

A. I. Nº - 206923.0004/1-89
AUTUADO - RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A.
AUTUANTE - ANDRÉS MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 08.02.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 009-02/19

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES POR TRANSFERÊNCIA. MERCADORIAS ORIGINADAS DE OUTRA UNIDADE FEDERADA. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/06/2018, exige ICMS no valor histórico de R\$535.310,82 em razão da seguinte irregularidade: (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, nos meses janeiro a dezembro de 2014, março, abril, junho, setembro, novembro e dezembro de 2015. Multa de 60% - Art. 42, II, “d”.

Complementação: “*FALTA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA QUANDO DA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ENQUADRADOS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA 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 desembarço 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”.

O representante do autuado, às fls. 51 a 80 dos autos, apresenta peça defensiva e, inicialmente, relata quanto à tempestividade, faz uma síntese dos fatos do Auto de Infração reproduzindo a infração, juntamente com os dispositivos legais e demonstrativos.

Alega inicialmente, bitributação devido ao preço do aditivo NCM 3811, no qual afirma que já se encontrava 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. Sustenta que em função disso não procede a retenção e recolhimento do ICMS/ST quando da aquisição interestadual deste aditivo nos casos onde o fornecedor assim não o fez, na medida em que tal montante já foi retido pela refinaria e será devidamente repassado ao Estado da Bahia.

Impugna quanto à inaplicabilidade da ST em operações realizadas por duas distribuidoras de combustíveis. Ressalta que o aditivo de NCM 3811 estaria sujeito à sistemática de substituição tributária, sendo atribuído ao remetente da mercadoria a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto e, na ausência de recolhimento por parte deste, caberia ao adquirente o dever de apurar o recolher o ICMS-ST. Reproduz o artigo 8º, inciso II e III, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Sustenta que não há dúvidas, pois o contribuinte é pessoa jurídica que se dedica à atividade de distribuição de determinados produtos, o que se extrai da mera leitura de seu estatuto social.

Observa-se que nas notas fiscais das vendas/aquisições do aditivo NCM 3811, resta claro que todas as operações envolvidas na presente cobrança são realizadas entre filiais da Raízen Combustíveis S/A, sendo certo que todas são distribuidoras e sequer poderiam atuar com outro objetivo, já que a Agência Nacional do Petróleo – “ANP” – não permite.

Salienta que não havendo dúvidas que tanto remetente, quanto destinatário das mercadorias objeto das Notas Fiscais listadas na autuação são da mesma empresa (Raízen Combustíveis S/A) e, inegavelmente, exercem a atividade de comércio atacadista (distribuidoras), motivo pelo qual figuram, ambas, como contribuintes substitutas em relação à mesma mercadoria, tem-se que não há que se falar na aplicabilidade do ICMS-ST na operação, isso por força do artigo 8º, parágrafo 8º, inciso II da Lei Estadual nº 7.014/96 (transcrito).

Reproduz Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93 e diz que ambos os dispositivos acima citados são claros e não deixam margem a qualquer tipo de dúvida ou interpretação: ocorrendo operações entre dois contribuintes que seriam considerados substitutos em operações com a mesma mercadoria, não há que se falar na aplicabilidade do regime da substituição tributária.

Consigna que resta demonstrada a improcedência do auto de infração, que justamente se volta para cobrança de eventual ICMS-ST que incidiria na operação de remessa do aditivo de NCM 3811 por estabelecimento filial, tendo por destino a própria autuada. Afirma que não prospera a cobrança em referência, diante da inaplicabilidade do regime de substituição tributária às operações ora sob comento, devendo ser integralmente cancelado o crédito tributário consubstanciado no auto de infração em tela constituído em desfavor do contribuinte.

Alega que não houve circulação da mercadoria para fins de incidência do ICMS, conforme preceitua o Súmula nº 166 do STJ, assim, descabe a exigência do imposto sobre a transferência entre filiais do mesmo titular.

Explica que resta claro nas operações que o estabelecimento autuado, localizado no Estado da Bahia, adquire por meio de operações interestaduais, o referido aditivo de NCM 3811, o qual é misturado a outros combustíveis. Esclarece que a pretensão do fisco em exigir o “ICMS” é integralmente descabida, na medida em que não há que se falar na incidência do “ICMS” sobre a transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, sejam essas operações internas ou interestaduais.

Pondera pela impossibilidade em exigir o “ICMS” entre transferências realizadas entre estabelecimentos de mesma titularidade se verifica desde a previsão constitucional acerca do aspecto material de incidência do tributo estadual. Reproduz o art. 155, II da CF e infere que esta questão citada permite afirmar que o aspecto material de incidência do “ICMS” exige a ocorrência de operações que importem na circulação de mercadorias, delimitando qual o sentido da expressão circulação.

Cita entendimento de Geraldo Ataliba (*In Núcleo de Definição constitucional do ICMS. RDT 25/111*) e disse que o mestre já vislumbrava que não era qualquer movimentação de bens e mercadorias que poderia ser considerada circulação, seria que aquela possuísse efeitos jurídicos, os quais importassem na modificação da titularidade sobre a coisa movimentada (*In ICMS – Incorporação ao ativo – empresa que loca, oferece ‘leasing’ seu produtos – Descabimento do ICMS. RDT 52/74.*).

Junta ainda orientações doutrinárias, com jurisprudências que diz ter se firmado no sentido de reconhecer como manifestamente descabida a incidência do “ICMS” sobre deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte (*Recurso Especial nº 32.203/RJ, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator: Ministro Luiz Pereira, julgado em 06 de março de 1995; Recurso Especial nº 36.060/MS, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 10 de agosto de 1994*), reproduz a Súmula 166 do STJ, a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 12, com previsão de que as transferências realizadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte seriam fatos geradores do tributo estadual, também transcreve jurisprudência que fala sobre a absoluta ocorrência do fato gerador necessário ao surgimento da obrigação tributária Acórdãos jurídicos (*Agravo*

Regimental no Agravo de Instrumento nº 642.229/MG, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 13 de setembro de 2005; Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 69.931/RS, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 07 de fevereiro de 2012).

Por fim, a jurisprudência que dar ensejo à prolação de acórdão sob a sistemática dos recursos representativos da controvérsia, os quais são proferidos com vistas à harmonização da jurisprudência judicial e administrativa (*Regimento Interno do CARF*), no que se refere ao descabimento da incidência do “ICMS” nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, foi exarado o seguinte acórdão, nos autos do Recurso Especial nº 1.125.133/SP (*Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 25 de agosto de 2010*). Que transcreveu.

Argui que após reproduzido o Aresto que moldou à hipótese descrita no Auto de Infração aqui combatido, evidencia o descabimento do crédito lançado, na medida em que pretende fazer incidir o “ICMS” sobre transferências realizadas entre dois de seus estabelecimentos.

Diante de todo o exposto, pede pelo reconhecimento de não subsistir o Auto de Infração, na medida em que reputa como não recolhidos valores relativos ao “ICMS” que incidiriam sobre transferências de bens e mercadorias realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular, o que é repellido há muito pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive por meio de acórdão proferido em sede de Recursos Repetitivos, a saber, Recurso Especial nº 1.125.133/SP.

Volta a alegar e explica a bitributação, primeiro a desnecessidade de proceder a retenção e o recolhimento do imposto relativo aos aditivos, pois se mostra o imposto progressivo nos combustíveis, sendo de responsabilidade das refinarias sobre os recolhimentos do ICMS por toda cadeia do tributo.

Destaca que possui como atividade principal o comércio atacadista de álcool carburante, diesel e biodiesel, gasolina, e demais derivados de petróleo, sendo importante figura no mercado de distribuidoras de combustíveis. Salienta que o modelo energético adotado no país pressupõe que a composição dos combustíveis automotivos a serem comercializados nos postos de gasolina deverá resultar da mistura de combustíveis fosseis derivados de petróleo (gasolina e o diesel) com aqueles ditos renováveis (etanol e biodiesel), isso como uma forma de fomentar a economia no mercado nacional.

Refuta que 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.

Disse que os referidos produtos são adquiridos pela (ii) DISTRIBUIDORAS, que são responsáveis pela aquisição e mistura da GASOLINA A (DOC. 04) com etanol anidro (Doc. nº 05), bem assim do DIESEL A com o biodiesel B-100, procedendo com a posterior venda dos produtos resultantes das referidas misturas (GASOLINA – C (DOC. 06) e DIESEL-B) aos (iii) revendedores varejistas (postos de gasolina, em geral), os quais comercializarão diretamente com os (iv) consumidores finais. Acrescenta que no cerne normativo que envolve a tributação no segmento de combustíveis no país, sejam eles derivados de petróleo ou não, a substituição tributária é figura que se faz presente.

Com supedâneo no art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, o qual determina que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados, o Convênio ICMS 110/2007 dispõe sobre a substituição tributária do ICMS nas operações com combustíveis, derivados ou não de petróleo.

Esclarece que o referido Convênio ICMS 110/07 está incorporado no Regulamento do ICMS do Estado de da Bahia (RICMS/BA), instituído pelo Decreto Estadual nº 13.780/12, os quais dispuseram que a modalidade de substituição tributária nas operações com combustíveis se daria na modalidade “para frente ou por antecipação”, tendo sido atribuído ao primeiro elo da cadeia

comercial de combustíveis – a refinaria de petróleo – seja nas operações internas ou interestaduais, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS e pelo preço presumido para venda ao consumidor final, encerrando a fase de tributação dessas mercadorias.

Declara que o responsável pelo cálculo e pagamento do ICMS de toda a cadeia, desde a produção até o consumo final, inclusive do ICMS diferido do AEAC e do Biodiesel B100, é a refinaria, quando ela efetua a venda da GASOLINA A ou ÓLEO DIESEL A para a distribuidora, nos termos da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS 110/2007 (reproduzido).

Disse ainda, que o RICMS/BA trata sobre o regime de substituição tributária por antecipação imposto à gasolina e ao óleo diesel, deixando claro a subsunção da matéria disciplinada no Convênio ICMS 110/07, bem assim que a fase de tributação das mesmas resta encerrada com a venda pela refinaria de petróleo.

Sustenta que considerando a dicção do Convênio ICMS 110/07 e do RICMS/BA, é certo que cabe à refinaria de petróleo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do “ICMS”, desde a operação em que estiver realizando até o consumidor final, figurando como substituta dos demais integrantes da cadeia comercial, os quais passam à figura de substituídos.

Acosta ilustração sistemática de tributação do “ICMS” do segmento de combustíveis conforme fl. 67, no qual conquanto contribuinte do ICMS, não possui o encargo de pessoalmente recolhê-lo, 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.

Acrescenta que nas operações subsequentes, as notas fiscais de saída do estabelecimento da EMBARGANTE não possuem destaque de ICMS, conforme pode ser facilmente comprovado em breve análise das notas fiscais de saída de tanto de Gasolina C comum (Doc. nº 06) quanto Gasolina C Aditivada (Doc. nº 07), visto que encerrada a fase de tributação das referidas mercadorias com a venda pela refinaria de petróleo. Transcreve o art. 292 do Decreto Estadual nº 13.780/2012.

Colaciona duas notas fiscais relativas à comercialização de Gasolina C comum e Gasolina C aditivada, de modo a comprovar que não existe destaque de ICMS nessas operações: Gasolina C comum (Chave de acesso nº 29140133453598044414550010000275391337447417) e Gasolina C aditivada (Chave de acesso nº 29140533453598044414550010000295171510861158), conforme fls. 68/69 para mostrar as nuances do regime de tributação inerente à gasolina e ao óleo diesel.

Defende quanto à MVA e os Convênios ICMS 70/97 e 110/07. Refuta que uma vez o ICMS devido na operação com combustíveis é retido e recolhido integralmente pela refinaria de petróleo, a apuração da base de cálculo do imposto deve refletir o preço que é praticado na venda ao consumidor final, isso já englobando toda a circulação das mercadorias entre os agentes da cadeia comercial (refinaria ⇨ distribuidora ⇨ posto de gasolina ⇨ consumidor final).

Aborda que na apuração da base de cálculo do ICMS nas operações com combustíveis, os Estados realizam pesquisa de preços dos produtos considerando a sua identificação quanto a: espécie, tipo e unidade de medida. Isso tanto na venda do estabelecimento fabricante ou importador, quanto ao praticado pelo atacadista (distribuidora) e varejista (posto), através de uma média ponderada. Tal procedimento está disposto no Convênio ICMS 70/97 (transcreve).

Disse que na Cláusula Sétima do Convênio ICMS 110/07 (transcreve), estipula que a base de cálculo do imposto nas operações com gasolina e diesel será o preço máximo ou único de venda ao consumidor final fixado por autoridade competente e, na falta desta, conforme dispõe a cláusula oitava, será estabelecido pela Margem de Valor Agregado (MVA) divulgada mediante Ato COTEPE.

Explica que o cálculo da Margem de Valor Agregado (MVA) segue na cláusula subsequente do Convênio ICMS 110/07 (transcreve a nona cláusula), onde se encontra a fórmula a ser aplicada para fins de apuração da base de cálculo, de modo que o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF), é justamente o limitador mínimo desse montante.

Diz que o Estado da Bahia divulga no anexo 1 ao seu RICMS, as mercadorias que estão sujeitas à

substituição ou antecipação tributária, bem assim a MVA que é aplicada para cálculo do imposto nas aquisições de combustíveis de Unidades Federativas signatárias de acordo interestadual, sendo que no caso tanto da gasolina quando do diesel, são aqueles valores indicados no Ato COTEPE 21/08 ou PMPF divulgado mensalmente, a depender aquilo que for maior, conforme a figura juntada de fls. 71.

Ressalta que atualmente, o PMPF dos combustíveis é divulgado mensalmente em Ato COTEPE próprio, sendo que na composição desses preços são considerados a quantidade e o valor praticado pelos varejistas de combustíveis com todos os produtos. Desse modo, diz que 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.

Alega quanto às operações com aditivo NCM 3811, tendo valor do imposto retido pela refinaria com base no MVA/PMPF que A GASOLINA-C e o ÓLEO DIESEL B, também são comercializados pelas distribuidoras com acréscimo de “aditivos” (NCM 3811), sendo esse o caso em questão conforme comprovam as telas do Anexo II do SCANC (Doc. nº 08) bem como as notas fiscais de saída (Doc. nº 07) o que gera os produtos comumente chamados de “gasolina aditivada” e “óleo diesel aditivado”.

Aduz que a referida mercadoria (aditivo) possui efeito detergente e dispersante, com função de limpar todo o sistema de alimentação do veículo – tanque, linha de combustível, bomba e injetores – e dispersar a sujeira, retardando a oxidação da gasolina/diesel e impedindo a carbonização na câmara de combustão.

Disse que segundo o Estado da Bahia, os aditivos devem ser tributados pelo regime de substituição tributária quando adquiridos pela distribuidora para posterior adição à gasolina ou óleo diesel, a teor do que dispõe a Cláusula Primeira, §1º, alínea ‘a’ do Convênio ICMS 110/07.

Consigna que não obstante o preço de venda da gasolina e do diesel já refletir o montante que será comercializado nos postos de gasolina, o fisco exige que o aditivo, que comporá o produto final da gasolina, também seja gravado pela substituição tributária, nos termos do artigo 290, do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), que não poderá a creditar-se do imposto (não cumulatividade) em sua escrita fiscal, conforme o art. 290 (reproduzido).

Explica que quando a distribuidora adquire a “gasolina A” e “diesel A” das refinarias, o valor já é calculado com base no preço médio ponderado ao consumidor final, a teor do que dispõe a Cláusula Quarta do Convênio ICMS 70/97. Tal premissa se destaca 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, conseqüentemente, é inegável que o PMPF e MVA já consideram a tributação dos aditivos.

Pondera que 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.

TRIBUTAÇÃO 1 – Substituição Tributária na refinaria

TRIBUTAÇÃO 2 – Substituição Tributária na saída do produtor/importador do aditivo

Declara assim, que o imposto referente aos aditivos será gravado em duas hipóteses de substituição tributária, muito embora haja expressa previsão que uma única incidência do imposto nessa modalidade encerra a fase de tributação das mercadorias (art. 289 do RICMS/BA), sendo a exigência praticada pelo Estado da Bahia absolutamente incompatível com as regras de tributação do ICMS.

Afirma que a disposição do Convênio ICMS 110/07 para cobrança do ICMS no regime de substituição tributária referente aos aditivos de NCM 3811 se resume, tão somente, nas hipóteses onde a referida mercadoria será revendida como produto final, ou seja, sem estar adicionada aos combustíveis automotores como gasolina e óleo diesel. Justamente para evitar a malsinada bitributação do imposto nessas operações, que não procede ao recolhimento do imposto nas operações com aditivo NCM 3811 por substituição tributária, pelo fato que a Refinaria de Petróleo já considerou esse valor na apuração do imposto devido quanto ao produto final em que os mesmos serão adicionados (gasolina e óleo diesel).

Impende pelo provimento desta Impugnação para que seja reconhecida a ilegalidade da exigência do ICMS-ST face no que concerne ao aditivo de NCM 3811, sob pena de se ensejar a dupla tributação sobre tal mercadoria e, por consequência, o enriquecimento sem causa do erário público.

Subsidiariamente, pede pelo afastamento da multa, alegando ser confiscatória, conforme dispõe o art. 150, IV da CF. Disse que, na remota hipótese de não serem acolhidos os fundamentos até então expostos, o que se admite unicamente em respeito ao princípio da eventualidade, impõe-se, ao menos, o afastamento da multa aplicada estabelecida no patamar de 60% do valor do imposto cobrado, sob pena de violação ao artigo 150, IV, da CF, que rege o princípio da vedação ao confisco. Como se sabe, os tributos em geral – e, por extensão, qualquer penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias – não poderão revestir-se de efeito confiscatório, caráter esse assumido pela penalidade ora em debate, visto a sua exorbitante monta vis a vis a conduta praticada.

Ressalta que essa asserção encontra fundamento em nosso sistema de direito constitucional positivo, que consagra, de modo explícito, a absoluta interdição de quaisquer práticas estatais de caráter confiscatório, ressalvadas situações especiais taxativamente definidas no próprio texto da Carta Política (i.e. o art. 243 e seu parágrafo único). Assevera que essa vedação – que traduz consequência necessária da tutela jurídico-constitucional que ampara o direito de propriedade insculpido no art. 5º, XXII e art. 170, I, da CF – estende-se, de maneira bastante significativa, ao domínio da atividade tributária do Estado.

Aborda que os entes estatais não podem utilizar a extraordinária prerrogativa político-jurídica de que dispõem em matéria tributária, para, em razão dela, exigirem prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam, ou, até mesmo, aniquilem o patrimônio dos contribuintes. Reitera que o ordenamento normativo vigente no Brasil, ao definir o estatuto constitucional dos contribuintes, proclamou, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação tributante do Estado, uma importante garantia fundamental que impõe aos entes públicos dotados de competência impositiva, expressiva limitação ao seu poder de tributar. Reproduz o art. 150, IV da CF.

Salienta que entre os princípios que regem o direito tributário, a vedação do uso de tributo com efeito de confisco – princípio do não-confisco – previsto no dispositivo acima transcrito, revela-se de fundamental importância na defesa da integridade do patrimônio dos contribuintes e no respeito ao direito de propriedade constitucionalmente assegurado. Segundo este princípio, o ente tributante não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, que se caracteriza, apropriação arbitrária do bem de propriedade do contribuinte. Cita definição do Ministro Orozimbo Nonato (RE nº 18.331/SP).

Infere que a vedação constitucional é que, a pretexto de exercer a atividade de imposição ou lançamento de imposto ou multa, o Poder Público se apossa dos bens do contribuinte. Reproduz a doutrina e a jurisprudência já têm entendimento pacífico no sentido de que tal princípio se aplica às penalidades, que se transformam em obrigação principal nos termos do art. 113, § 3º, do CTN, verifica-se a opinião da mais respeitada doutrina e trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão quando do julgamento da ADI nº 551/RJ.

Disse que a aplicação da multa de 60% é distorcida da norma tributária, restando ao contribuinte o encargo de uma multa confiscatória, que não guarda nenhuma relação de equilíbrio com a

alegada falta cometida, no qual configura a admissão de um modo indireto de burlar o dispositivo constitucional que veda o confisco.

Cita jurisprudência do Ministro Celso de Mello (*Recurso Extraordinário nº 754.554, Decisão Monocrática de lavra do Ministro Relator Celso de Mello, julgado em 21 de agosto de 2013, publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 27 de agosto de 2013*) que cuidou de reconhecer a inconstitucionalidade de multa aplicada no patamar de 25% do valor do imposto devido. Junta ainda Adin (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ, Plenário do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em 24 de outubro de 2002), que posiciona sob análise a constitucionalidade de dispositivo da legislação tributária que ofende os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, tendo assim o caráter de confisco da multa não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a suposta infração cometida pelo contribuinte e sua consequência jurídica. Esta dissociação se mostra evidente no presente caso, uma vez que foi imposta ao contribuinte multa correspondente a 60% do valor do tributo.

Por fim, pede pelo afastamento ou ao menos, seja reduzida, ante sua inequívoca violação do disposto no artigo 150, inciso IV, da CF.

Conclui, pedindo e requerendo:

- 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 não entenda assim, requer o reconhecimento do caráter confiscatório da multa estabelecida pela Autoridade Fiscal, afastando-a e aplicando penalidade em observância aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.
- Solicita ainda, que 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 67.086, JULIO SALLES COSTA JANOLIO, OAB/RJ 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.

Na informação fiscal, fls. 338/340, o autuante reproduz a infração, faz uma síntese da defesa e passa a contrapor os argumentos da autuação:

Registra que as questões de inconstitucionalidade da legislação tributária arguidas pelo sujeito passivo não foram apreciadas em razão das mesmas não estarem incluídas na competência dos órgãos julgadores no âmbito administrativo (artigo 167,1, do RPAF/99).

Pontua que o Auto de Infração se trata de entrada de Aditivos (NCM 38119090) em operações interestaduais, efetuada através de operação de transferência, sendo a mercadoria enquadrada no regime da ST, conforme Convênio ICMS 110/07, e levantamento anexo ao presente PAF.

Aduz que a aquisição de aditivo para misturar ao diesel e a gasolina foi efetuada através da transferência de sua filial de São Paulo, não inscrita no cadastro da SEFAZ-BA, sem Substituição Tributária. Afirma que os custos dos aditivos não são considerados na base de cálculo do imposto pago por Substituição Tributária.

Assegura que a retenção efetuada pela Refinaria toma por base a venda do combustível sem inclusão eventual do aditivo, assim não é possível admitir, que quando da transferência interestaduais de aditivo, a mesma não efetue a Antecipação Tributária, sob o pretexto de que este insumo já compunha a base de cálculo de substituição tributária quando da retenção pela refinaria.

Conclui que pelos fatos aduzidos, ratifica toda a ação fiscal. Pede ao Egrégio Conselho de Fazenda a total procedência do Auto de Infração.

VOTO

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 faltar 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206923.0004/1-89**, lavrado contra **RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A.**, devendo ser intimado o autuado 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, 24 de janeiro de 2019.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR