

PROCESSO - A. I. Nº 206923.0004/1-89
RECORRENTE - RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0009-02/19
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 03/09/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0196-11/19

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES POR TRANSFERÊNCIA. MERCADORIAS ORIGINADAS DE OUTRA UNIDADE FEDERADA. Não existe, nos atos COTEPE, dados que estabelecem os preços básicos para o recolhimento do ICMS-ST dos produtos Gasolina e Diesel Aditivados, a distribuidora ao adicionar outros componentes aos produtos originais, modifica a sua composição, criando um novo produto, cujo ICMS sobre o custo acrescido, assim, o diferencial a maior no preço de venda, não foi objeto de recolhimento pela refinaria, cabendo-lhe a obrigatoriedade pelo recolhimento adicional. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, interposto pela Recorrente, em face da decisão proferida pela 2ª JJF, através o Acórdão JJF nº 0009-02/19, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 29.06.2018, ciente em 10.07.2018, determinando o recolhimento de ICMS Antecipação Tributária no montante de R\$535.310,82, com os acréscimos legais, pelo cometimento da seguinte infração:

Infração 01 – 07.01.01- Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior.

Consta como Complementação: “FALTA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTARIA QUANDO DA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ENQUADRADOS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA

A responsabilidade pelo pagamento do imposto por antecipação tributária com fulcro no disposto na alínea “a” do inciso I do § 4º do art. 8º da Lei nº 7.014/96. O referido dispositivo diz:

§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembaraço aduaneiro, tratando se de:

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;

Na transferência entre estabelecimentos atacadistas de uma mesma empresa que não possui atividade indústria não existe restrição na legislação que impeça a atribuição da responsabilidade ao destinatário, conforme redação do inciso I do § 8º do art. 8º da Lei nº 7.014/96”.

A 2ª JJF, após análise do Auto de Infração e seus anexos, fls. 01 a 34, inclusive CD/Mídia, a peça defensiva apresentada pela autuada, fls. 51 a 80, a Informação Fiscal prestada pelo preposto autuante, fls. 338 a 340, através o Acórdão JJF nº 0009-02/19, fls. 347 a 355, assim se pronunciou:

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

O Auto de Infração exige ICMS em razão da acusação de haver à Impugnante deixado de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, com fulcro no disposto na alínea “a” do inciso I do § 4º e I do § 8º do art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Consta dos autos que a mercadoria objeto da acusação fiscal se trata de “ADITIVO” (NCM 38119090) adquiridos em operações interestaduais, efetuada através de transferência, sendo a mercadoria enquadrada no regime da ST, conforme Convênio ICMS 110/07.

De início afasto a alegação da defesa de que houve bitributação por pretensamente o preço desse aditivo NCM 3811, ter composto a base de cálculo da Gasolina/Diesel que teria sido integralmente retido pela Petrobrás (refinaria), sob o regime de substituição tributária por antecipação. O que ocorre de fato, é que esse produto tem a previsão de substituição tributária oriunda do Convênio ICMS 110/07, portanto, a exigência da antecipação tributária em relação a essa mercadoria é exigida de forma apartada da substituição tributária incidente sobre a Gasolina/Diesel, sobretudo por se tratar de produto não fornecido pela Petrobras quando de suas operações com combustíveis. Desta forma não subsiste essa alegação defensiva.

Acolho, entretanto a alegação de em se tratando de operações entre dois contribuintes que seriam considerados substitutos em operações com a mesma mercadoria e pertencentes à mesma empresa, não há que se falar na aplicabilidade do regime da substituição tributária. Todavia, em verdade, a substituição tributária nesse caso não se aplicaria apenas ao remetente, conforme prescreve a Cláusula quinta do Conv. ICMS 83/91, veja:

Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:

(...)

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

Entretanto, a responsabilidade pela antecipação do ICMS por ocasião das entradas destas mercadorias estaria adstrita ao destinatário, em vista do que estabelece o §8º do art. 8º da Lei 7.017/96, veja:

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

§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

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

Portanto, da interpretação dos dispositivos legais acima, se infere que são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a antecipação tributária por ocasião das entradas, o estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de recebimento por transferência de estabelecimento de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela antecipação do imposto referente às operações internas subsequentes.

O destinatário só estaria dispensado de fazer a antecipação, conforme texto do referido §8º quando a mercadoria for oriunda de filial industrial, o que não se configura no caso em tela. Deste modo afasto esta alegação defensiva que afirma não haver substituição tributária na situação objeto da autuação.

Verifico também que não socorre a Impugnante o argumento de que não houve circulação da mercadoria para fins de incidência do ICMS, conforme preceitua o Súmula nº 166 do STJ, pois a situação fática geradora da exigência fiscal se refere ao momento da entrada da mercadoria no estabelecimento autuado, fato que torna a operação de transferência absolutamente prescindível a exegese da situação determinante da obrigação tributária em tela. Outro assim, temos que é sabido que a Súmula 166 perdeu seu objeto e tornou-se absolutamente ineficaz quando em momento posterior a sua edição, o ordenamento jurídico foi atualizado pela edição da Lei Complementar 87/96, haja vista que esta contempla, peremptoriamente, a operação de transferência como fato gerador do ICMS.

Quanto à alegação de que o ICMS devido na operação com combustíveis é retido e recolhido integralmente pela refinaria de petróleo, e que a apuração da base de cálculo do imposto deve refletir o preço que é praticado na venda ao consumidor final, e por isso não caberia a exigência da substituição tributária do ADITIVO, considero não corresponder com os fatos.

É que, a despeito da base de cálculo da substituição tributária ter por base o preço praticado nas bombas de

combustíveis, o preço de referência não considera o comércio a consumidor final do combustível aditivado e sim do preço da gasolina comum, tanto para estabelecer o PMPF, quanto para calcular o MVA, pois, como é sabido, essa é a sistemática definida em ATO COTEPE, para estabelecer a base de cálculo da substituição tributária do ICMS incidente sobre combustíveis, a qual leva em consideração o preço praticado da GAC – GASOLINA COMUM e GAP – GASOLINA PREMIUM, portanto não estabelece a base de cálculo de substituição tributária para a gasolina aditivada, ex vi do ATO COTEPE/PMPF N.º 24/2018, disponível no site: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos-pmpf/2018/pmpf024_18.

Deste modo, não resta dúvidas de que o ADITIVO não sofre tributação quando é objeto de substituição tributária pela refinaria, sendo, portanto, absolutamente pertinente a cobrança por antecipação tributária perpetrada pelo Autuante.

Quanto aos questionamentos acerca da multa aplicada, reputo falecer competência a esta instância administrativa para emitir juízo de valor acerca de norma legal que sustenta a aplicação da referida multa impugnada.

Em relação a solicitação de que sejam todas as notificações, intimações ou publicações atinentes ao presente feito, realizadas em nome de seus advogados, entendo factível, porém o não atendimento do pleito não ensejará arguição de nulidade, porquanto o procedimento de intimações e notificações segue rito determinado pelo RPAF, art. 108 e seguintes.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

Ciente da decisão acima, inconformada e tempestivamente, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 365 a 395, onde busca a reforma da mesma e o julgamento de improcedência para a infração que lhe foi cometida.

De início em sua peça recursal, a Recorrente destaca estar amparada a sua pretensão nos fundamentos nos artigos 169, inciso I, 'b'1 e 171 do Decreto Estadual nº 7.629/99, pelo que se apresenta competente e tempestivo referenciando o prazo determinado pelo RPAF para que se fizesse a apresentação da peça recursiva, afirmando estar em atendimento ao quanto determinado pelo artigo 22, § 1º do mesmo RPAF.

Faz a Recorrente relato do julgamento proferido pela 2ª JF, destacando o seu enquadramento legal e os valores reclamados a título de ICMS Antecipação Total e os devidos acréscimos moratórios.

Afirma a Recorrente, que em face da autuação e julgamento, apresentou Recurso Voluntário no sentido de elidir a infração, afirmando que o produto identificado pelo NCM 3811, não pode se submeter à Substituição Tributária, devendo, pois, o auto ser julgado improcedente, sob pena de se estar admitindo a bitributação em favor do Estado da Bahia.

Destaca que o produto enquadrado no NCM 3811 já faz parte da base de cálculo da Gasolina e/ou Diesel, sendo que o tributo já fora recolhido integralmente pela Petrobrás (refinaria), que assume integralmente, também, a responsabilidade tributária da antecipação motivo pelo qual não efetua a retenção pretendida pelo autuante, e, que a Refinaria já encaminha o tributo devido ao Estado, diretamente, sem interferência de terceiros.

Comenta a respeito do julgamento proferido pela 2ª JF, transcrevendo a ementa do acórdão, afirmando que o mesmo não pode prosperar, por razões que explana.

Apresenta ainda a Recorrente o suporte legal apresentado na autuação como fundamento para lhe impingir a autuação e o pretendido recolhimento de tributo, que estaria lastreado na Lei nº 7.014/96, que assim determina:

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

(...)

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

III - o distribuidor de energia elétrica, álcool carburante, gás natural, lubrificantes derivados ou não de petróleo e outros produtos da indústria química;

Referência a Recorrente a sua atividade, como consta em seu estatuto social, como segue:

(i) distribuição e venda de etanol de petróleo, combustíveis, gás natural veicular (GNV), outros hidrocarbonetos fluidos e seus subprodutos, bem como itens necessários para o desempenho de tais atividades, tais como motores, pneus, Câmaras de ar e baterias para (...)”.

Observa que as notas fiscais das aquisições do aditivo NCM 3811, envolvem operações entre filiais da mesma empresa, Raizen Combustíveis S/A, todas distribuidoras e que não poderiam atuar diferentemente em face da determinação da ANP – Agência Nacional de Petróleo;

Reforça a Recorrente a sua argumentação que, com base no que determina a Lei nº 7.014/96, figurando ambos os estabelecimentos na condição de Substitutos Tributários, não há que se falar na aplicabilidade do ICMS-ST nestas operações, transcrevendo o dispositivo legal que traz em seu favor

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

(...)

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

(...)

II - a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes;”

Remonta a Recorrente ao que dispõe o Convênio ICMS 81/93, que em sua Cláusula Quinta assim determina:

“Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:

I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.”

Comenta a Recorrente que o preposto autuante, assim como os julgadores da 2ª JF limitaram-se a destacar o dispositivo que lhe asseguraria a melhor aplicabilidade, sem, contudo, mencionar o Inciso I, da Cláusula Quinta, acima transcrito, com base no qual atua e que lhe assegura condição não Contribuinte substituo no fato que derivou a presente lide.

Destaca a Recorrente: ***Por óbvio que uma decisão não pode afastar a aplicação de um dispositivo simplesmente citando outro dispositivo e ignorando aquele mencionado na tese de defesa. Para que fosse corretamente fundamentada a decisão deveria ou explicar porque o dispositivo apresentado na peça defesa seria inaplicável ou porque o dispositivo citado como o correto a ser aplicado afastaria aplicabilidade do dispositivo apresentado pela RECORRENTE.***

Alega a Recorrente que a situação acima explicitada, por si só, inquina de improcedência a autuação, devendo a mesma ser totalmente cancelada.

Sequenciando, a Recorrente, aborda a sistemática e a tributação incidente sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes estados da Federação, requerendo a não incidência nestas transações, com base no que foi reconhecido pelo STJ, através a Súmula nº 166, afirmando ainda que o princípio constitucional esculpido no artigo 155 da Carta Magna, indica o aspecto material do que venha a ser circulação.

Abordando o conceito de “circulação”, apresenta o defendido pelo jurista Geral Ataliba, que afirma:

“Circular significa para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria, a circunstância e alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).”

...

“circulação, tal constitucionalmente estabelecido (art. 155, I, b), há de ser jurídica, vale dizer, aquela na qual ocorre a efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter poderes de disposição sobre a coisa.

Dentro da mesma linha de pensamento, aponta e transcreve posicionamentos de José Eduardo Soares de Melo e Regina Helena Costa, para afirmar que em linha com a orientação doutrinária, a jurisprudência se firmou no sentido de reconhecer como manifestamente descabida a incidência do “ICMS” sobre deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, destacando julgados dos Ministros Luiz Pereira e Humberto Gomes de Barros, e, com destaque o disposto na Súmula nº 166 do STJ, que transcreve:

“NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE.”

Abordando o defendido pelos autuantes e pela Junta Julgadora de que a LC 87/96 teria afastado o que dispõe a Súmula 166, afirma que, caso isto fosse plausível, estaria ocorrendo choque entre as atribuições dos poderes da República, destacando ainda o entendimento do CARF em seu Regimento Interno, quando, acatando a independência dos poderes, determina:

“Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

Continuando os comentários a respeito da incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, a Recorrente, transcreve acórdão de tribunais superiores que afirma comprovar a sua pretensão e acobertar as ações que promoveu afirmando que todas as operações que ensejaram o lançamento perpetrado pelas D. Autoridades Fiscais foram realizadas entre o estabelecimento da RECORRENTE localizado na Bahia e outras filiais do grupo Raízen Combustíveis S/A, motivo pelo qual descabida a incidência aqui questionada.

Em seguida, a Recorrente analisa a tributação sobre combustíveis, à luz da legislação vigente, destacando inicialmente a cadeia de comercialização, enumerando: *“assim, a **cadeia de comercialização de combustíveis** no Brasil envolve diversos agentes, tendo **início** nas (i.a) REFINARIAS, responsáveis pela produção de combustíveis derivados de petróleo, como a gasolina e diesel e (i.b) USINAS, que procedem com a produção dos combustíveis renováveis, a exemplo do etanol e biodiesel.”*

Continua a Recorrente:

*Assim, a **cadeia de comercialização de combustíveis** no Brasil envolve diversos agentes, tendo **início** nas (i.a) REFINARIAS, responsáveis pela produção de combustíveis derivados de petróleo, como a gasolina e diesel e (i.b) USINAS, que procedem com a produção dos combustíveis renováveis, a exemplo do etanol e biodiesel.*

*Os referidos produtos são adquiridos pela (ii) DISTRIBUIDORAS (RECORRENTE), que são responsáveis pela aquisição e mistura da **GASOLINA A** (Doc. nº 04 da impugnação) com etanol anidro (Doc. nº 05 da impugnação), bem assim do **DIESEL A** com o biodiesel B-100, procedendo com a posterior venda dos produtos resultantes das referidas misturas (**GASOLINA – C** (Doc. nº 06 da impugnação)).*

Abordando esta cadeia comercial dos derivados de petróleo, a Recorrente, afirma que a tributação do ICMS sobre tais produtos está definida com base no Convênio 110/2007, incorporado ao RICMS BAHIA/2012, quando estabelece que a Substituição Tributária deveria ser na modalidade “para frente” ou na de “antecipação total, transcrevendo a Cláusula Primeira do referido Convênio, como 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:*

(...)

II - gasolinas, 2710.12.5;

(...)

IV - óleos combustíveis, 2710.19.2;”

Transcreve ainda o disposto no RICMS/2012, como segue:

“Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de **substituição tributária por antecipação**, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no **Anexo 1 deste regulamento**.

(...)

Anexo 1:

6.6 – Gasolina – 2710.12.5

(...)

16.10 – Óleo diesel - 2710.19.2

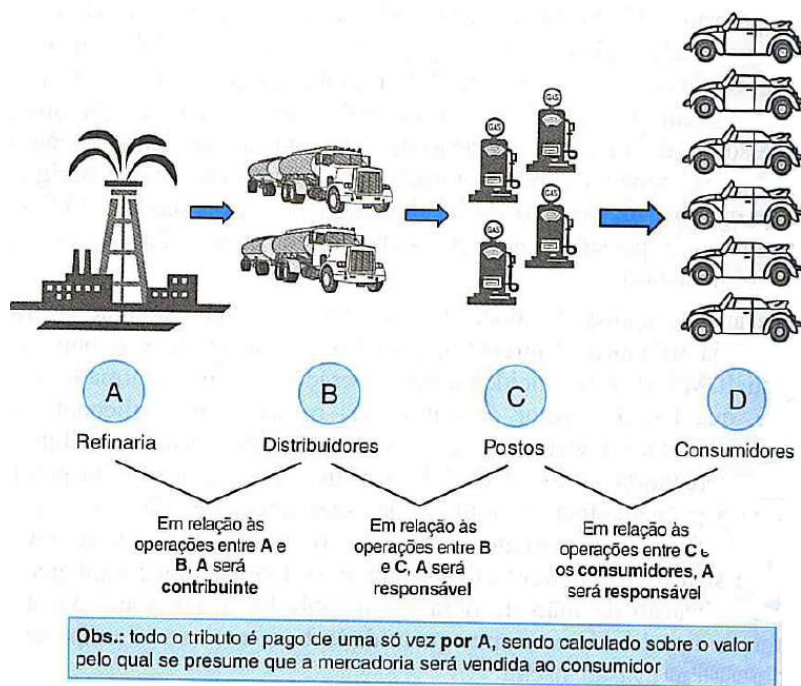
Art. 289 (...)

(...)

§ 6º Os contribuintes que realizarem operações com **combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com os demais produtos tratados no Convênio ICMS 110/07, deverão cumprir as obrigações principais e acessórias previstas no referido convênio.**”

“Art. 295. Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nos convênios e protocolos para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas.”

Afirma a Recorrente que, diante do que determina o Convênio, a que aderiu o Estado da Bahia, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS ST, abrangendo todas as etapas de circulação do produto, até que chegue ao consumidor final, cabe às refinarias, ilustrando sua afirmativa com o gráfico abaixo:



Em relação ao cumprimento legal e a forma como atua no mercado ao promover a comercialização dos derivados de petróleo, afirma atender ao que determina a legislação baiana, em especial o RICMS que assim determina:

“Art. 292. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterá, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: ‘ICMS pago por substituição tributária’ (Ajuste SINIEF 4/93).”

Ilustra a sua afirmativa com a reprodução de notas fiscais de sua emissão, onde, afirma, atende a disposto no dispositivo acima enunciado.

Sequenciando, a Recorrente, aborda a sistemática de apuração da base de cálculo para se

estabelecer o quanto deve ser recolhido a título de Substituição Tributária, quando apresenta o que dispõe o Convênio ICMS 70/97:

“Cláusula primeira A fixação da margem de valor agregado para determinar a base de cálculo do ICMS incidente nas operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária atenderá ao disposto neste Convênio.

(...)

Cláusula quarta Na definição da metodologia da pesquisa a ser efetuada pelas unidades federadas e pelas entidades representativas do setor envolvido, para fixação da margem de valor agregado, deverão ser observados os seguintes critérios, dentre outros que poderão ser necessários face à peculiaridade do produto:

I - identificação do produto, observando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;

II - preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro, e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

III - preço de venda à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

IV - preço de venda a vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;

V - não serão considerados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada.”

Acrescenta com o que determina as Cláusulas Sétima e Oitava do referido Convênio, que assim estabelecem:

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

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

Complementa com o que determina a Cláusula Nona, que estabelece a forma de como se calcula a MVA – Margem de Valor Agregado, passível de ser utilizado pelos estados, em substituição ao acima definido na Cláusula Oitava, como enunciado:

“Cláusula nona. Em substituição aos percentuais de margem de valor agregado de que trata a cláusula oitava, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar, nas operações promovidas pelo sujeito passivo por substituição tributária, relativamente às saídas subsequentes com combustíveis líquidos e gasosos derivados ou não de petróleo, a margem de valor agregado obtida mediante aplicação da seguinte fórmula, a cada operação:

$$MVA = \{ [PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - IM)] - 1 \} \times 100 (...)$$

Assim, destaca a Recorrente, o Estado da Bahia estabeleceu no Anexo I do RICMS/2012:

16.6	Gasolina - 2710.12.5	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que for maior	As indicadas no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que for maior
16.10	Óleo diesel - 2710.19.2	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que for maior	As indicadas no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que for maior

Em face do que determina o RICMS/2012, no Anexo I, acima destacado, afirma a Recorrente que o Estado da Bahia segue o disposto nos atos COTEPE que mensalmente divulgam o PMPF a ser utilizado para cálculo dos tributos sobre os combustíveis, abrangendo todas as etapas de circulação do mesmo, até o consumidor final, destacando que: *...conforme se passa a expor a seguir, quando a refinaria apura a base de cálculo do imposto que será retido por antecipação até o consumidor final com base no MVA, **nesta grandeza já se encontra inserida a parcela referente aos aditivos (NCM 3811)**, o que impede que a exigência do tributo referente ao aditivo na modalidade de substituição tributária, como pretende o Estado da Bahia, sob pena de se*

incorrer em bitributação do ICMS.

Dando continuidade, ao seu entender sobre a comercialização dos produtos derivados de petróleo abrangidos no presente processo, afirma a Recorrente que a adição do aditivo Nemo – NCM 3811, acrescido aos produtos pelas distribuidoras para gerar a “gasolina aditivada” e o “óleo diesel aditivado”, não altera a tributação, em face de o preço final de venda ao consumidor já estar considerado no estabelecimento do PMPF, em face do que estabelece a Cláusula 4ª do Convênio ICMS 70/97.

Aduz a Recorrente que, quer o Estado que seja efetuado pagamento do ICMS ST sobre o aditivo Nemo, no caso, é estabelecer a “bitributação” do produto, o que não é permitido pela legislação, destacando: *“Com tal premissa, na apuração das bases de cálculos, após as pesquisas de preço que são praticadas no produtor, atacadista e varejista, é certo que os preços dos produtos aditivados são considerados na composição do preço divulgado pelos órgãos competentes. Consequentemente, é inegável dizer que o PMPF e MVA já consideram a tributação dos aditivos.*

Nesse aspecto, como a distribuidora adquire a gasolina e o diesel com base no valor aplicado para venda da GASOLINA C (seja pura ou aditivada) e ÓLEO DIESEL B (seja puro ou aditivado) nas bombas de combustíveis dos postos, igualmente exigir o ICMS dos aditivos na modalidade de substituição tributária implicaria nítida bitributação do imposto.”

Com base no que acima enuncia, a Recorrente, afirma que a Substituição Tributária do aditivo Nemo só poderia ocorrer caso o mesmo fosse adquirido para comercialização, o que não é o caso da lide do presente processo.

Em sequência, a Recorrente, aborda a aplicação da multa pretendida no presente processo que considera exorbitante e ofensiva ao princípio constitucional do não confisco, tecendo considerações a respeito do que determina a Carta Magna, no artigo 150:

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

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.”

Reforçando seu entendimento a respeito da impropriedade da multa aplicada, cita entendimentos de juristas e julgados de tribunais superiores, que vêm ao encontro do que afirma.

Encerrando sua peça recursiva, a Recorrente, apresenta DOS PEDIDOS, assim se expressando:

Diante de todo o exposto, a RECORRENTE pugna pelo cancelamento integral do Auto de Infração em objeto, na medida em que não há que se exigir o recolhimento do ICMS/ST sobre operações interestaduais relativas à aquisição NCM 3811, sob pena de se perpetuar bitributação em favor do ESTADO DA BAHIA, uma vez que a refinaria de petróleo já inclui o valor desse produto na base de cálculo do imposto retido por substituição tributária, o qual será devidamente repassado ao ESTADO DA BAHIA por meio do programa SCANC.

Caso assim não se entenda, sendo verificada qualquer infração por parte da RECORRENTE, com amparo no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, requer-se o reconhecimento do caráter confiscatório da multa estabelecida pela Autoridade Fiscal, afastando-a e aplicando penalidade em observância aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Por fim, consoante o disposto no artigo 39, inciso I, do Código de Processo Civil, requer ainda sejam todas as notificações, intimações ou publicações atinentes ao presente feito realizadas em nome de seus advogados, DRS. RONALDO REDENSCHI, OAB/RJ Nº 94.238, MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO, OAB/RJ Nº 67.086, JULIO SALLES COSTA JANOLIO, OAB/RJ Nº 119.528, em conjunto, todos com escritório na Praça XV, nº 20, 12º andar, Centro, na cidade do Rio de Janeiro, no Estado do Rio de Janeiro.

VOTO

A lide em que se converteu o presente processo tem como motivo a composição da base de cálculo para substituição tributária dos produtos derivados de petróleo, sendo a Recorrente acusada de não efetuar o recolhimento do ICMS ST sobre aditivos que acresceu ao combustível por ela comercializado.

Não havendo preliminares de nulidade ou outra para análise, passo a tratar do mérito da questão, abordando, inicialmente, as formas de apuração da base de cálculo em questão, que vêm a ser o PMPF e o MVA.

PMPF – Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – é estabelecido em ato COTEPE, quinzenalmente, e abrange a tributação dos combustíveis e lubrificantes desde sua fabricação até a última etapa de comercialização, ou seja, chegando ao consumidor final, devendo o recolhimento ser efetuado pela refinaria que os produz.

MVA – Margem de Valor Agregado – é estabelecido pelas Secretarias Estaduais de Fazenda, em seus Regulamentos do ICMS e é apurado tomando-se por base de partida o PMPF com a adição de parcelas previstas nos mesmos.

A Lei Complementar 87/96, atendendo ao estabelecido pela Constituição Federal, estabeleceu a Substituição Tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, o que foi adotado na legislação baiana, através a Lei ° 7.014/96 e disciplinado no RICMS, através o Anexo I, que assim definiu:

16.6	Gasolina - 2710.12.5	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que for maior	As indicadas no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que for maior
16.10	Óleo diesel - 2710.19.2	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que for maior	As indicadas no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que for maior

Desta forma, a base de cálculo do ICMS Substituição Tributária sobre combustíveis e lubrificantes, no Estado da Bahia, é a estabelecida pelo COTEPE em atos específicos, e tem a composição, como exemplo, o disposto no Ato COTEPE/PMPF nº 1/2019.

ATO COTEPE/PMPF Nº 1, DE 9 DE JANEIRO DE 2019

Publicado no DOU de 10.01.19.

Retificação no DOU dia 15.01.19.

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

O Secretário-Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo inciso IX, do art. 5º do Regimento do CONFAZ, e considerando o disposto na cláusula décima do Convênio ICMS 110/07, de 28 de setembro de 2007, divulga que os Estados e o Distrito Federal adotarão, a partir de 16 de janeiro de 2019, o seguinte preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF) para os combustíveis referidos no convênio supra:

(...)

Conforme verifiquei a tabela apresentada nos Atos COTEPE, os preços utilizados como finais, sobre os quais devem incidir o ICMS, que abarca além do ICMS Próprio, o ICMS Substituição Tributária, contempla dois tipos de Gasolina, a GAC (Gasolina Comum) e a GAP (Gasolina Premium), o mesmo ocorrendo com o Óleo Diesel que apresenta os tipos Diesel Comum e o Diesel S10.

Ante a dúvida suscitada se a Gasolina Premium corresponde à mesma Gasolina Aditivada, provocada, a COPEC, através relato do auditor Ricardo Rego, assim se pronunciou:

1. “quando os textos normativos falam em gasolina C, está-se referindo à gasolina C ‘comum’, resultado da mistura entre a gasolina A e o álcool etílico anidro combustível – AEAC”;
2. “a retenção do ICMS é feita pela Refinaria, quando esta vende o combustível para as Distribuidoras, onde ocorrerá a mistura de aditivos, se for o caso. Tomando-se como parâmetro que a Refinaria, quando vende o combustível para a Distribuidora, não sabe qual o montante do combustível vendido será transformado pela Distribuidora em combustível aditivado (por meio do acréscimo de aditivos ao combustível comum), certamente que ela, a Refinaria, não tem como efetuar a substituição tributária relativamente ao combustível aditivado. Assim, ainda que houvesse MVA para combustível aditivado, a Refinaria não teria como efetuar a substituição tributária do ICMS relativamente ao mesmo. Diante desta explicação, é certo que, no cálculo do ICMS/ST pela Refinaria, NÃO está sendo considerado o valor dos aditivos adquiridos pela Distribuidora para realizar a

mistura”; (sic)

3. há basicamente três tipos de gasolina: a gasolina C (mistura de gasolina A e álcool anidro), a gasolina aditivada (a gasolina C com o acréscimo de aditivos – detergentes e dispersantes, usados para manter limpo o sistema de alimentação do combustível, incluindo os bicos injetores e as válvulas de admissão) e a gasolina Premium (que, além de receber aditivos nas Distribuidoras, tem como característica a alta octanagem – pelo menos 91 octanas);

4. a octanagem é a medida de resistência da gasolina à queima espontânea que ocorre dentro da câmara de combustão; portanto, quanto maior a octanagem, maior eficiência dos motores, desde que sejam mais potentes (esportivos de luxo), pois eles trabalham com maiores taxas de compressão;

5. a gasolina Premium (disponibilizada apenas nos Postos Revendedores com a bandeira da Petrobrás) já sai da Refinaria com maior octanagem e a retenção do ICMS/ST é feita com base no “PMPF GAP”, que é divulgado em ATO/COTEPE PMPF; entretanto, se houver a mistura de aditivos, este procedimento é feito pelas Distribuidoras, “daí porque o custo destes não está embutido na base de cálculo da Substituição Tributária, vale dizer, no PMPF”;

6. o diesel também pode ser comum e aditivado, “valendo todos os comentários feitos para a gasolina aditivada, no que se refere ao aspecto da limpeza do motor”;

7. atualmente, são disponibilizados o diesel S10 (menos poluente, porque contém 10 mg de enxofre por cada kg do produto) e o diesel S500 (mais poluente, pois contém 500 mg de enxofre e está caindo em desuso), sendo que ambos os tipos de diesel não podem ser definidos como diesel aditivado, a não ser que recebam aditivos na Distribuidora.

Conforme descrito pela Recorrente, na distribuidora é feita a adição do produto NEMO, abrangido pelo NCM 38.11 com o objetivo de dar maior qualidade ao produto recebido das refinarias, no caso Gasolina C ou Diesel Comum, do que advém a Gasolina e o Diesel Aditivados, que, pela nova composição, são comercializados com preços superiores aos tipos Comum.

Ademais, como estabelecido na legislação, o Convênio ICMS 70/97, do qual o Estado da Bahia é signatário, estabelece:

“Cláusula primeira - A fixação da margem de valor agregado para determinar a base de cálculo do ICMS incidente nas operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária atenderá ao disposto neste Convênio.

(...)

Cláusula quarta Na definição da metodologia da pesquisa a ser efetuada pelas unidades federadas e pelas entidades representativas do setor envolvido, para fixação da margem de valor agregado, deverão ser observados os seguintes critérios, dentre outros que poderão ser necessários face à peculiaridade do produto:

I - identificação do produto, observando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;

II - preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro, e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

III - preço de venda à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

IV - preço de venda a vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;

V - não serão considerados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada.”

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

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

“Cláusula nona. Em substituição aos percentuais de margem de valor agregado de que trata a cláusula oitava, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar, nas operações promovidas pelo sujeito passivo por substituição tributária, relativamente às saídas subsequentes com combustíveis líquidos e gasosos derivados ou

não de petróleo, a margem de valor agregado obtida mediante aplicação da seguinte fórmula, a cada operação:
$$MVA = \{ [PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - IM)] - 1 \} \times 100 (...)$$

Como disposto no Convênio em apreço, na Cláusula Sétima, o preço final que servirá de base para o cálculo da ST é o determinado por autoridade competente, no caso o COTEPE, que define o preço base para tributação, inclusive com a Substituição Tributária, apenas para as Gasolina Comum e Premium, esta exclusiva dos postos Petrobrás, e do Diesel Comum e Diesel S10, não sendo objeto de menção os demais tipos de gasolina ou diesel criados pelas distribuidoras, no sentido de diferenciá-los dos já tributados nas refinarias.

Considerando que não existe nos atos COTEPE dados que estabelecem os preços básicos para o recolhimento do ICMS Substituição Tributária dos produtos Gasolina e Diesel Aditivados, a distribuidora ao adicionar outros componentes aos produtos originais, modifica a sua composição, criando um novo produto, cujo ICMS sobre o custo acrescido, assim, o diferencial a maior no preço de venda, não foi objeto de recolhimento pela refinaria, cabendo-lhe a obrigatoriedade pelo recolhimento adicional.

Em face do que analiso e do que determina a legislação, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, mantendo a decisão de piso.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206923.0004/1-89**, lavrado contra **RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$535.310,82**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de julho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS