

A. I Nº - 206923.0006/18-1
AUTUADO - IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S. A.
AUTUANTE - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16.10.2019

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0150-05/19

EMENTA: ICMS. 1. USO INDEVIDO DE CRÉDITO FISCAL. Aditivo codificado na NCM 3811. Não tendo o custo do aditivo onerado a base imponible do ICMS-ST, não há que se admitir o aproveitamento do crédito fiscal. Infração procedente. **2. USO INDEVIDO DE CRÉDITO FISCAL.** Serviços de transporte interestadual não vinculados a mercadoria com saídas subsequentes tributadas. Revisão dos cálculos diminui a exigência. Infração procedente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Saliente-se de início que o presente relatório atende aos parâmetros de elaboração desenhados no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos partícipes processuais.

Detalhadamente, a cobrança contém duas exigências, a saber:

Infração 01 – 01.02.06: Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

Glosa alude ao produto Aditivo codificado na NCM 3811, sujeito a ST, conforme Conv. ICMS 110/07.

A retenção feita pela refinaria pautou-se na venda de combustível sem a inclusão eventual do aditivo. Assim, não é possível admitir-se o uso do crédito fiscal relativo ao imposto que recaiu no recebimento do aditivo, sob o (falso) pretexto de que este insumo já compunha a base imponible da ST quando da retenção promovida pelo remetente do combustível.

Quantia de imposto histórica de R\$74.225,42 e multa de 60%, com fatos geradores ocorridos em janeiro, março a maio, julho, setembro, outubro e dezembro de 2014, janeiro a abril, junho, agosto a dezembro de 2015.

Enquadrou-se a conduta nos arts. 9º e 29, §4º, II, todos da Lei 7014/96, c/c o art. 290 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, e penalidade prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei retro citada.

Infração 02 – 01.02.30: Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadoria com saídas subsequentes tributadas.

Glosa alude a prestações de transporte ligadas a compras interestaduais de combustíveis, amparadas por imunidade, com operações subsequentes sujeitas à substituição tributária para frente.

Noutras palavras, a autuada comprou gasolina e óleo diesel em outros Estados e se creditou do imposto incidente sobre o frete.

Quantia de imposto histórica de R\$39.376,95 e multa de 60%, com fatos geradores ocorridos de janeiro, a setembro e novembro a dezembro de 2015.

Enquadrou-se a conduta no art. 29, §4º, II, da Lei 7014/96, c/c o art. 310, II, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, e penalidade prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei retro citada.

Apensados os seguintes documentos, dentre outros: intimações para apresentação de livros e documentos fiscais (fls. 07/08), levantamentos de créditos indevidos referentes ao produto aditivo NCM 3811, sujeito ao ICMS-ST, conforme Conv. ICMS 110/07 (fls. 09/11), levantamentos de créditos indevidos referentes aos serviços de transporte nas compras interestaduais de combustíveis (fls. 12/17), DANFES diversos de aditivos (fls. 18/35) e CD contendo arquivos eletrônicos (fl. 38).

Defesa aposta em 10/9/2018 (fls. 52/79), conforme sistema de protocolo (fl. 51), alicerçada nas seguintes razões:

Nulidade da autuação em face da auditoria ter considerado no levantamento, valores de frete atados a operações normalmente tributadas.

Quanto à infração 01, alega o direito constitucional ao creditamento integral dos valores destacados em notas fiscais, aduzindo que os recebimentos dos aditivos foram em transferências, com tributação normal, constituindo o aditivo insumo usado para misturar com o combustível e, portanto, sendo permitido o uso do crédito, tudo calcado em doutrina e decisões judiciais, inclusive do STF.

Quanto à infração 02, sustenta prestação e operação são materialidades diferentes, de modo que a desoneração desta última não impede o uso do crédito da primeira, conforme posições doutrinárias; também invoca a não cumulatividade e pondera que a imunidade apenas desloca a tributação da origem para o destino.

Pede, por fim, a improcedência do lançamento e requer que as intimações neste PAF tenham como destino o endereço declarado à fl. 79.

Apensou-se, dentre outros documentos, procuração e substabelecimento (fls. 80/86), artigos doutrinários (fls. 101/106), consulta e resposta (fls. 107/159).

Em sua informação fiscal, o autuante lembra não ser possível na esfera administrativa examinar inconstitucionalidades, e no mérito aduz que está comprovado que os custos dos aditivos não foram considerados na base de cálculo do imposto pago por ST, isto para a infração 01. Já para a infração 02, afirma que incluiu fretes indevidamente, procedendo à retirada e a reelaboração do demonstrativo do débito, mas mantendo o saldo remanescente, até porque a autuada efetivamente utilizou créditos fiscais de transportes vinculados a compras interestaduais de combustíveis reguladas pela imunidade tributária; ao final, faz remissão a três precedentes administrativos deste CONSEF.

Processo retornou para a unidade fazendária de origem no intuito de serem sanadas algumas questões processuais, com manifestação do contribuinte.

Distribuído o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos, estando o PAF devidamente instruído.

Passo, por conseguinte, a apresentar o voto.

VOTO

Cabe examinar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

A impugnação foi oferecida dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui anomalias com extemporaneidade.

Inexistem defeitos de representação, considerando que o signatário da peça defensiva possui poderes (cláusula *ad judicium et extra*) conferidos pela autuada com o fito de atuar junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, conforme se observa às fls. 80 a 86.

Afasto-se, de logo, a nulidade arguida.

O fato de haver valores de glosa posteriormente reconhecidos como devidos pelo i. auditor fiscal não desnatura a autuação, muito menos autoriza a aplicação do art. 146 do CTN.

Faz parte da discussão do processo administrativo tributário, acolher determinados argumentos defensivos no intuito de se fazer o melhor ajustamento do lançamento. Se isto não fosse possível, bastava no Judiciário haver um aspecto a ser considerado insubsistente pelo juiz para que toda a ação ficasse comprometida. E isto, como se sabe, não acontece, remanescendo a pretensão jurisdicional na parte que for considerada procedente. Algo parecido poderá ocorrer neste PAF, a depender da fundamentação de mérito que for articulada.

Dito isto, a presente apreciação fará o exame em separado das irregularidades.

Infração 01

Neste particular, pretende o lançamento glosar créditos fiscais de ICMS oriundos dos recebimentos em transferência de aditivos classificados na NCM sob o código 3811, tendo em vista que nas operações com combustíveis – gasolina e óleo diesel - sujeitas à tributação antecipada por parte da refinaria, os custos dos aditivos não compuseram a base de cálculo daquela substituição tributária, de modo que, para compensar parte do débito fiscal, seria cabível aproveitar-se do crédito fiscal.

Não há dúvidas neste processo, que a autuada recebeu em transferência, aditivos com tributação, no sentido de serem usados para mistura à gasolina comum recebida, no intuito de transformá-la em gasolina aditivada.

A alegação defensiva calca-se no argumento de que, com base no Conv. ICMS 81/93, cláusula quinta, inciso II, não se aplica a ST às transferências, exceto se o destinatário for varejista, hipótese em que a retenção só será feita quando a mercadoria destinar-se para empresa diversa.

Neste trilho, havendo tributação da operação própria interestadual e sendo o produto usado como insumo – misturado ao combustível comercializado -, seria plausível o uso do crédito.

Vale salientar que a gasolina e o óleo diesel são mercadorias resultantes da transformação do petróleo, promovido pela Refinaria, substituto tributário responsável pela retenção e recolhimento do ICMS incidente em toda a cadeia dos derivados petrolíferos citados.

Por outro lado, cumpre reforçar que os aditivos catalogados na NCM 3811 são misturados à gasolina comum e ao óleo diesel, na distribuidora, a qual adquire, da refinaria, os derivados do petróleo citados sem qualquer aditivação.

Da junção dos aditivos em foco à “Gasolina Comum” (GAC), ao contrário do que afirma a impugnante, não resulta na “Gasolina Premium” (GAP), mas na “Gasolina Aditivada”, conforme se pode concluir pela leitura do texto extraído da rede web, designadamente no sítio eletrônico <http://g1.globo.com/carros/especial-publicitario/shell/mitos-e-verdades-do-combustivel/noticia/2014/09/comumaditivada-ou-premium-veja-diferenca-entre-elas.html>, com o teor abaixo:

“Comum: A gasolina comum é o combustível bruto que sai das refinarias, acrescido dos 25% de etanol anidro. **Ele não contém nenhum tipo de aditivo** e é basicamente igual em todas as marcas. Por não ter aditivos, é o combustível menos recomendado para os automóveis porque não contém em sua fórmula substâncias que protegem o motor.

Aditivada: A aditivada também tem os 25% de etanol anidro. Porém, ela é composta por aditivos químicos que ajudam na limpeza do motor. Cada marca tem sua fórmula específica de aditivada. Em geral, todas têm detergentes e dispersantes. O detergente desprende a sujeira e o dispersante faz com que ela seja quebrada para ser eliminada pelo sistema de combustão. Nos aditivos ainda estão anticorrosivos e antioxidantes. ...

Premium: Como manda a lei, a *premium* também tem os 25% de etanol anidro. Ela é composta por aditivos usados na gasolina aditivada que ajudam na conservação e limpeza do motor. A principal diferença é **em relação à octanagem**. Enquanto a comum e a aditivada têm 87 octanas (ou IAD – índice anti-detonante), a *premium* tem 91 octanas...” (negritos da transcrição).

Por outro lado, não se perca de vista que, dentro do período alcançado pela autuação, a base de cálculo do ICMS-ST não tinha por base o PMPF (Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final), mas a MVA, pois tal cálculo obedecia ao quanto previsto no Ato COTEPE 21/08, cuja tabela não fazia qualquer distinção entre a Gasolina Comum, a Gasolina Aditivada e a Gasolina Premium, fazendo referência apenas à gasolina automotiva.

Como não há regra específica de tributação antecipada para cálculo da Gasolina Aditivada, ou mesmo para a Gasolina Premium, em relação aos fatos geradores afetados pelo lançamento, é de se afirmar que os custos dos aditivos não estavam inseridos na base de cálculo utilizada para a retenção do ICMS-ST pela refinaria, já que o único parâmetro utilizado era o preço da Gasolina Comum.

Mesmo não tendo o custo do aditivo onerado, a base impositiva do ICMS-ST, não pode o sujeito passivo proceder ao uso do crédito quando o recebe em transferência, ainda que o empregue

como insumo, pois as vendas da gasolina aditivada não produzirão débitos fiscais, haja vista o encerramento da tributação, ficando vedado o uso de créditos nesta fase, inclusive porque sequer existia, quando da saída do combustível da refinaria, previsão dessa mistura.

Veja-se o que dispõe o art. 9º, c/c o art. 29, §4º, II todos da Lei baiana do ICMS:

“**Art. 9º** Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.

(...)

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

(...)

§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.”

Esta construção lógica foi seguida pela SAT/COPEC, através de Parecer cuja dicção é a seguinte:

“Em função da sistemática de tributação de combustíveis derivados de petróleo, incluindo até a gasolina e o diesel, a retenção do ICMS é feita pela Refinaria, quando esta vende o combustível (comum) para as Distribuidoras, onde poderá ocorrer, ou não, a mistura aditivos. Tomando-se com 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 teria como efetuar a substituição tributária relativamente ao combustível aditivado.

Diante dessa explicação, é certo que, no cálculo do ICMS-ST pela Refinaria, por meio da MVA (ou então por meio do PMPF – Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final), não era, e nem é atualmente, considerado o valor dos aditivos adquiridos pela Distribuidora para realizar a mistura, transformando, por exemplo, gasolina C (também conhecida como gasolina comum) em gasolina aditivada. Sequer teria lógica computar o custo dos aditivos na MVA (ou PMPF), já que se estaria embutindo um custo incerto na cadeia produtiva, onerando sobremaneira os contribuintes”.

Idêntico raciocínio se aplica ao óleo diesel, porquanto, tal qual a gasolina comum, não havia qualquer previsão de tributação do Óleo Diesel Aditivado (resultante da aditivação do Óleo Combustível), nas bases de cálculo presumidas apontadas no Ato COTEPE 21/08 atrás mencionado.

Não bastasse isto, mister ressaltar que a mescla de aditivos ao Óleo Diesel não resulta no produto “Diesel S10”, mas no “Diesel Aditivado”, consoante se extrai da leitura de *site* da Internet, precisamente no endereço <http://www.grupocombustran.com.br/oleo-diesel.php>, a saber:

“Preocupada em oferecer um produto voltado para o mercado consumidor de diesel, principalmente nas grandes metrópoles, oferecemos o produto mais inovador existente no mercado. O Óleo Diesel Aditivado que o Grupo Combustran comercializa proporciona os seguintes benefícios: Redução do consumo em até 3,0%, em função da combustão de melhor qualidade **proporcionada pelos aditivos presentes no produto...**

(...)

Com um teor muito menor de enxofre, o Óleo Diesel S-10 que você encontra na Combustran é especialmente direcionado à frota cativa de ônibus das regiões metropolitanas determinadas pela ANP e Conama e também, para a frota de caminhões e ônibus fabricados a partir de 2012” (negritos da transcrição).

Toda esta linha argumentativa traçada não constitui novidade neste Conselho. Está ela espelhada em recente decisão de segunda instância, designadamente a proferida no Ac. CJP Nº 0430-12/17, **da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal**.

Apegado a tal decisão, não há que se falar em violência ao mecanismo constitucional da não cumulatividade, mas ao contrário o reforça, na medida em que inadmita a compensação de créditos fiscais com débitos fiscais que não existirão.

Acusação fiscal procedente.

Infração 02

Também nesta cobrança se procede a glosa de créditos fiscais oriundos de serviços de transporte, sob a afirmativa de que as operações a eles atreladas eram imunes e não estavam com saídas subsequentes tributadas.

Isto porque a autuada usou créditos destas prestações, apesar de vinculadas a compras interestaduais de combustíveis, contempladas pela imunidade tributária, repita-se e com operações posteriores sujeitas à substituição tributária.

Como contradita, a defendente opõe que a operação de circulação da mercadoria e a prestação do serviço são materialidades distintas, consoante entendimento esposado por doutrinadores e até mesmo externado em decisão do STF (RE 212.637-3/MG), de 1999.

Além do fato da imunidade apenas deslocar a tributação da origem para o destino, havendo tributação normal a partir da aquisição, ainda que antecipada pelo mecanismo da substituição tributária para frente.

E novamente traz como arrimo contestatório a circunstância da glosa ter lanhado o princípio da não cumulatividade.

Inicialmente, cabe registrar que o autuante reconheceu ter inserido no levantamento, prestações de serviços de transporte vinculadas a operações normalmente tributadas, **cuidando de proceder a sua exclusão do quantum acusatório**, atitude que contou com a devida ciência do sujeito passivo, após manifestação pós-diligência formalizada às fls. 180 a 186.

Tal qual ocorre com a infração anterior, não se pode admitir o creditamento de valores cujos débitos não ocorrerão. Além de ser imune a operação que teve como parâmetro o serviço de transporte, as operações subsequentes já foram submetidas à substituição tributária.

Neste calço argumentativo, não será possível permitir-se o uso do crédito por expressa vedação contida no art. 290 do RICMS-BA, **perfeitamente aplicável também para a infração 01**, cuja reprodução se torna obrigatória:

“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**” (destaques da transcrição).

É de assinalar, por fim, os precedentes deste Conselho trazidos na peça informativa, nomeadamente os Ac. CJF 0424-11/03, CJF 1126/01e CS 0220-21/02.

Infração procedente em parte, no montante histórico de R\$38.416,99, mais multa de 60%, de acordo com o novo demonstrativo aposto às fls. 166 e 167.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206923.0006/18-1**, lavrado contra **IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$112.642,41**, mais multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2019.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR