segurança em duas oportunidades acerca do referido tema, não tendo a segurança sido concedida em caráter liminar.*

*Quanto à discussão relativa à decisão do STF, entendo não mais caber, diante de seu conteúdo, devendo os Estados da Federação cumpri-la. O cerne da questão é justamente a modulação dos efeitos da mesma, uma vez que na ótica do sujeito passivo, já teria sido ultrapassado o prazo para a constituição do crédito tributário, o que implicaria na improcedência do lançamento.*

*A este respeito, entendo pertinente transcrever o teor do Parecer emitido pela Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através de sua Procuradoria Fiscal (fls. 99 a 105), devidamente convalidado pela Procuradora Assistente e pelo Procurador Chefe em 03 de fevereiro de 2017, órgão que em uma eventual demanda judicial que envolva o Estado da Bahia junto ao Poder Judiciário fará a sua defesa e o representará, relativamente ao assunto em tela, em resposta a questionamento da Secretaria da Fazenda quanto aos efeitos da decisão do STF inclusive a modulação nela contida:*

*“Quanto ao primeiro questionamento, isto é, sobre a possibilidade da SEFAZ exigir os créditos relativos aos estornos de créditos dos contribuintes que ingressaram com ação judicial, mas em cujo processo não houve qualquer decisão, deve ser expedido o respectivo lançamento tributário, com respaldo na decisão do STF e respeitando o marco temporal ali determinado.*

*Assim, não há óbice para lançamento concernente aos fatos geradores ocorridos até 21/02/2016, de acordo com a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade determinada pelo STF na ADI 4171”* (grifo não original).

*Esta é precisamente a situação da empresa autuada, que ainda que tenha impetrado Mandado de Segurança, como ela própria afirmou, ainda não têm decisão de mérito em nenhum deles, diante da negativa de concessão de medida liminar. E mais: a própria decisão do STF sepulta por terra qualquer discussão a respeito, inclusive por não ter determinado de forma explícita, a exemplo das decisões colacionadas na defesa, tratamento específico para as empresas que possuíam demandas judiciais à época da sua publicação.*

*Da mesma forma, tal orientação serviu de farol para a autuação, à vista do posicionamento do órgão pertinente para apreciação de tal matéria, não se podendo aventure qualquer ilegalidade ou extração de prazo, diante do entendimento esposado.*

*Assim entendo sepultada qualquer discussão a respeito, esclarecendo que a decisão liminar do Tribunal de Justiça do Maranhão não possui qualquer efeito prático em relação à presente demanda, assim como, respeitando o ilustre doutrinador Roque Antônio Carraza, o seu parecer, embora de conteúdo, não se coaduna com o entendimento deste relator, o qual se alia àquele acima exposto, exarado pela PGE.*

*De mais a mais, pode a empresa, no uso de seu direito, recorrer mais uma vez ao Poder Judiciário, a fim de buscar a proteção jurisdicional, caso entenda ter seu direito ferido ou ameaçado, se for o caso.*

*Verifico, também, que esta questão já foi enfrentada em outro lançamento submetido à apreciação por este Órgão, no qual, o Relator do voto condutor do Acórdão JJF 0171-05/17,*

*Tolstoi Seara Nolasco, assim se posicionou:*

*“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.*

*I - 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 deferido, 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 deferido 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, transmudando a medida escritural – anulação de um crédito - em obrigação de pagar.*

*VII - Além disso, considerando que o ICMS deferido 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 deferido, 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 transscrito 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 deferida 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”.*

*Observo que em momento algum do processo a empresa autuada contestou os dados e números do lançamento, o que me leva à conclusão de que os mesmos se apresentam corretos, até pelo fato de como descrito na exordial, terem sido apurados a partir de dados informados pelo contribuinte, através do Anexo VIII, do Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis (SCANC).*

*No tocante à alegação de confiscatoriedade da multa, sua desproporcionalidade e razoabilidade, diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.*

*No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência essa descrita no próprio corpo do texto constitucional.*

*O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.*

*E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.*

*Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) que disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.*

*Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.*

*O funcionário fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.*

*Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, mencione decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:*

**“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.**

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.*

*Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:*

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais".*

*Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.*

*Esta instância não possui competência legal para afastar ou reduzir penalidade relativa ao cumprimento de obrigação principal, aproveitando o ensejo para informar que o artigo 159 do RPAF/99, foi revogado pelo Decreto 16.032, de 10 de abril de 2015, publicado no Diário Oficial do Estado do dia 11 de abril de 2015, com efeitos a partir de tal data.*

*Em relação aos argumentos relativos à constitucionalidade, há de se aplicar a regra estatuída no artigo 167, inciso I do RPAF/99, o qual determina que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual me abstendo de qualquer outro comentário, o qual replica o artigo 125, inciso I do COTEB, instituído pela Lei 3.956/81.*

*Quanto à redução da "correção monetária", como entende a autuada em relação a atualização monetária, a mesma decorre de disposição legal, e não possui este Órgão a competência para alterar, atenuar ou agravar a determinação legal emanada, utilizando o Estado da Bahia a taxa SELIC, em relação à qual não mais cabe qualquer discussão, uma vez que nos Tribunais Superiores a matéria já tem o entendimento pacificado, sendo amplamente aceita a sua cobrança, inclusive no âmbito do Supremo Tribunal Federal, à vista de várias decisões no sentido de que a taxa SELIC pode ser aplicada para atualização de débitos tributários. Como exemplo, cito decisão do ministro Marco Aurélio Melo ao abordar esta questão, assim decidiu:*

AI 760894 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL  
AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO  
Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO  
Julgamento: 02/12/2010

*No que tange à taxa SELIC, dispõe o § 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional (CTN):*

*"Art. 161: O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês (...)".*

*A taxa SELIC compreende correção monetária e taxa de juros reais, não tendo qualquer natureza remuneratória, mas representa apenas o custo que a Fazenda tem para captar recursos no mercado.*

*Ademais é pacífica orientação do STJ no sentido de que o artigo 161, §1º, do CTN, autoriza a previsão por lei diversa dos juros moratórios, o que permite a adoção da taxa SELIC, não havendo falar em ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal.*

*Dessa forma, demonstrado que a Corte Maior da justiça pátria aceita a aplicação da taxa SELIC nos débitos tributários, esquivando-se de apreciar a sua constitucionalidade, por entender que a matéria é de natureza infraconstitucional, não havendo ofensa a princípio constitucional, conforme explicitado no voto acima mencionado, nada mais nos cabe argumentar ou acrescentar à discussão, senão concluir pela coerência e base legal do procedimento da Fazenda Pública Estadual, e sua aplicação plena.*

*Desta maneira, diante dos argumentos postos, julgo o Auto de Infração procedente na sua inteireza, tal como inicialmente lançado.*

Inconformado com a decisão da 4ª JJF, o autuado, por intermédio de seus representantes legais, ingressou, tempestivamente, com Recurso Voluntário (fls. 259 a 293), aduzindo, em síntese, o que segue abaixo:

Faz breve resumo dos fatos, observa que o Fisco baiano lavrou o presente Auto de Infração a fim de exigir o estorno de crédito de ICMS referente ao Etanol Anidro Combustível – EAC e ao Biodiesel, previsto nos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira, do Convênio ICMS 110/2007, transcritos.

Menciona o fato de que a maioria dos julgadores do Supremo Tribunal Federal decidiu que os referidos §§ 10 e 11, da Cláusula Vigésima Primeira, do Convênio ICMS 110/2007 atacavam o princípio da legalidade, uma vez que extrapolavam as matérias que lhe são reservadas pelo artigo 155, § 5º, da Constituição Federal, além de que implicam em dupla exigência do mesmo imposto

por entes políticos distintos, uma vez que o montante suportado a título de substituição tributária para frente, já incluía o valor do ICMS-diferido.

Da mesma forma, indica que na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4171 o STF declarou a inconstitucionalidade dos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, que previam o “estorno” do crédito de ICMS de AEAC ou B100, modulando temporalmente esta decisão para que produzisse efeitos a partir de seis meses contados da publicação do acórdão, a qual ocorreu em 21 de agosto de 2015, ressaltando desde logo que a presente autuação deve ser desconstituída por duas razões.

Inicialmente, aduz que não há que se falar em aplicação dos efeitos modulatórios para as empresas que já estavam discutindo judicialmente a inconstitucionalidade dos parágrafos 10 e 11, da Cláusula Vigésima Primeira, do Convênio ICMS 110/2007, apontando que já estavam desde 16/08/2011 discutindo judicialmente a exigência do estorno de crédito do ICMS, através dos Mandados de Segurança, tombados sob os números 0083509-25.2011.8.05.0001 e 0083506-70.2011.8.05.0001, a fim de que fosse reconhecida a inconstitucionalidade do estorno de crédito do AEAC e B100, conforme documentos comprobatórios em anexo.

Ressalta que no processo 0083509-25.2011.8.05.0001, a sentença de 1º grau concedeu a segurança pleiteada. Em face disso, o Estado interpôs apelação, a qual fora provida pelo TJBA, o que resultou na interposição de Embargos de Declaração, os quais foram improvidos. Posteriormente, a empresa apresentou Recurso Extraordinário, o qual fora admitido pela vice-presidência do TJBA, estando, atualmente, os autos no STF para julgamento do Recurso Extraordinário.

No que tange ao Mandado de Segurança 0083506-70.2011.8.05.0001, explana que o juízo de 1º grau denegou a segurança pleiteada, tendo interposto recurso de apelação, e atualmente, os autos estão no TJBA para julgamento da mesma.

Salienta que solicitou ao doutrinador Roque Antônio Carrazza, Parecer Jurídico indagando como ficaria a situação jurídica das empresas que já se encontravam discutindo a inconstitucionalidade dos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio 110/2007 junto ao Poder Judiciário, diante da modulação dos efeitos da referida decisão, ou seja, a dúvida se referia à eficácia vinculativa da decisão do STF, limitada no tempo, de modo a não interferir nos casos já ingressados em juízo.

Em resposta, o ilustre doutrinador concluiu que a modulação decretada na ADI 4171 não pode afetar as empresas que já estavam questionando, em juízo, a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos, posto que seria injusto se as empresas que se anteciparam e buscaram a tutela jurisdicional para impedir tal cobrança, correndo o risco de obter eventual decisão desfavorável, como é o caso da Autora, fossem afetadas do mesmo modo daquelas outras que permaneceram em cômodo silêncio, aguardando a decisão final da supra comentada ADI, tudo conforme Parecer Jurídico que anexa.

Como segundo ponto, aborda que, caso seja aplicada a modulação dos efeitos da ADI 4171 para seis meses após a sua publicação, que ocorreu em 21/08/2015, se teria a partir de 22/02/2016 a declaração de inconstitucionalidade do estorno de crédito de ICMS de AEAC e B100 está em pleno vigor, o que impede que o fisco lavre Auto de Infração com base em dispositivos inconstitucionais a partir dessa data.

Anota que o lançamento ocorreu dezoito meses após a data fixada para início de eficácia da declaração de inconstitucionalidade do referido estorno de crédito de ICMS (a partir de 22/02/2016).

Após afirmar se tratar de empresa que se dedica à distribuição de combustíveis e derivados de petróleo, aponta que a comercialização de tais produtos é tributada pelo ICMS mediante substituição tributária, antecipadamente, desde a primeira fase da cadeia de distribuição, ou seja, quando a refinaria de petróleo vende seus produtos às distribuidoras. Assim, desde o início da

circulação da mercadoria ocorre a retenção do ICMS-ST (pela própria refinaria), alcançando todas as etapas de comercialização até o consumidor final.

No desempenho de sua atividade regular, adquire Gasolina A e Óleo Diesel da PETROBRÁS (Refinaria), e Etanol Anidro e B100 das USINAS para fabricação (mistura dos produtos) e revenda da Gasolina “C” e Óleo Diesel “B”, respectivamente, aos postos e eventuais consumidores finais, sendo a sistemática de tributação dos combustíveis deveras complexa porque a Constituição, ao disciplinar o ICMS que incide sobre as respectivas operações, estabelece regras distintas para os derivados de petróleo, de um lado, e para aqueles não derivados de petróleo, de outro, sendo que das operações interestaduais de circulação de derivados de petróleo, a Constituição Federal trata especialmente, no seu artigo 155, § 2º, VII, VIII, X, “b”, XII, “h” e § 4º, devidamente transcritos.

Frisa que a tributação do álcool (EAC) e do biodiesel – B100, a princípio, segue o padrão de incidência de ICMS. Apenas para fins de simplificação é que é determinado o “diferimento”, ou seja, posterga-se o recolhimento para momento posterior, que, assim, concentra-se nas refinarias e distribuidoras. Já a tributação da gasolina tipo A e, depois de misturada ao álcool, da gasolina tipo C, é distinta, o mesmo acontecendo com o diesel e com o óleo diesel. Isso porque o ICMS sobre combustíveis derivados de petróleo cabe exclusivamente ao Estado onde ocorrer o consumo, princípio do consumo ou da destinação, nos termos do artigo 155, § 4º, I, da Constituição, copiado.

Pontua serem as operações interestaduais com combustíveis derivados do petróleo imunes, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, transrito.

Aduz que nas operações interestaduais, quer de venda da gasolina tipo A pelas refinarias às distribuidoras, quer de venda da gasolina tipo C das distribuidoras aos postos de combustíveis, não incide ICMS sobre tais operações, só havendo recolhimento a título de substituição tributária para frente, antecipando-se o quanto devido na venda pelos postos aos consumidores, com base no preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado pelo Secretário Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por meio da publicação de “Ato COTEPE/ICMS”, sendo COTEPE a Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Para o diesel, é adotado o mesmo procedimento.

Menciona que o § 5º, do artigo 155 da Constituição, prevê que as regras necessárias à concretização dos dispositivos constitucionais relativos à tributação dos combustíveis constantes do § 4º do mesmo artigo são estabelecidas por Convênio, na forma da cópia acostada, e com base no artigo 9º, “caput”, da Lei Complementar 87/1996, os Estados firmaram o Convênio ICMS 110/2007, que estabelece a substituição tributária nas operações interestaduais com lubrificantes e combustíveis, derivados ou não de petróleo, sendo signatários do referido Convênio as seguintes Unidades Federadas: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe, Tocantins e do Distrito Federal.

Após transcrever o teor da cláusula primeira, com seu § 3º, deste ato normativo, explica que o ICMS é, a princípio, todo ele exigido já na primeira operação, concentrando-se o recolhimento na refinaria, e em razão da substituição tributária para frente, a primeira operação de venda do derivado de petróleo já tem incluído todo o custo de ICMS, considerando o preço da operação final, sendo que nas operações intermediárias não há tributação. Assim, só haverá outro pagamento de ICMS caso haja diferença de preço médio entre o Estado sede da distribuidora (que é considerado no cálculo da refinaria como o Estado de consumo) e o Estado sede do posto (Estado de consumo efetivo), sendo que o pagamento dessa diferença caberá à distribuidora como substituta por ocasião da venda ao posto de combustíveis, ressaltando que apenas em operações interestaduais.

Aponta ser a refinaria a responsável pelo “gerenciamento” de toda esta operação, sendo esse “sistema de compensação” todo regulamentado pelo Convênio ICMS 110/07, o qual faz de forma automática as deduções e repasses do tributo às unidades federadas, substituindo a escrituração de débitos e créditos fiscais pelos contribuintes envolvidos na operação.

Diz que, como a refinaria, na ocasião da operação de venda da gasolina A e também do diesel à distribuidora, ainda não dispõe de todas as informações sobre o destino que será dado ao combustível que será produzido, num primeiro momento considera como Estado consumidor o Estado sede da distribuidora para fins de repasse dos valores da substituição tributária para frente, e caso a distribuidora venha a destinar o produto a outro Estado, informará à refinaria que fará então o ajuste, deduzindo o ICMS correspondente ao volume de combustível que recebeu nova destinação dos valores anteriormente colocados para repasse ao Estado sede da distribuidora e repassando-os ao Estado sede do posto, onde se sabe, agora, que será consumido.

Esclarece ter sido a inconstitucionalidade da cobrança de estorno de crédito do Etanol Anidro Combustível e do Biodiesel, questionada pela Confederação Nacional do Comércio no Supremo Tribunal Federal, por meio da propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade tombada sob o número 4171, na qual foi proferida Decisão onde o Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie, julgou procedente o pedido formulado na Ação Direta para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira, do Convênio ICMS 110/2007, sendo aplicada a 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, que se deu em 21/08/2015.

A base para tal decisão, esclarece, foi a de que os §§ 10 e 11, da Cláusula Vigésima Primeira, do Convênio ICMS 110/2007, atacavam o princípio da legalidade uma vez que extrapolavam as matérias que lhe são reservadas pelo artigo 155, § 5º, da Constituição Federal, além de que implica dupla exigência do mesmo imposto por entes políticos distintos, uma vez que o montante suportado a título de substituição tributária para frente já incluía o valor do ICMS-diferido, nos termos da Ementa consoante transcrição.

Enfatiza que o Partido Social Liberal (PSL) opôs Embargos de Declaração, a fim de que o STF se manifestasse sobre a modulação híbrida dos efeitos da ADI 4171/DF, para os contribuintes que se insurgiram por meio de controle difuso contra os §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio CONFAZ ICMS 110/2007, conforme cópia que apresenta, o qual informa encontrar-se pendente de julgamento pela Suprema Corte.

Aborda, a seguir, que tendo em vista que o STF já declarou inconstitucional o ato normativo que embasou a constituição do crédito, não há que se permitir a exigência de recolhimento de créditos tributários oriundos de autos de infração lavrados exclusivamente em razão dos efeitos modulatórios aplicados na referida declaração, principalmente porque a autora já estava discutindo anteriormente a ilegalidade/inconstitucionalidade do estorno de crédito de ICMS de EAC e B100, e inclusive possui liminar impedindo a referida cobrança, a qual vigora até os dias de hoje, sendo de sabença que as decisões definitivas de mérito do STF em Ação Direta de Inconstitucionalidade, passaram a ter efeitos vinculantes também para a administração pública direta e indireta, com a alteração do §2º do art. 102 da CF/88, trazida pela Emenda Constitucional de nº 45/2004, que transcreve.

Assevera que como se infere da leitura do acórdão da ADI 4171/DF, a decisão de modulação dos efeitos temporais prolatada pelo STF não determina a sua abrangência às empresas que já se encontravam discutindo a ilegalidade/inconstitucionalidade do estorno de crédito de Anidro e B100 por meio do controle de constitucionalidade difuso, esclarecendo que não está negando o fato de que houve a sobredita modulação. Ocorre que se configura indevida a aplicação da modulação dos efeitos da ADI 4171 às empresas que já estavam discutindo judicialmente a ilegalidade/inconstitucionalidade dos §§ 10 e 11, da Cláusula vigésima primeira, do Convênio ICMS 110/07, pois que não houve a expressa aplicação da referida restrição às empresas *sub*

*judice.*

Destaca ser entendimento pacífico do STF que a modulação dos efeitos não deve atingir as ações anteriormente ajuizadas, conforme ementa da ADI 4628/DF, que transcreve e no Parecer Jurídico construído por Roque Antônio Carrazza ao ser indagado como ficaria a situação jurídica das empresas que já se encontravam discutindo a constitucionalidade dos §§ 10 e 11, da Cláusula Vigésima Primeira, do Convênio 110/2007 junto ao Poder Judiciário, ou seja, a dúvida se referia à eficácia vinculativa da decisão do STF limitada no tempo, de modo a não interferir nos casos já ingressados em juízo.

Faz referência ao fato de ter o ilustre doutrinador concluído que a modulação decretada na ADI 4171 não pode afetar as empresas que já estavam questionando, em juízo, a constitucionalidade dos referidos dispositivos, posto que seria injusto se as empresas que se anteciparam e buscaram a tutela jurisdicional para impedir tal cobrança, correndo o risco de obter eventual decisão desfavorável, como é o caso desta empresa autora, fossem afetadas do mesmo modo daquelas outras que permaneceram em cômodo silêncio, aguardando a decisão final da supra comentada ADI, e com o intuito de afastar qualquer dúvida a respeito da não-extensão dos efeitos da modulação, em controle concentrado de constitucionalidade, sobre os casos em que a empresa havia buscado a tutela jurisdicional (controle difuso) que, como visto, é o caso da ora requerente, imperioso trazer à baila trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes proferido naquela oportunidade.

Registra a existência de decisão liminar proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão neste sentido, a qual foi proferida nos autos do Mandado de Segurança com Pedido Liminar de nº 39212-50.2015.8.10.0001, em trâmite na 2ª Câmara Cível do TJMA, referente ao Auto de Infração de 91963000045-8, o qual foi lavrado para exigir estorno de crédito de Etanol Anidro, sob a mesma fundamentação do Auto de Infração objeto da presente Impugnação, colacionando trechos da mesma.

Garante restar claro que a decisão de modulação dos efeitos temporais prolatada pelo STF nos autos da ADI 4171, não deve ser aplicada às empresas *sub judice*, uma vez que a Autuada já estava desde 16/08/2011 discutindo judicialmente a exigência do estorno de crédito do ICMS, através dos Mandados de Segurança tombados sob os números 0083509-25.2011.8.05.0001 e 0083506-70.2011.8.05.0001, a fim de que fosse reconhecida a constitucionalidade do estorno de crédito do AEAC e B100, conforme documentos que afirma estar apensando.

Aborda, a seguir, o fato de ter a Lei 9.868/99, em seu artigo 27, previsto a possibilidade de modulação de efeitos nas ações de controle de constitucionalidade em sede de controle concentrado, e desta feita, a aplicação dos efeitos modulatórios às declarações de constitucionalidade de norma em controle concentrado deverão ser feitas em razão do princípio da segurança jurídica, ou de excepcional interesse social.

Fala que no presente caso, a eficácia da declaração de constitucionalidade do estorno de crédito de ICMS de AEAC e B100 prolatada nos autos da ADI 4171/DF, foi modulada para seis meses após a publicação do acórdão, que ocorreu em 21/08/2015. Desta feita, sendo aplicada a regra da modulação dos efeitos, o Fisco só poderia ter lavrado o auto de infração 2069600011/17-6 até o dia 21/02/2016, pois a partir de 22/02/2016, a declaração de constitucionalidade do estorno de crédito de ICMS de AEAC e B100 já estava em pleno vigor, o que impede que o Fisco lavre auto de infração com base em dispositivos inconstitucionais a partir dessa data.

Enfatiza realizar vendas interestaduais de Gasolina A e Óleo Diesel, do Distrito Federal para o Estado de Goiás, do Estado da Paraíba para o Rio Grande do Norte e Pernambuco, da Bahia para Minas Gerais, Pernambuco e Sergipe, de Tocantins para o Pará, do Maranhão para o Pará, Piauí e Tocantins, de Goiás para Tocantins, de Pernambuco para Alagoas, Ceará, Paraíba e Rio Grande do Norte, do Piauí para o Maranhão, e do Estado de Minas Gerais para São Paulo, conforme se infere da documentação que apresenta, e ser compelida ao recolhimento de tributo patentemente declarado inconstitucional, mesmo quando já se encontrava discutindo anteriormente à decisão

da ADI 4171 a constitucionalidade do referido estorno de crédito, e com a autuação ocorrendo dezoito meses após a data fixada para início dos efeitos da referida decisão, desrespeitando a plena eficácia da declaração de constitucionalidade da referida exação, resultará em evidente aviltamento dos direitos fundamentais desta pessoa jurídica, que é grande fonte geradora de empregos, prejudicando massivamente o seu funcionamento em prol de interesse puramente estatal.

Conclui se configurar indevida a aplicação da modulação dos efeitos temporais da ADI 4171/DF às empresas *sub judice*, que é o seu caso, porque já estava discutindo anteriormente à prolação de decisão da ADI 4171 a ilegalidade do estorno de crédito de ICMS de AEAC e B100, por meio dos Mandados de Segurança 0083509-25.2011.8.05.0001 e 0083506-70.2011.8.05.0001.

Insurge-se contra a multa aplicada no presente caso, considerando a mesma exorbitante, visto que é desproporcional e desarrazoada, correspondente a 60% do valor do imposto devido, configurando-se confiscatória.

Cita e transcreve julgado do STF, onde decidiu que multa fiscal no patamar de 30% constitui caráter confiscatório, devendo ser reduzida para 20% do valor devido a título de imposto.

Entende que, por mais grave que seja o ilícito praticado, o que evidentemente não corresponde ao presente caso, não se justifica a fixação de penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à suposta infração e solicita o cancelamento da multa ora exigida, por se revestir de caráter evidentemente confiscatório.

Conclui requerendo a reforma do Acórdão recorrido para que seja julgado absolutamente improcedente o auto de infração em tela, haja vista a declaração de constitucionalidade da exigência de ICMS decorrente de estorno de crédito de Etanol Anidro Combustível – EAC e BioDiesel, nos autos da ADI nº 4171, bem como, pela inaplicabilidade dos efeitos modulatórios à empresa Autuada, por encontrar-se *sub judice* e *ad argumentandum* requer a suspensão deste processo de julgamento até decisão final na instância judicial sobre o mérito dos processos judiciais distribuídos por esta empresa, sendo determinado que o crédito tributário permaneça no sistema de registro competente, sob condição suspensiva, até posterior deliberação judicial, quando então, os autos deverão voltar à instância administrativa para continuidade do processo de julgamento.

O conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira declarou impedimento na sessão de julgamento para este PAF devido ter participado da composição da decisão de Primeira Instância.

## VOTO

O que se discute neste auto é a aplicação da modulação dos efeitos temporais da ADI 4171/DF às empresas *sub judice*, que é o caso da recorrente, tendo em vista que já estava discutindo anteriormente à prolação de decisão da ADI 4171 a ilegalidade do estorno de crédito de ICMS de AEAC e B100, por meio dos Mandados de Segurança 0083509-25.2011.8.05.0001 e 0083506-70.2011.8.05.0001 e, por isto, entende que já teria sido ultrapassado o prazo para a constituição do crédito tributário, o que implicaria na improcedência do lançamento.

A este respeito, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia emitiu Parecer, através de sua Procuradoria Fiscal (fls. 99 a 105), devidamente convalidado pela Procuradora Assistente e pelo Procurador Chefe em 03 de fevereiro de 2017, órgão que em uma eventual demanda judicial que envolva o Estado da Bahia junto ao Poder Judiciário fará a sua defesa e o representará, relativamente ao assunto em tela, em resposta a questionamento da Secretaria da Fazenda quanto aos efeitos da decisão do STF inclusive a modulação nela contida, do qual destacamos o seguinte trecho:

*“Quanto ao primeiro questionamento, isto é, sobre a possibilidade da SEFAZ exigir os créditos relativos aos estornos de créditos dos contribuintes que ingressaram com ação judicial, mas em cujo processo não houve qualquer decisão, deve ser expedido o respectivo lançamento tributário, com respaldo na decisão do STF e*

respeitando o marco temporal ali determinado. (grifo não original).

**Assim, não há óbice para lançamento concernente aos fatos geradores ocorridos até 21/02/2016, de acordo com a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade determinada pelo STF na ADI 4171”** (grifo não original).

A situação da Recorrente, que ingressou com ação judicial, mas em cujo processo não houve qualquer decisão, está enquadrada na manifestação da Procuradoria acima.

Desta forma, 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, acolho o entendimento expresso no Parecer da Procuradoria Fiscal de fls. 99 a 105, uma vez que as cobranças do ICMS lançadas no presente Auto de Infração, que se reportam aos exercícios de 2013 até 21/02/2016, são legítimas e não violam os princípios da legalidade.

Quanto aos valores lançados, os mesmos foram apurados a partir de dados informados pelo contribuinte, através do Anexo VIII, do Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis (SCANC) e não foram contestados pela Recorrente.

Com relação à solicitação de cancelamento da multa ora exigida, por entender que a mesma possui caráter evidentemente confiscatório, esclarecemos que esta instância não possui competência legal para afastar ou reduzir penalidade relativa ao cumprimento de obrigação principal.

Em relação aos argumentos relativos à constitucionalidade, há de se aplicar a regra estatuída no artigo 167, inciso I do RPAF/99, o qual determina que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual deixamos de nos manifestar sobre esta questão.

Assim, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado, para manter a Decisão da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206960.0011/17-6, lavrado contra **TOTAL DISTRIBUIDORA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$3.577.163,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA - RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS