

**PROCESSO** - A. I. Nº 206923.0007/18-8  
**RECORRENTE** - RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0020-01/19  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 23/08/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0212-12/19

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. LUBRIFICANTES E ADITIVOS. Produto adquirido para incorporação por mistura ao combustível comercializado pelo estabelecimento autuado. Combustíveis sujeitos ao regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada nas etapas subsequentes de circulação (Convênio ICMS 110/07). Utilização de crédito fiscal correspondente aos aditivos (NCM 3811) misturados ao combustível, vedada pela legislação de regência. Ofensa ao princípio de não cumulatividade não configurada na hipótese dos autos. Precedentes. Não acolhido também o pedido de exclusão ou redução da multa por descumprimento de obrigação principal sob a alegação de afronta ao princípio do não confisco. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0020-01/19, da lavra da 1ª JF deste CONSEF, que concluiu em 26/02/2019 pela Procedência da autuação, no valor histórico de R\$761.130,42, acrescido de multa de 60%.

A infração única de que cuida o Auto de Infração, referente aos exercícios de 2014 e 2015, foi a seguinte:

*Infração 01 – 01.02.06*

*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária.*

**CRÉDITO INDEVIDO REFERENTE AO PRODUTO ADITIVO NCM 3811, SUJEITO A ICMS-ST, CONFORME CONVÊNIO ICMS Nº 110/07.**

*A retenção efetuada pela refinaria tomou por base a venda do combustível sem a inclusão do eventual aditivo. Assim, não é possível admitir o uso do crédito fiscal relativo ao imposto cobrado quando da aquisição de aditivos por distribuidora de combustível sob o pretexto de que este insumo já compunha a base de cálculo da substituição tributária quando da retenção pelo remetente.*

Foi apontado enquadramento legal nos arts. 9º e 29, § 4º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, bem como no art. 290 do RICMS-BA, publicado pelo Dec. nº 13.780/2012. A multa aplicada teve por fundamento o art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

Cientificado regularmente da lavratura do Auto de Infração em 10/07/2018, o autuado apresentou tempestivamente suas razões de impugnação às fls. 44 a 66, na qual aduziu em síntese que “o preço do aditivo NCM 3811 já se encontra incluído na base de cálculo da Gasolina/Diesel que são comercializadas e cujo imposto foi integralmente retido pela Petrobrás (refinaria) sob o regime de substituição tributária por antecipação, sendo por vezes recolhido novamente pela empresa que comercializa o aditivo, como no caso em tela, de modo que a proibição do seu creditamento pela IMPUGNANTE imputará, inquestionavelmente, em bitributação”.

Após extenso arrazoado acerca da tributação do setor de combustíveis e do instituto da substituição tributária do ICMS a ele, setor, aplicado; a respeito da bitributação decorrente da vedação de tomada de crédito fiscal pela distribuidora, uma vez que a cobrança do ICMS-ST tem por base o preço do produto final, que contempla o aditivo; e, subsidiariamente, sobre o caráter confiscatório da multa aplicada.

Na informação fiscal de fls. 324 a 326, o Autuante sustenta que *“está comprovado que os custos dos aditivos não foram considerados na base de cálculo do imposto pago por substituição tributária”* e que *“[a] retenção efetuada pela refinaria toma por base a venda do combustível sem inclusão eventual do aditivo, assim não é possível admitir o uso do crédito fiscal relativo ao imposto cobrado quando da aquisição de aditivos por distribuidora de combustível sob o pretexto de que este insumo já compunha a base de cálculo de substituição tributária quando da retenção pela refinaria”*.

Em julgamento (fls. 332 a 335) a 1ª JJF rejeitou integralmente a argumentação da ora RECORRENTE, sob os fundamentos a seguir transcritos:

#### VOTO

*A matéria em lide já foi apreciada neste Conselho, tendo sido adotado posicionamento desfavorável ao impugnante, o que se observa, por exemplo, nos Acórdãos CJF nos 0420-12/17 e 0317-12/17, em que o mesmo figurou no polo passivo.*

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. LUBRIFICANTES E ADITIVOS.** Produto adquirido para incorporação por mistura ao combustível comercializado pelo estabelecimento autuado. Combustíveis sujeitos ao regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada nas etapas subsequentes de circulação (Convênio ICMS 110/07). Utilização de crédito fiscal correspondente aos aditivos misturados ao combustível, vedada pela legislação de regência. Ofensa ao princípio de não cumulatividade não configurada na hipótese dos autos. (...).

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. ADITIVOS.** Os produtos entraram no estabelecimento para incorporação ao combustível comercializado. Os aditivos estão sujeitos ao regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada nas etapas subsequentes de circulação (Convênio ICMS 110/07), e, portanto, é vedada, pela legislação de regência, a utilização, como crédito, do imposto destacado nas notas fiscais de entradas. Não restou configurada ofensa ao princípio da não cumulatividade, pois os aditivos não são comercializados pelo autuado, mas apenas misturados aos combustíveis. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

*Cuida-se da utilização indevida do crédito referente às entradas de aditivos, acrescentados aos combustíveis pelo próprio sujeito passivo, conforme se disse no Voto vencido invocado na peça defensiva, relacionado ao Auto de Infração no 326297.0009/15-0, segundo o qual:*

*“O aditivo adquirido tinha como destino a mistura ao diesel, álcool e gasolina existentes nos tanques pertencentes ao autuado, para obtenção de um produto mais caro e com mais apelo mercadológico (...) a mistura dos aditivos é efetuada em momento posterior ao da retenção (...)”.*

*Os demonstrativos e documentos constantes dos autos, de fls. 08 a 32, comprovam que se trata de transferências internas e interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade dos aditivos de código NCM/SH no 3811.9090.*

*Nos termos da alínea “a”, do inciso I, do § 1º da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 110/2007, e do subitem 16.11, do Anexo I do RICMS-BA/2012, estavam os remetentes das mercadorias obrigados a proceder à retenção do valor do imposto para o Estado da Bahia, nas operações de saída de seus estabelecimentos.*

*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 - 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 (incluindo a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais, 3811; (...).*

*É necessário avaliar se, no cálculo do ICMS devido por substituição tributária efetivado pela refinaria com o intuito de abarcar todo o ciclo econômico dos combustíveis, foi ou não computado o valor dos aditivos. Caso incluído na base de cálculo do ICMS/ST adotada pela refinaria, o imposto por substituição tributária concernente aos preços dos citados produtos não poderia ser exigido dos remetentes.*

*Conforme a cláusula sétima do sobredito Convênio, a base de cálculo do imposto apurada pela refinaria deve ser: 1. o valor máximo ou único de venda a consumidor final, fixado por autoridade competente; 2. na falta deste, o preço estabelecido por autoridade para o sujeito passivo por substituição tributária, acrescido da margem de valor agregado (MVA) divulgada em Ato COTEPE (cláusula oitava); 3. em caso de inexistência deste, o valor da operação, acrescido das quantias correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, mais a margem de valor agregado (MVA) divulgada em Ato COTEPE.*

*Por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário concernente ao Acórdão da 2ª JF nº 0186-02/15, (Acórdão 2ª CJF no 0317-12/17), os autos foram convertidos em diligência ao órgão especializado na área de combustíveis da Secretaria da Fazenda, a Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis (COPEC), tendo sido informado que, ao contrário do alegado pelo então recorrente, ora impugnante, “tanto a MVA como o PMPF adotados pelo Estado da Bahia referem-se à gasolina comum e ao óleo diesel comum, ou seja, os valores dos aditivos não estão contemplados nem na MVA, nem no PMPF”.*

*Por conseguinte, caberia aos remetentes efetuar a retenção do ICMS devido por substituição tributária, já que o aditivo estava enquadrado neste regime e o seu valor não se encontrava incluído na base de cálculo adotada pelo substituto tributário (a refinaria) nas operações de saída de gasolina e diesel.*

*Em consequência, não poderia o adquirente ter utilizado como crédito fiscal o montante do imposto estadual destacado nas notas de entrada dos referidos produtos, de acordo com o art. 290 do RICMS-BA/2012.*

*Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.*

*O fato de não ter sido efetuada a substituição tributária pelos remetentes não confere o direito ao crédito, pois não é possível cogitar a apropriação sem que haja um débito na etapa subsequente de circulação, levando em consideração que os aditivos não são comercializados pela distribuidora, mas apenas misturados aos combustíveis.*

*A multa indicada na autuação é a prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/1996, não cabendo a este órgão exercer controle de constitucionalidade, negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, reduzir ou cancelar penalidade por descumprimento de obrigação principal (art. 167, I e III do RPAF-BA/1999).*

*Quanto ao endereço para correspondências, nada impede que seja utilizado aquele fornecido pelo defendente. Entretanto, em se tratando de Processo Administrativo Fiscal neste Estado, não há que se cogitar irregularidades, desde que observados os comandos dos arts. 108 a 110 do RPAFBA/1999.*

*Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Regularmente intimada, a RECORRENTE interpôs recurso voluntário (fls. 345 a 367), por meio do qual reiterou os argumentos defensivos, em nada inovando. Tece, uma vez mais, extenso arrazoado acerca da tributação do setor de combustíveis e do instituto da substituição tributária do ICMS a ele, setor, aplicado; questiona a bitributação decorrente da vedação de tomada de crédito fiscal pela distribuidora, uma vez que a cobrança do ICMS-ST tem por base o preço do produto final, que contempla o aditivo; e, subsidiariamente, afirma que a multa aplicada possuiria caráter confiscatório que da multa aplicada.

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos em 03/07/2019, e, considerando-os instruídos, solicitei à Sra. Secretária que providenciasse sua inclusão em pauta. Trago-os, portanto, a esta sessão de 11/07/2019 para julgamento.

## VOTO

Conheço do recurso, uma vez presentes os pressupostos de admissibilidade. Não há preliminares deduzidas nas razões recursais, tampouco vislumbro qualquer obstáculo ao exame de mérito.

As questões de fundo são conhecidas deste CONSEF e desta Câmara, a saber: a) se o ICMS recolhido em operações antecedentes relativas ao aditivo NCM 3811 dariam, ou não, direito a crédito em favor das distribuidoras de combustíveis (Diesel e Gasolina), considerando que estas distribuidoras estão em meio a uma cadeia econômica tributada em regime de substituição tributária antecedente (tributação na refinaria, com reflexos até a venda a consumidor final); b) se a multa aplicada pelo Estado da Bahia ao glosar créditos em tais circunstâncias, no montante de 60% do valor do crédito inadmitido, seria ou não confiscatória.

Digo que são questões conhecidas porque, como bem salientou o órgão julgador de primeira instância, há alguns acórdãos deste CONSEF sobre o tema, somente relativos ao mesmo Sujeito Passivo. Destaco: **A-0205-11.15**, j. 30/07/2015 (fatos apurados no exercício de 2014); **A-209-12.17**, j. 14/07/2017 (fatos apurados nos exercícios de 2010, 2012 e 2013); **A-0317-12.17**, j. 28/08/2017 (fatos apurados no exercício de 2014); **A-0420-12.17**, j. 04/12/2017 (fatos apurados nos exercícios de 2012 e 2013). Todos os julgados foram unânicos.

Nesse sentido, debruço-me sobre o Acórdão recorrido e nele nada vejo a reparar.

Percebe-se que a pretensão da RECORRENTE esbarra em alguns óbices, surgidos do exame de cada premissa sobre as quais se sustenta.

Em primeiro lugar, é verdade, o ICMS encontra-se gravado constitucionalmente sobre normas em torno de sua não-cumulatividade, máxime o disposto no art. 155, § 2º, inciso I da CRFB. Todavia, é também no texto constitucional que se encontra fundamento de validade para a instituição de regime de substituição tributária, seja para os tributos em geral (art. 150, § 7º), seja para o ICMS em particular (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”).

Ora, em geral o regime de substituição tributária prospectiva, dita “para frente”, em que há fatos geradores presumidos (e que a legislação explicitamente destaca “com encerramento de tributação” – ver art. 9º da Lei nº 7.014/96) não é compatível com a apropriação de créditos fiscais decorrentes de operações ocorridas em meio ao ciclo econômico.

Vale dizer, o método da quantificação do tributo decorrente da presunção de fatos geradores deve ser suficiente para contemplar toda a cadeia. Do contrário, seria questionável tal presunção à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade – e não por outro motivo que, a meu ver exemplificativamente, o constituinte derivado cuidou de determinar ao ente instituidor de imposto que crie meios de assegurar ao “responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente” a “imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato presumido”.

Assim, a regra geral, que se espelha na legislação baiana do ICMS, é a de que insumos que ingressam na cadeia do produto ou mercadoria após o “encerramento da tributação” não podem gerar direito de crédito fiscal. Esta é a regra geral, que admitiria exceções uma vez fundadas em dispositivo da legislação.

Não há dispositivo na legislação baiana que faculte o crédito fiscal em favor dos distribuidores de combustíveis no que concerne aos aditivos NCM 3811. Este é o primeiro óbice.

Pois bem, do conflito aparente entre um princípio (não-cumulatividade do ICMS) e da regra (insumos incidentes na cadeia após o encerramento da fase de tributação na substituição tributária não dão direito a crédito fiscal), o RECORRENTE quis construir uma exceção. O fundamento da sua exceção é que o método adotado pela legislação tributária para quantificação do tributo pago em substituição tributária, retido pelo fornecedor do combustível (refinarias de petróleo), já contemplaria a cobrança de ICMS sobre os ditos aditivos. Ou seja, o ICMS recolhido em substituição tributária traria (seja na metodologia do Preço Médio Ponderado a Consumidor

Final – PMPF, seja na metodologia de Margem de Valor Agregado – MVA), no caso concreto, a inclusão do preço ou custo do aditivo. Em outras palavras, citando o RECORRENTE:

Justamente por isso, a RECORRENTE, conquanto contribuinte do ICMS, tem o direito de se creditar do ICMS relativo à comercialização de NCM 3811, tendo em vista que ao adquirir mercadorias como GASOLINA A e DIESEL A para mistura e ulterior distribuição, o imposto incidente sobre aqueles produtos já fora integralmente pago/recolhido pela refinaria de petróleo, incluindo no cálculo do ICMS-ST, conforme será pormenorizado adiante, o valor do NCM 3811 que será adicionado aos combustíveis. (fl. 353)

Insta observar que a tese da RECORRENTE obteve dois modos de tratamento por este CONSEF.

Em julgados mais antigos, a ausência de norma de exceção prevista na legislação resultou da rejeição de plano da sua pretensão. Ora, se o ICMS é cobrado em substituição tributária, em etapa antecedente à que participa o sujeito passivo, e com encerramento de tributação, não há de se admitir o crédito. Transcrevo:

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

Nestes termos, como a saída dos produtos aos quais os aditivos são misturados são desoneradas de tributação, é vedada a utilização do crédito fiscal pelo adquirente quando da entrada destes, independentemente de estas terem sido tributadas pelo regime normal do imposto. (A-205-11.15, voto da lavra da Conselheira Rosany Nascimento)

Mais recentemente, a alegação de que o preço dos produtos “aditivos” já constaria na base de cálculo presumida, quando da tributação pela refinaria, e que portanto haveria bitributação se, tributados os sujeitos subsequentes na cadeia não anulassem eventuais tributações reincidentes (ou seja, se o fornecedor do “aditivo” é tributado, e destaca ICMS na nota de venda às distribuidoras, estas teriam direito de crédito com o fim de que a única tributação fosse aquela já antevista quando do cálculo da MVA ou do PMPF).

Assim no VOTO DISCORDANTE do Conselheiro Olegário Gonzalez quando da prolação do A-0186-02/15, que a RECORRENTE transcreve às fls. 59 a 60 e 260 a 361.

Em julgados ainda mais recentes, esta 2ª CJF converteu feitos em diligência para apurar a alegação do sujeito passivo. Assim, por exemplo, ao julgar recurso interposto no processo atinente ao AI nº 326297/0009/15-0, redundando no Acórdão CJF nº 0317-12/17, foram formulados exaustivos questionamentos à Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis – COPEC, concluindo-se, com base em resposta do auditor fiscal Ricardo de Carvalho Rêgo, que “*desde 01/01/16 os aditivos foram excluídos da substituição tributária*”. E conclui-se:

Correto, portanto, o órgão julgador a quo ao afirmar que “as considerações de ofensa ao princípio de não cumulatividade (art. 155, II, § 2, I, da Constituição Federal 88 e art. 19 da Lei Complementar nº 87/96 – Lei Kandir), não se sustentam”, haja vista que não é possível cogitar de apropriação de crédito de ICMS sem que haja um débito do imposto na etapa subsequente de circulação da mercadoria, levando em consideração que os aditivos não são comercializados pela distribuidora, mas apenas misturados aos combustíveis. (A-0317-12.17, voto da lavra da Conselheira Denise Barbosa)

Não vejo razão para fugir desse último entendimento. Primeiro, em princípio não há de se facultar direito de crédito fiscal em cadeia sujeita à tributação por substituição tributária com encerramento de tributação. Segundo, não vejo “bitributação” se, com efeito, o valor ou custo do aditivo 3811 não é considerado no cálculo do ICMS-ST recolhido pelas refinarias. Terceiro, eventual efeito em cascata do ICMS e decorrente da legislação do Estado da Bahia no caso em

concreto demandaria exame que não nos cabe no âmbito deste CONSEF.

De resto, o Acórdão Recorrido é suficientemente claro e, como se leu na transcrição acima espelha o entendimento deste CONSEF, inclusive no que se refere à multa. A prevista legal, no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, para a irregularidade descrita no auto de infração, resta suficientemente esclarecida, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, consoante o teor do artigo 125, inciso I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB).

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **206923.0007/18-8**, lavrado contra **RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$761.130,42**, acrescido da multa de 60%, prevista, no art. 42, incisos II, alíneas “e” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS