

**PROCESSO** - A. I. Nº 206923.0002/13-5  
**RECORRENTE** - ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0171-05/17  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15/05/2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0037-11/20

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO COM RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BIODIESEL B100. SAÍDAS POSTERIORES COM NÃO INCIDÊNCIA. O Convênio ICMS 110/07 foi celebrado para dispor sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com outros produtos. Portanto, não se destina à definição de regras de isenção, incentivo ou benefício fiscal, mas de substituição tributária, motivo pelo qual não se aplicam o art. 155, § 2º, XII, “g” da CF/88 e o art. 4º da LC 24/75. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª JJF nº 0171-05/17, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 24/09/2013 para exigir o imposto no valor histórico de R\$573.893,43, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, sob a seguinte acusação, *in verbis*:

*“INFRAÇÃO 01: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. Deixou de recolher o estorno de crédito fiscal de ICMS no valor correspondente ao ICMS diferido que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de B100 ocorridas no mês. (§§ 10 e 11, da cláusula vigésima primeira, do Conv. ICMS 110/07). BASE LEGAL: Art. 512-A, §6º-B, do RICMS/97. O RICMS/12 remete para o regramento existente no Conv. ICMS 110/07. Aplicada a multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “b”, da Lei nº 7.014/96”.*

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 26/09/2017 e decidiu pela Procedência por unanimidade (fls. 628 a 648), nos termos a seguir reproduzidos.

### “VOTO

*O Auto de Infração em lide é composto de uma única infração na qual se imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do imposto decorrente do estorno de crédito fiscal de ICMS no valor correspondente ao ICMS diferido apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de biodiesel B100, ocorridas nos meses de abril a dezembro de 2009 e janeiro a maio de 2010. O lançamento fiscal tem por base probatória as informações fornecidas pelo contribuinte, extraídas do Anexo VIII do SCANC (Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis), que documenta a quantidade de biodiesel B100 que foi misturada ao óleo diesel derivado de petróleo, objeto de saídas interestaduais nas etapas subsequentes de circulação, com não incidência do imposto, por força das disposições do art. 155, inc. II, § 2º, inc. X, letra “b”, da Carta Magna e legislação infraconstitucional – Lei Complementar nº 87/96 e lei ordinária estadual nº 7.014/96.*

*O contribuinte na fase de defesa arguiu, inicialmente, a nulidade absoluta do Auto de Infração ao argumento de que a normatização legal do Convênio 110/2007 não se daria de modo automático e retroativo a fatos anteriores a vigência do Decreto nº 13.780/12 (RICMS de 2012), norma que, segundo a impugnante, internalizou as disposições dos parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do aludido Convênio e que fundamentam a exigência fiscal em lide.*

*No mérito pede que seja reconhecido pelo órgão julgador administrativo que as disposições dos §§ 10 e 11 da*

*Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS nº 110/2007 instituíram uma nova hipótese de incidência do imposto não prevista na Constituição Federal de 1988, tampouco na Lei Complementar nº 87/96, afrontando diretamente o princípio da legalidade estrita e da capacidade contributiva.*

*Pede ainda que seja declarada a ilegitimidade da Impugnante para figurar no polo passivo da presente autuação, visto que se trata de imposto incidente sobre operações com combustíveis sujeitos ao regime de substituição tributária, através do qual a Refinaria de Petróleo (Petrobrás) figura como única e exclusiva responsável pelo recolhimento do ICMS incidente sobre toda a cadeia de comercialização.*

*Por fim, e em razões subsidiárias, a defesa postula a exclusão ou redução da multa aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento) do imposto, por entendê-la desproporcional e confiscatória, afrontando disposições expressas da Constituição Federal de 1988, especialmente o art. 150, inc. IV da Lei Maior e os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.*

*O Conv. ICMS 110/07 dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos. A defesa argumenta que as normas do citado acordo interestadual foram inseridas na legislação interna da Bahia somente por ocasião da edição do RICMS/12, através do Decreto nº 13.780/12.*

*O Convênio ICMS 110/07, é de fato de natureza autorizativa, conforme se pode verificar da redação da sua Cláusula Primeira, com o seguinte teor: 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:*

*Todavia as regras desse acordo interestadual já se encontravam incorporadas à legislação interna da Bahia, em diversos dispositivos do RICMS/97, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.284/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do Auto de Infração em exame. Em relação à obrigação de estorno nas operações com biodiesel B100, o RICMS/97, no § 6º-B, apresentava, em conformidade com o Conv. ICMS 110/07, o dispositivo normativo que estabelecia a referida obrigação para os contribuintes que promovessem operações interestaduais com o produto resultante da mistura de óleo diesel derivado de petróleo, portanto, de origem fóssil, com biodiesel B100, de origem orgânica. Reproduzo abaixo o texto do citado dispositivo do RICMS, que foi acrescentado ao Dec. 6.284/97, pelo Decreto alterador nº 10.333/07, com vigência a partir da 01/05/2007:*

*Art. 512-A. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com as mercadorias abaixo especificadas, na condição de sujeito passivo por substituição, os contribuintes a seguir indicados (Lei 7014/96 e Conv. ICMS 110/07):*

*(...) § 6º-B. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com o produto resultante da mistura de óleo diesel com biodiesel deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de biodiesel remetido.*

*Observe ainda que o autuante, por ocasião da lavratura do Auto de Infração, fundamentou o lançamento fiscal nos dispositivos do RICMS de 1997 acima transcritos e na norma originária da obrigação do estorno, contida na Cláusula Vigésima, §§ 10 e 11 do Conv. ICMS 110/07, com a seguinte redação:*

*Cláusula vigésima primeira - Os Estados e o Distrito Federal concederão diferimento ou suspensão do lançamento do imposto nas operações internas ou interestaduais com AEAC ou com B100, quando destinados a distribuidora de combustíveis, para o momento em que ocorrer a saída da gasolina resultante da mistura com AEAC ou a saída do óleo diesel resultante da mistura com B100, promovida pela distribuidora de combustíveis, observado o disposto no § 2º.*

*(...)*

*§ 10. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura de gasolina com AEAC ou da mistura de óleo diesel com B100, deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou B100 contido na mistura.*

*§ 11. O estorno a que se refere o § 10 far-se-á pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ou de B100 ocorridas no mês, observado o § 6º da cláusula vigésima quinta.*

*Portanto, improcedem os argumentos defensivos quanto a inexistência de norma incorporada à legislação interna da Bahia que determinasse a obrigação do estorno nos meses objeto da autuação. Nulidade do lançamento rejeitada.*

*No tocante ao mérito da exigência fiscal as questões suscitadas na peça de defesa compreendem as arguições*

*violação aos princípios da legalidade estrita e da capacidade contributiva das disposições dos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS nº 110/2007, com a argumentação que o CONFAZ instituiu nova hipótese de incidência do imposto não prevista na CF/88, tampouco na Lei Complementar nº 87/96. Foi também desenvolvido o argumento da ilegitimidade da Impugnante para figurar no polo passivo da presente autuação em razão do regime de pagamento do imposto, nas operações com petróleo, combustíveis e lubrificantes, derivados de petróleo, ser todo concentrado, por força do Conv. ICMS 110/07, nas Refinarias de Petróleo da Petrobras, a partir das informações prestadas pelas distribuidoras através do SCANC.*

*As questões de mérito foram todas resolvidas na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 4171/DF, julgada definitivamente pelo plenário do STF, em 20 de maio 2015. Nessa ação figurou como requerente a Confederação Nacional do Comércio – CNC e na condição de requerido o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Os dispositivos normativos questionados na referida ação eram exatamente aqueles contidos no Conv. ICMS 110/07 que serviram de lastro para a cobrança do imposto lançado no presente Auto de Infração - §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007.*

*Por ser ação de controle concretado de constitucionalidade a ADI produz efeitos vinculantes para todos os órgãos do Poder Judiciário e para a Administração Pública, direta ou indireta, das esferas federal, estadual e municipal. Observo que essa circunstância foi devidamente observada no Parecer da Procuradoria do Estado da Bahia – PGE, exarada nos autos, à fl. 616. A conclusão ali esboçada foi no sentido de que a questão de fundo foi resolvida pelo plenário do STF com a declaração de inconstitucionalidade dos parágrafos 10 e 11 da Cláusula vigésima primeira do Conv. ICMS 110/2007, com as alterações introduzidas pelos Convênios ICMS 101/08 e 136/08.*

*No voto proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowsky, que conduziu a tese vencedora no plenário da Excelsa Corte, foram desenvolvidos os seguintes argumentos, abaixo reproduzidos: I - A legitimidade da Confederação Nacional do Comércio – CNC para propor ação direta de constitucionalidade questionando dispositivos do interesse de setores do comércio já foi reconhecida por este Tribunal na ADI 1.332/RJ, de relatoria do Min. Sydney Sanches. II - Cabe a ação direta de inconstitucionalidade para questionar convênios, em matéria tributária, firmado pelos Estados membros, por constituírem atos normativos de caráter estrutural, requeridos pelo próprio texto Constitucional (art. 155, § 5º). Precedente da Corte. III – O Convênio 110/2007, com a redação dos Convênios 101/2008 e 136/2008, atribuiu às refinarias de petróleo (que efetuam a venda de gasolina “A” às distribuidoras) a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as operações comerciais interestaduais com o álcool etílico anidro combustível (AEAC) e biodiesel (B100), realizadas entre as usinas e destilarias, de um lado, e as distribuidoras de combustíveis, de outro (§ 5º da Cláusula Vigésima Primeira). IV – Os §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, preveem o estorno do crédito, condizente com a saída de mercadoria sem incidência do ICMS, na forma de recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido, e não mediante anulação escritural. É dizer, em vez de ser determinado o estorno de um crédito, determina-se a realização de um recolhimento. V - A distribuidora não se credita do ICMS diferido que onerou a operação de entrada, já que não há pagamento direto por ela. Isso porque a operação posterior de venda dos combustíveis gasolina tipo C e óleo diesel B5 aos postos em operação interestadual será imune e a distribuidora simplesmente informa à refinaria para o repasse. VI - As matérias passíveis de tratamento via convênio são aquelas especificadas no § 4º do art. 155 da Constituição Federal. Portanto, não poderia o Convênio, a título de estorno, determinar novo recolhimento, inovando na ordem jurídica, transmudando a medida escritural – anulação de um crédito - em obrigação de pagar. VII - Além disso, considerando que o ICMS diferido já fora suportado pelo substituto, na medida em que destacado na operação de aquisição do álcool e do biodiesel, tendo sido recolhido mediante repasse pela refinaria, a determinação de novo recolhimento de valor correspondente, dessa feita, a outro Estado, implica bitributação não autorizada pela Carta Magna. VIII - Inexistência de violação à destinação constitucional do ICMS sobre operações com combustíveis derivados de petróleo (art. 155, § 4º, I), na medida em que o montante recolhido a título de estorno diz respeito ao ICMS diferido, incidente sobre o álcool (AEAC) e o biodiesel (B100), e que não compromete o repasse do valor do ICMS presumido sobre a operação final com combustível derivado de petróleo ao Estado de destino. IX – Necessidade, em homenagem à segurança jurídica, da modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade dos atos normativos atacados, para que produza efeitos a partir de seis meses contados da publicação do acórdão. X - Ação direta de inconstitucionalidade cujo pedido se julga procedente.*

*Constou ainda no trecho Acórdão acima transcrito que os Ministros do STF, por maioria e nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgaram procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110, de 28 de setembro de 2007, com a redação conferida pelo Convênio ICMS 136, de 5 de dezembro de 2008, vencidos os Ministros Luiz Fux e Carmen Lúcia, que julgaram improcedente o pedido. Também por maioria e nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora), foram modulados os efeitos da declaração de inconstitucionalidade com eficácia diferida por 6 (seis) meses após a publicação do acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não votou pela modulação. Foi ainda observado que não votou a Ministra Rosa Weber por suceder à Ministra Ellen Gracie (Relatora) e se encontrava impedido o Ministro Dias Toffoli.*

*Assim, no presente caso, como a declaração de inconstitucionalidade proferida na ADI 4171/DF só passou a produzir efeitos a partir de 21/02/2016 (seis meses após a publicação do Acórdão), em decorrência da modulação de efeitos da decisão do plenário do STF, as cobranças do ICMS lançadas no presente Auto de Infração, que se reportam aos exercícios de 2009 e 2010, são legítimas e não violam os princípios da legalidade objetiva e da capacidade contributiva, não havendo também que se falar em ilegitimidade passiva quanto à exigência do imposto da distribuidora decorrente dos estornos apurados na forma do Conv. ICMS 110/07 e informados pela mesma no Anexo VIII do SCANC.*

*Por último, enfrente a questão da onerosidade e do efeito confiscatório da multa aplicada no Auto de Infração, no percentual de 60%. Essa matéria não pode ser apreciada nessa instância administrativa, visto que ao julgador do contencioso fiscal é vedada a possibilidade de declarar a inconstitucionalidade de norma vigente no ordenamento jurídico, deixando de aplicá-la sob essa exclusiva justificativa. Incide, nessa situação, as disposições do art. 167, incisos I e III, do RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, que afastam a competência dos órgãos julgadores administrativos para declarar a invalidade em tese de lei ou outro ato normativo vigente no ordenamento jurídico, a negativa de aplicação de ato normativo emanado dos poderes Legislativo e Executivo e as decisões transitadas em julgado proferidas por membros do Poder Judiciário. Essa matéria poderá ser submetida pelo contribuinte às instâncias competentes do Poder Judiciário, através do manejo das ações próprias. Observo ainda que as multas por descumprimento de obrigação principal, previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, aplicadas às situações de falta de pagamento do ICMS, inclusive em reação à penalidade pecuniária que foi aplicada no presente Auto de Infração, no percentual de 60% do imposto, estão sujeitas às reduções de valor estabelecidas nos art. 45 da mesma Lei, desde que o contribuinte efetue o recolhimento ou pague o débito apurado, nos prazos previstos na referida norma legal.*

*Pelas razões acima expostas nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Com respaldo no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF/99), a sociedade empresária interpõe Recurso Voluntário às fls. 658 a 667, no qual inicia indicando a tempestividade, sintetizando a acusação, os argumentos apresentados na defesa e o entendimento do órgão de primeira instância.

Segundo alega, o art. 512-A, § 6º-B do RICMS/97, vigente quando das ocorrências, exigia apenas o estorno de crédito mediante débito na escrita fiscal, sem necessidade de recolhimento. A norma do parágrafo 11 da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS 110/07 somente teria sido incorporada à legislação interna do Estado da Bahia com o advento do RICMS/12.

Desse modo, conclui que a exigibilidade de estorno acompanhado de pagamento só é legítima para fatos ocorridos a partir de 2012. Quanto às ocorrências objeto da autuação (abril de 2009 a maio de 2010), a Fiscalização deveria ter refeito a apuração, exigindo o imposto apenas nos períodos em que fossem constatados saldos devedores.

Os demais argumentos apresentados na impugnação foram chancelados pelo STF no julgamento da ADI 4.171/DF. Entretanto, em razão da modulação dos efeitos – conforme ressaltou o relator da JF -, reconhece que as suas pretensões remanesceram prejudicadas.

As disposições do referido Convênio são meramente autorizativas, de eficácia condicionada à edição de norma estadual, nos termos dispostos na cláusula primeira, transcrita à fl. 662.

Em seguida, frisa que os dispositivos fundamentadores do estorno de crédito são os parágrafos 10 e 11 da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS 110/07, sendo que o primeiro não exige recolhimento, enquanto o segundo exige. O Decreto nº 10.333/07, invocado na Decisão recorrida, instituiu originalmente o estorno concernente ao biodiesel ao acrescentar o art. 6º-B ao art. 512-A do antigo Regulamento, mas sem exigir recolhimento. O mesmo se deu com o Decreto nº 11.124/08 (álcool anidro; art. 512-A).

Tal exigência (de estorno com recolhimento), somente foi concretizada com a edição do Decreto nº 11.289/08, que acrescentou o parágrafo 6º-D ao art. 512-A do RICMS/97. Todavia, o comando somente faz referência ao álcool anidro.

Essa menção isolada ao álcool anidro, sem que tenha sido citado o biodiesel B100, teria por justificativa a inexistência de previsão de estorno mediante recolhimento dos créditos atinentes ao biodiesel B100 no Convênio ICMS 110/07. A mencionada previsão (estorno mediante recolhimento dos créditos atinentes ao biodiesel B100) é proveniente do Convênio ICMS 136/08,

incorporado à legislação interna do Estado da Bahia no art. 286, XIV, § 7º do RICMS/12 (fl. 665).

Protesta pela produção de provas e encerra pleiteando seja julgado improcedente ou nulo o Auto de Infração.

Na assentada da pauta de julgamento de 25 de setembro de 2018, o PAF (Processo Administrativo Fiscal) foi convertido em diligência à PGE/PROFIS, com as seguintes anotações:

*“Com respaldo no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF/99), a sociedade empresaria interpôs Recurso Voluntário às fls. 658 a 667.*

*Segundo alega, o art. 512-A, § 6º-B do RICMS/97, vigente quando das ocorrências, exigia apenas o estorno de crédito mediante débito na escrita fiscal, sem necessidade de recolhimento. A norma do parágrafo 11 da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS 110/07 somente teria sido incorporada à legislação interna do Estado da Bahia com o advento do RICMS/12.*

*Desse modo, conclui que a exigibilidade de estorno acompanhado de pagamento só é legítima para fatos ocorridos a partir de 2012. Quanto às ocorrências objeto da autuação (abril de 2009 a maio de 2010), entende que a Fiscalização deveria ter refeito a apuração, exigindo o imposto apenas nos períodos em que fossem constatados saldos devedores.*

*Os demais argumentos apresentados na impugnação foram chancelados pelo STF no julgamento da ADI 4.171/DF. Entretanto, em razão da modulação dos efeitos – conforme ressaltou o relator da JJF -, o recorrente admite que as suas pretensões remanesçam prejudicadas.*

*Frisa o sujeito passivo que os dispositivos fundamentadores do estorno de crédito são os parágrafos 10 e 11 da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS 110/07, sendo que o primeiro não exige recolhimento, enquanto o segundo exige. O Decreto 10.333/07, invocado na Decisão recorrida, instituiu originalmente o estorno concernente ao biodiesel ao acrescentar o art. 6º-B ao art. 512-A do antigo Regulamento, mas sem exigir recolhimento. O mesmo se deu com o Decreto 11.124/08 (álcool anidro; art. 512-A).*

*Tal exigência (de estorno com recolhimento), somente foi concretizada com a edição do Decreto 11.289/08, que acrescentou o parágrafo 6º-D ao art. 512-A do RICMS/97. Todavia, o comando somente faz referência ao álcool anidro.*

*Essa menção isolada ao álcool anidro, sem que tenha sido citado o biodiesel B100, teria por justificativa a inexistência de previsão de estorno mediante recolhimento dos créditos atinentes ao biodiesel B100 no Convênio ICMS 110/07. A citada previsão (estorno mediante recolhimento dos créditos atinentes ao biodiesel B100) é proveniente do Convênio ICMS 136/08, incorporado à legislação interna do Estado da Bahia no art. 286, XIV, § 7º do RICMS/12.*

*Na assentada de julgamento de 25/09/2017, surgiram dúvidas acerca da aplicação intertemporal do Direito relativo à lide, motivo pelo qual, com fulcro no art. 137, § 2º do RPAF/99, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu solicitar Parecer Jurídico à d. PGE/PROFIS.*

*Elaborado o opinativo, solicita-se o retorno do PAF à Secretaria do Conselho para a adoção das medidas necessárias ao julgamento de segunda instância”.*

A Procuradoria do Estado apresentou Parecer às fls. 725 a 730, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, acolhido no Despacho de fl. 731.

Primeiramente, assinala que, segundo o art. 155, § 2º, XII, “g” da CF/88, cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, o que foi feito por intermédio do art. 4º da LC 24/75, com dispositivos correlatos nos artigos 49 e 49-A da Lei do ICMS/BA.

Entende o i. procurador que, nos termos estipulados na legislação deste Estado (artigos 49 e 49-A da Lei do ICMS/BA), o Convênio 136/08 restaria eficaz e aplicável na data estipulada em seu próprio texto, qual seja, 01/01/2009.

A respeito da tese de que se trata de Acordo autorizativo, e de que, por isso, precisaria ser recepcionado na legislação interna para ser eficaz, salienta que o STF vem decidindo, em reiterados julgados, não haver diferença entre convênios autorizativos e impositivos, uma vez que tal distinção não existe na LC 24/75.

A par dessa concepção, tendo-se os Convênios ICMS 110/07 e 136/08 como impositivos, restariam os mesmos aplicáveis a partir das datas estatuídas em suas cláusulas ou no trigésimo dia após a

publicação da ratificação nacional (art. 49-A, I da Lei nº 7.014/96).

Com o advento da Lei Complementar (LC) 101/00, que condicionou a concessão de benefícios fiscais à disponibilidade orçamentária, a questão, aparentemente, mudou de figura, uma vez que as isenções, incentivos etc. somente caberiam na hipótese de existência de recursos. Nessa situação, aplicar-se-ia o comando do art. 49-A, I da Lei nº 7.014/96, segundo o qual a vigência do Acordo estaria condicionada ao ato jurídico de recepção na legislação interna.

Entretanto, a matéria em análise possui algumas peculiaridades, sobre as quais passa a se debruçar.

No verso da fl. 727, transcreve o preâmbulo do Convênio ICMS 110/07, ressaltando, com fundamento nos artigos 102 e 199 do CTN e 6º a 10 da LC 87/96, não existir margem para dúvidas de que não se trata de norma de definição de regras de benefício, mas de regime de substituição tributária (instituto destinado a diminuir o número de obrigados ao pagamento, de modo a tornar factível a arrecadação e a fiscalização).

Conclui, da redação introdutória do Convênio ICMS 110/07, que o Acordo não se enquadra entre os definidos nos sobreditos artigos da CF/88 e da LC 24/75. Não contém normas que dispõem sobre benefícios fiscais. Vincula-se, na verdade, ao art. 199 do CTN (Código Tributário Nacional), cujo foco reside nas atividades de arrecadação e fiscalização, molas propulsoras do regime da substituição tributária.

Toma como fundamento o art. 103 do CTN (fls. 729/730) e encerra opinando no sentido de que o Convênio 136/08 entrou em vigor na data definida em seu texto (01/01/2009), não havendo que se falar em recepção na legislação estadual.

## VOTO

Com respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que abordou todos os aspectos ventilados pelo impugnante, ora recorrente, nada existe que possa ensejar prejuízo ao contraditório ou ao direito de defesa, que restaram garantidos. O contribuinte demonstrou ter compreendido a imputação, o que conclui em face da minuciosa exposição de mérito constante da peça recursal.

Não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º do RPAF/1999).

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Acolho sem ressalvas o Parecer jurídico de fls. 725 a 730.

Com efeito, o art. 155, § 2º, XII, “g” da CF/88 confere à lei complementar o poder de regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, o que já havia sido feito por meio do art. 4º da LC 24/75 (recepcionada em 88), com dispositivos correlatos nos artigos 49 e 49-A da Lei do ICMS/BA.

*XII - cabe à lei complementar:*

*(...)*

*g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

*Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.*

*Art. 49. Fica o Poder Executivo autorizado a celebrar e ratificar convênios para concessão e revogação de isenção, redução de base de cálculo, manutenção de crédito, concessão de crédito presumido e demais favores,*

*incentivos ou benefícios fiscais de deliberação sujeita à competência do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).*

*Parágrafo único. A Secretaria da Fazenda poderá celebrar convênio ou firmar protocolo com outras unidades da Federação, no sentido de fixar medidas de controle e de fiscalização, bem como para troca de informações econômico-fiscais.*

*Art. 49-A. O benefício fiscal previsto em convênio celebrado e ratificado na forma prevista em lei complementar tem aplicação:*

*I - tratando-se de convênio impositivo:*

*a) a partir da data prevista no próprio convênio;*

*b) no trigésimo dia após a publicação da ratificação nacional do convênio, se este for omissivo quanto à data de sua vigência;*

*II - tratando-se de convênio autorizativo, a partir da vigência do ato jurídico pelo qual vier a ser introduzido na legislação interna.*

*Parágrafo único. No caso de convênio destinado a prorrogar o prazo de vigência de benefício fiscal já concedido, uma vez publicada a sua ratificação no Diário Oficial da União, sua aplicação será automática, mesmo em se tratando de benefício fiscal contemplado em convênio autorizativo.*

O Convênio 110/07 foi celebrado para dispor sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com outros produtos. Portanto, não se destina à definição de regras de isenção, incentivo ou benefício fiscal, mas de substituição tributária, motivo pelo qual não se aplicam os dispositivos constitucionais e legais acima transcritos.

Conforme assinalou a PGE/PROFIS, o Convênio 110/07 não se enquadra entre os previstos nos referidos preceptivos da Constituição Federal e da LC 24/75. Não contém normas que dispõem sobre isenção, incentivo ou benefício fiscal. Vincula-se ao art. 199 do CTN (Código Tributário Nacional), cujo foco reside nas atividades de arrecadação e fiscalização, molas propulsoras do regime da substituição tributária.

Tal regime é um mecanismo de simplificação da apuração e do recolhimento de impostos, que visa diminuir o número de contribuintes obrigados ao pagamento a um patamar razoavelmente passível de ser fiscalizado.

*Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.*

*Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.*

Por conseguinte, com supedâneo nos artigos 103, III e 100, IV do CTN, decido que os Convênios ICMS 110/07 e 136/08 entraram em vigor nas datas previstas em suas cláusulas (28/09/2007, com efeitos a partir de 01/10/2007, e 01/01/2009), não havendo que se falar em necessidade de recepção na legislação estadual.

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*(...)*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:*

*(...)*

*III - os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista.*

A despeito do alegado teor autorizativo do Convênio ICMS 110/07, o que não se mostrou verdadeiro, a sua cláusula vigésima primeira dispõe que os Estados e o Distrito Federal **concederão** diferimento ou suspensão do lançamento do imposto nas operações internas ou interestaduais com AEAC ou com B100, quando destinados à distribuidora de combustíveis, para o momento em que ocorrer a saída da gasolina resultante da mistura com AEAC ou a saída do óleo

diesel resultante da mistura com B100.

Os §§ 10 e 11 da cláusula vigésima primeira, **vigentes quando dos fatos auditados**, estatuíam o seguinte:

*§ 10. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura de gasolina com AEAC ou da mistura de óleo diesel com B100, deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou B100 contido na mistura.*

*§ 11. O estorno a que se refere o § 10 far-se-á pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ou de B100 ocorridas no mês, observado o § 6º da cláusula vigésima quinta.*

Veja-se que o § 11 determina que o estorno a que se refere o § 10 far-se-á por recolhimento, motivo pelo qual não acato o argumento de que o primeiro (§ 10) não exige o recolhimento e o segundo (§ 11) exige.

Conforme se verifica no campo “Base legal” de fl. 01, o autuante tomou como fundamento o art. 512-A, § 6º-B do RICMS/97, segundo o qual:

*Art. 512-A. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com as mercadorias abaixo especificadas, na condição de sujeito passivo por substituição, os contribuintes a seguir indicados (Lei 7014/96 e Convênio ICMS 110/07):*

*(...)*

*§ 6º-B. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com o produto resultante da mistura de óleo diesel com biodiesel deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de biodiesel remetido.*

O parágrafo (§ 6º-B) deve ser interpretado em conformidade com a cabeça do artigo (art. 512-A), que faz expressa referência ao Convênio ICMS 110/97, tendo incorporado, assim, à legislação tributária desta unidade da Federação, as normas do Acordo interestadual.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## **VOTO DIVERGENTE**

Peço vênica para divergir do posicionamento adotado pelo i. Relator.

De início, informo que assiste razão a defesa do recorrente em relação aos períodos compreendidos entre abril de 2009 a maio de 2010.

Da defesa apresentada, bem como da explanação realizada pelo patrono da empresa tira-se a seguinte conclusão:

O art. 512-A, § 6º-B do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, exigia apenas o estorno de crédito mediante débito na escrita fiscal, sem referência alguma a recolhimento. Ademais, a norma do §11º da cláusula vigésima primeira do Convênio 110/07.

Antes disso, não havia na norma estadual, nem no Convênio 101/2008 a exigência de estorno e recolhimento. Tal exigência surgiu com a edição do Decreto nº 11.289/08, que acrescentou o parágrafo 6º-D ao art. 512-A do RICMS/97, contudo, sem mencionar o álcool anidro.

Tal previsão (estorno mediante recolhimento dos créditos atinentes ao biodiesel B100), proveniente do Convênio ICMS 136/08 (Convênio que altera o 100/07), só foi incorporada à legislação baiana, como dissemos acima, através do art. 286, XIV, § 7º do RICMS/12.

Deste modo, nota-se que parte da presente autuação fiscal se fundamentou exclusivamente no §11º da cláusula vigésima primeira do Convênio 110/07, o qual não estava internalizado na legislação tributária do Estado da Bahia vigente à época (abril de 2009 a maio de 2010).

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo parcialmente a autuação fiscal.



## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206923.0002/13-5**, lavrado contra **ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$573.893,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Laís de Carvalho Silva, Leonel Araújo Souza e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR VOTO VENCEDOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS