

PROCESSO - A. I. Nº 269354.0001/19-7
RECORRENTE - ATLÂNTICA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0148-05/19
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04/06/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0099-11/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ADITIVO. Trata-se de crédito fiscal nas aquisições de aditivo, aplicado nos combustíveis, com fase de tributação encerrada, e, por isso, não deve o contribuinte se creditar do ICMS, eis que tal insumo não compunha a base de cálculo do ICMS-ST, o que violaria o princípio da não-cumulatividade, já que o crédito não seria compensado com o correspondente débito do imposto, por não compor a base de cálculo do ICMS-ST. **b)** AEAC. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DO DIFERIMENTO. Vedada a utilização do crédito fiscal do etanol anidro, por se tratar de mercadoria sujeita ao regime de diferimento, cujo destaque do imposto não é permitido nos documentos fiscais. Não provada a alegação recursal de que os créditos fiscais das infrações tenham sido estornados. Mantida a Decisão recorrida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO. Trata-se dos aditivos, utilizados como insumos de combustíveis aditivados, o que inviabiliza a cobrança do ICMS sobre a diferença entre as alíquotas. Infração insubstancial. Afastada a nulidade arguida. Modificada a Decisão. Recurso **PARCIALMENTE PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 5ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0148-05/19, que julgou o presente Auto de Infração Procedente em Parte, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$57.316,60, em decorrência da constatação de três infrações, a saber:

Infração 1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$3.471,12, referente a aquisição de material destinado a uso ou consumo do estabelecimento, aditivos para serem adicionados à gasolina e ao óleo diesel, estes com fase de tributação encerrada, nos meses de: abril e outubro de 2014; fevereiro e setembro de 2015; fevereiro e outubro de 2016; setembro de 2017; janeiro, março julho e setembro de 2018.

Infração 2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$47.491,80, referente a mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, etanol anidro, sujeitas ao regime de diferimento (Convênio ICMS 110/07), desacompanhadas de comprovante de recolhimento do imposto e o remetente destacou o ICMS, inerentes aos meses de junho e dezembro de 2015.

Infração 3. Deixou de recolher o ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, no valor de R\$6.353,68, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, no que tange as aquisições de aditivos da gasolina e óleo diesel, estes com tributação encerrada, nos meses de: abril e outubro de 2014; fevereiro e setembro de 2015; fevereiro e outubro de 2016; setembro de 2017; janeiro, março julho e setembro de 2018.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$57.005,12, após

indeferir a diligência e não acolher a preliminar de nulidade, diante das seguintes considerações de mérito:

VOTO

[...]

No mérito, quanto à infração 1 (crédito indevido/uso/consumo – aditivos), o sujeito passivo alegou que “o crédito foi estornado” nos termos dos artigos 290 e 292, § 1º do RICMS/BA.

O autuante afirmou que os aditivos são acrescentados à gasolina e ao diesel que tem fase de tributação encerrada, e que o sujeito passivo não comprovou a realização dos estornos.

Diante do argumento defensivo, percebe-se que a sociedade empresarial reconhece que o produto aditivo caracteriza-se como material de uso ou consumo. Entretanto, alega ter efetuado o estorno de “100%” do crédito, mas não juntou ao processo qualquer documento fiscal para provar o alegado.

Logo, considerando que o demonstrativo elaborado pela fiscalização, juntado à fl. 14, com base na EFD relaciona as notas fiscais de entradas e o montante dos créditos escriturados indevidamente no livro de Registro de Entrada de Mercadorias, não acato a alegação defensiva por constituir mera negativa de cometimento da infração, o que, à luz do art. 143 do RPAF/99, não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto. Infração procedente.

Relativamente à infração 2 (crédito indevido/etanol anidro), o sujeito passivo apresentou na defesa a mesma alegação de que “o crédito foi estornado com base no art. 292, §1º do RICMS/BA e art. 290, decreto nº 13.780/2012”.

O autuante esclareceu que o produto etanol anidro está submetido ao regime de diferimento previsto no Convênio ICMS 110/07, e que tendo o fornecedor destacado o crédito na nota fiscal, sem base legal, o crédito fiscal escriturado é indevido, a menos que se fizesse acompanhar do comprovante do pagamento do ICMS.

Também, com relação à infração 2, percebe-se que o defensor reconhece ter escriturado de forma indevida o crédito fiscal relativo às aquisições de etanol anidro. Porém, alegou que efetuou o estorno do crédito em 100%, mas não juntou nenhuma prova neste sentido ao processo.

Portanto, restou comprovada a utilização indevida do crédito fiscal, conforme demonstrativo de fl. 15, que relaciona as notas fiscais e créditos escriturados (EFD) no livro de Registro de Entradas. Não acato a alegação defensiva de que os créditos fiscais foram estornados por falta de prova, nos termos do art. 143 do RPAF/99. Infração 2 procedente.

Com relação à infração 3 (diferença de alíquota), constato que o autuado reconheceu ser devida a diferença de alíquota relativa às aquisições interestaduais de aditivos, mas argumentou que “não foi considerado no cálculo o ICMS destacado”.

O autuante reconheceu, em parte, o argumento defensivo, refez o demonstrativo original, reduzindo os valores exigidos nos meses de abril e outubro/2014 e fevereiro e setembro/2015.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

A) O autuado às fls. 32 e 33 alegou que “com o abatimento dos valores da infração 1” de R\$3.471,12 resulta em valor devido de R\$2.882,56;

B) A fiscalização refez o demonstrativo original de fl. 16 e indicou redução de valores exigidos nos meses de abril e outubro/2014 e fevereiro e setembro/2015, permanecendo inalterados os valores exigidos nos demais meses de 2016 a 2018.

Com relação ao argumento de que na apuração da diferença de alíquota, relativa a aquisições interestaduais de material de uso ou consumo (aditivo) desta infração, deva ser deduzido o montante dos créditos fiscais utilizados indevidamente (infração 1), observo que:

1) Até 31/12/2015, o valor do ICMS da diferença de alíquota tinha como base de cálculo o valor resultante da aplicação do porcentual da diferença entre a alíquota interna e interestadual (art. 17, XI c/c o §6º da Lei 7.014/96);

2) A partir de 01/01/2016 com a alteração da redação do inciso XI do art. 17 dada pela Lei nº 13.373/2015, com efeitos a partir de 01/01/16 foi modificado o critério do cálculo do ICMS DIFAL, instituindo:

XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.

Pelo exposto, constato que no demonstrativo refeito pela fiscalização englobando o período até 31/12/2015, foi exigida no demonstrativo original (fl. 16) integrando o ICMS, a base de cálculo e deduzido o crédito fiscal. No

demonstrativo feito pela fiscalização (fl. 68), foram apurados os valores do ICMS DIFAL corretamente de acordo com a legislação vigente.

Tomando por exemplo a NF 6124 (fl. 68), com valor de R\$3.801,60, foi multiplicado pela diferença da alíquota interna e interestadual ($17\% - 7\% = 10\%$), o que resultou em valor devido de R\$380,16.

Portanto, neste período não havia previsão de dedução de crédito fiscal, como alegado pelo defendant, e estão corretos os valores indicados pela fiscalização de R\$380,16 para os meses de abril e outubro/2014 e fevereiro e setembro/2015.

No período fiscalizado de 2016 a 2018, depois da alteração da redação do inciso XI, do art. 17 da Lei 7.014/96, o cálculo do ICMS DIFAL foi feito integrando o ICMS à base de cálculo, conforme demonstrativo de fl. 16, que foi mantido no demonstrativo feito de fl. 68, no qual foi deduzido o valor do ICMS destacado no documento fiscal, motivo pelo qual não pode ser acolhido o argumento e valores indicados na defesa às fls. 32 e 33, tendo em vista que não foi demonstrado como foi apurado, ou seja, foi apenas deduzido do valor apurado pela fiscalização, o valor do ICMS destacado na nota fiscal, que já foi deduzido na planilha original (fl. 16).

Pelo exposto, a infração 3 é procedente em parte, ficando reduzido o débito original de R\$6.353,68 para R\$6.042,20 conforme demonstrativo abaixo:

[...]

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, com redução do débito de R\$57.316,60 para R\$57.005,12.

No Recurso Voluntário, às fls. 84 a 110 dos autos, o recorrente, após análise da tempestividade do seu recurso e síntese da autuação, reitera, por diversas vezes, suas alegações de defesa, conforme a seguir:

Arguiu preliminar de nulidade do Auto de Infração sob a alegação, em apertada síntese, de que o autuante não precisou qual fato gerador restou “supostamente sonegado”, de forma que o contribuinte pudesse identificar o dispositivo legal e a irregularidade que por ventura (sic) tenha cometido. Assim, com base no art. 18 e incisos do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, requer o cancelamento do Auto de Infração.

Alega, ainda, cerceamento de defesa em razão da necessária perícia técnica, cujo pedido foi descartado pela JJF, do que afirma que somente poderia se comprovar os alegados estornos de créditos, relativos às infrações 1 e 2, através de perícia técnica. Assim, pugna pelo reconhecimento do cerceamento de defesa, a fim de que a prova requerida possa ser produzida.

No mérito, em relação à infração 1, o recorrente aduz que “...foi destacado nas entradas e na apuração do ICMS e o crédito foi estornado com base no Art. 292, parágrafo 1º do RICMS/BA e artigo 290, decreto nº 13.780/2012”, cujos dispositivos legais transcreve para, ao final, concluir que “In casu, O ICMS débito destacado nas saídas dentro da Bahia tem que fazer estorno 100% com base no Art. 292, parágrafo 1º do RICMS/BA – Decreto nº 13780/2012, visto que nas entradas já foram pagos o ICMS com base na substituição tributária, a revelar a completa improcedência do auto de infração”.

Inerente à infração 2, o apelante alega que o crédito indevido relativo à aquisição de etanol anidro “...foi destacado nas Entradas e na apuração do ICMS e o crédito foi estornado com base no Art. 292, parágrafo 1º do RICMS/BA e artigo 290, decreto nº 13.780/2012”, cujos dispositivos legais transcreve para, ao final, concluir que “O ICMS débito destacado nas saídas dentro da Bahia tem que fazer estorno 100% com base no Art. 292, parágrafo 1º do RICMS/BA – Decreto nº 13780/2012, visto que nas entradas já foram pagos o ICMS com base na substituição tributária, portanto, não procede do Auto de Infração”.

Em seguida, salienta que o anidro é utilizado como insumo e que no julgamento foi afirmado que não houve comprovação do estorno. Contudo, diz anexar comprovante de que, de fato, realizou a referida operação corretamente, o que revela a insubsistência da infração, eis que as discussões relativas ao sistema de créditos e débitos, na hipótese discutida, quando muito, são oportunizadas, exclusivamente, à refinaria, porquanto esta é a única empresa que recolhe ICMS, seja na qualidade de contribuinte, seja na qualidade de responsável (substituta tributária), daí a correta conduta da recorrente, pois:

“Ora, quando o álcool aporta na distribuidora, a refinaria já antecipou o ICMS de cada uma das fases produtivas subsequentes, inclusive o devido pela saída do etanol da usina.

Considerando que é a refinaria que recolhe todo o ICMS do ciclo produtivo e que a metodologia de cálculo resulta no mesmo efeito prático da sistemática de abatimento mediante créditos e débitos isoladamente apurados em cada fase, vê-se que a recorrente realizou sim o estorno do imposto, não havendo que se falar em utilização indevida do crédito fiscal.”

Em suma, o recorrente defende que a liquidação dos valores acostados ao Auto de Infração deveriam necessariamente constar dos créditos das operações anteriores de modo a manter-se em alinhamento com o preceito constitucional da não-cumulatividade e que, da simples análise aritmética dos demonstrativos fiscais, nota-se que não se aplicou os artigos 290 e 292, § 1º do RICMS/BA, uma vez que o ICMS já foi pago com base na substituição tributária, não podendo olvidar-se que tal procedimento vem em conflito com o art. 155, §2º, I da Constituição Federal.

No tocante à infração 3, referente à falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas, o sujeito passivo aduz que os valores calculados estão errados, uma vez que não considerou no cálculo o ICMS destacado, cujos valores corretos, com abatimento dos valores da infração 1, resulta em R\$2.882,56 e não o constante na Decisão recorrida.

Posteriormente, passa a fazer reflexões relativas ao produto substituto tributário e a ausência de prejuízo ao erário, eis que o combustível, suposto fomento para aplicação da pena pecuniária, é um item substituto tributário, razão pela qual obviamente teve o ICMS recolhido na operação anterior, razão para o Auto de Infração ser cancelado, segundo o recorrente.

Por fim, subsidiariamente, requer que os valores impostos com a etiqueta de diferencial de alíquota e a sanção por não recolhimento do mesmo sejam calculados sob a subtração do já adimplido.

Diz, ainda, serem as sanções aviltantes e que as multas impostas são reveladoras da integral incapacidade de pagamento, quer pelo patrimônio empresarial, quer pelo pessoal, resultando a prática vedada na Constituição Federal de ofensa aos direitos dos contribuintes e, ainda, de defesa do consumidor.

Ao final, requer:

- a) Que interposto o recurso, possa surtir seu efeito suspensivo em relação ao crédito tributário;
- b) Seja anulado o Auto de Infração com base no art. “38” do Decreto nº 7.629;
- c) Que seja reconhecido o cerceamento de defesa, haja vista o indeferimento da prova pericial;
- d) Que seja cancelado o Auto de Infração por inaplicabilidade dos dispositivos que o suportam em face do disposto nas razões de mérito;
- e) Diante de todas as considerações, sobressaia evidente a insubsistência e improcedência da ação fiscal e, caso assim, notadamente porque comprovado o estorno do imposto, de modo que se espera o cancelamento do Auto de Infração e, caso assim não entenda, que seja deduzido e revisto os valores constantes no Auto de Infração, conforme já exposto e com base no art. 149 e seus incisos do CTN, entre eles os acréscimos moratórios e a multa.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte - com atividade de comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes - conforme previsto no art. 169, I, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância, a qual julgou o Auto de Infração Procedente em Parte no valor de R\$57.005,12, consoante Acórdão JJF nº 0148-05/19.

De início, quanto à arguição de nulidade do Auto de Infração, sob a alegação de que o “agente fiscalizador não individualiza sob qual hipótese ocorreu o “suposto” ilícito, torna-se impossível

o agente imputado tecer suas teses de defesa, já que nem sequer sabe claramente o que lhe é imputado, há de esclarecer que os demonstrativos, às fls. 14 a 16 dos autos, relaciona analiticamente todos os documentos fiscais que fundamentam as três acusações fiscais, objeto do Auto de Infração, citando data, número e chave de acesso da nota fiscal, CNPJ e Estado do remetente, NCM e descrição do produto, além das quantidades, valores das operações e ICMS apurado, cujo recebimento das planilhas foram atestadas pelo apelante ao registrar em sua peça recursal que:

“Indubitável também é que conforme se infere do auto de infração, em acento as planilhas de, o agente estatal aponta vários documentos fiscais como fonte de valores postos a base da exação pretendida, todavia, equivoca-se a não juntar aos autos frutos do processo fiscalizatório os respectivos documentos fiscais que lhe conduziram o entendimento, dado ser esta a materialização das suas proposições.”

Sendo assim, tal excerto é uma prova incontestável de que o sujeito passivo teve conhecimento de quais documentos fiscais se valeu a fiscalização, para a apuração dos débitos fiscais ora exigidos, em que pese se insurgir apenas quanto ao fato de tais documentos não se encontrarem anexados aos autos.

Quanto à esta hipótese, há de se convir, que por se tratarem de documentos de posse do contribuinte, desnecessário sua anexação ao processo administrativo fiscal. Ademais, tratando-se de documento fiscal eletrônico, cuja chave de acesso consta no citado demonstrativo, sua visualização é permitida pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital).

Também não tem guarita a pretensão recursal de que o enquadramento genérico da infração, impossibilitou ao contribuinte identificar o dispositivo legal e a irregularidade que porventura tenha cometido. E não tem acolhimento, eis que, as imputações além de serem precisas e cristalinas, o art. 19 do RPAF prevê que:

Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Ademais, da análise das razões recursais, verifica-se que o recorrente entendeu plenamente do que estava sendo acusado e exerceu na íntegra seu direito de defesa, inexistindo qualquer prejuízo ao contraditório e ao direito de defesa do sujeito passivo, sendo observados todos os requisitos do devido processo legal, inclusive com o perfeito enquadramento da infração, razão de anuir em todos os termos o quanto já consignado na Decisão recorrida no sentido de afastar a pretensa nulidade do Auto de Infração.

Assim, diante de tais considerações, não há como se acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração.

Melhor sorte não coube ao recorrente, quando alega cerceamento de defesa em razão do indeferimento do seu pedido de perícia técnica pela JJF, de modo a comprovar os alegados estornos de créditos, relativos às infrações 1 e 2 do lançamento de ofício. Inexiste cerceamento do direito de defesa, o fato de a JJF indeferir o pedido de diligência, por entender desnecessária a produção de tal prova, conforme ocorreu na decisão *a quo*, conforme preceitua o art. 147, II, “b” do RPAF, e citado na Decisão recorrida como fundamento para o indeferimento.

Ademais, por se tratar de provas alegadas pelo sujeito passivo e ínsitas em sua escrita fiscal, nos termos do art. 147, “b” do RPAF, não deve ser deferida quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, razão também para não vislumbrar qualquer necessidade para realização de diligência ou de perícia. Aliás, como fez o próprio recorrente, às fls. 118 e 119 dos autos, ao anexar cópia do livro Registro de Apuração do ICMS relativo aos meses de junho e dezembro de 2015, em que pese não lograr êxito em elidir a acusação fiscal, conforme veremos.

Quanto ao mérito, relativo à exação 1, na qual se exige o ICMS de R\$3.471,12, sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal, referente a aquisição de aditivos para serem aplicados à

gasolina e ao óleo diesel, estes com fase de tributação encerrada, o recorrente limita-se a alegar que “...foi destacado nas entradas e na apuração do ICMS e o crédito foi estornado com base no Art. 292, parágrafo 1º do RICMS/BA e artigo 290, decreto nº 13.780/2012”.

Equivoca-se o recorrente em sua tese recursal, eis que tal dispositivo regulamentar, diz respeito ao **estorno de débito** inerente à mercadoria com imposto substituído, e que na saída subsequente foi debitado imposto, caracterizando duplicidade de tributação e, por isso, deve-se estornar o débito correspondente no final do mês no livro Registro de Apuração do ICMS.

No caso em análise, trata-se de utilização indevida de crédito fiscal nas aquisições de aditivos aplicados nos combustíveis, estes com fase de tributação encerrada, e, por isso, não deve o contribuinte se creditar do imposto nas aquisições dos citados aditivos, conforme relação às fls. 14 dos autos, eis que tal insumo (aditivo), não compunha da base de cálculo do ICMS-ST, consoante parecer da COPEC no Acórdão CJF nº 0317-12.17, cujo excerto a seguir transcrevo, e, nesse contexto, o uso do crédito relativo às entradas, violaria o princípio da não-cumulatividade do ICMS, visto que o crédito não seria compensado com o correspondente débito do imposto, por inexistir, ao não compor o aditivo a base de cálculo do ICMS-ST. Assim sendo, 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, fato este sequer questionado.

Neste contexto, do aditivo não compor da base de cálculo do ICMS-ST, aplica-se o previsto no art. 290 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), o qual prevê que:

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.

Eis o que consta do voto consignado no Acordão da CJF nº 0317-12.17, relativo ao A. I. Nº 326297.0009/15-0:

Em face da necessidade de maiores esclarecimentos sobre o assunto, os autos foram baixados em diligência ao órgão especializado na área de combustíveis da Secretaria da Fazenda, a Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis (COPEC), que informou categoricamente (fl. 159) que, ao contrário do que foi alegado pelo recorrente, “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”.

Porém, o que o recorrente comprova às fls. 118 e 119 dos autos, são os estornos de débito (que difere de estorno de crédito), nos termos previstos no art. 292, § 1º do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA).

Diante de tais considerações, me alinho à Decisão recorrida, quando afirma que:

Logo, considerando que o demonstrativo elaborado pela fiscalização, juntado à fl. 14, com base na EFD relaciona as notas fiscais de entradas e o montante dos créditos escriturados indevidamente no livro de Registro de Entrada de Mercadorias, não acato a alegação defensiva por constituir mera negativa de cometimento da infração, o que, à luz do art. 143 do RPAF/99, não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto. Infração procedente.

No tocante à exação 2, na qual se exige o ICMS de R\$47.491,80, sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal destacado nos documentos fiscais, referente à aquisição interestadual de etanol anidro, mercadoria sujeita ao regime de diferimento (Convênio ICMS 110/07), desacompanhadas de comprovante de recolhimento do imposto, igualmente ao item anterior, o recorrente limita-se a alegar que “...foi destacado nas entradas e na apuração do ICMS e o crédito foi estornado com base no Art. 292, parágrafo 1º do RICMS/BA e artigo 290, decreto nº 13.780/2012”, como também que “O ICMS débito destacado nas saídas dentro da Bahia tem que fazer estorno 100% com base no Art. 292, parágrafo 1º do RICMS/BA – Decreto nº 13780/2012, visto que nas entradas já foram pagos o ICMS com base na substituição tributária, portanto, não

procede do Auto de Infração”.

Neste caso específico do etanol anidro, por se tratar de álcool a ser misturado na gasolina tipo “A” para transformá-la em gasolina tipo “C”, com tributação subsequente encerrada, em decorrência da substituição tributária realizada pela refinaria, nos termos da cláusula vigésima primeira, parágrafo primeiro, do Convênio ICMS 110/07, redação vigente à época, o imposto do etanol anidro é deferido, devendo ser pago de uma só vez, englobadamente, com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as operações subsequentes com gasolina ou óleo diesel até o consumidor final.

Nesta condição, aquisição de mercadoria sujeita ao diferimento, não caberia o destaque do imposto pelo remetente e muito menos o crédito pelo destinatário, conforme ocorreu, eis que tal monta já havia sido considerado quando da apuração da substituição tributária realizada pela refinaria, o que geraria duplicidade de crédito fiscal e afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Tal conclusão, é corroborada através do §5º, inciso I, da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS 110/07, redação vigente à época, que previa o repasse do valor do imposto relativo ao AEAC ou ao B100 devido às Unidades Federadas de origem desses produtos, conforme a seguir:

Cláusula vigésima primeira Os Estados e o Distrito Federal concederão deferimento 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.

§ 1º O imposto deferido ou suspenso deverá ser pago de uma só vez, englobadamente, com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as operações subsequentes com gasolina ou óleo diesel até o consumidor final, observado o disposto no § 3º.

[...]

§ 5º Na hipótese do § 4º, a refinaria de petróleo ou suas bases deverão efetuar:

I - em relação às operações cujo imposto relativo à gasolina “A” ou ao óleo diesel tenha sido anteriormente retido pela refinaria de petróleo ou suas bases, o repasse do valor do imposto relativo ao AEAC ou ao B100 devido às unidades federadas de origem desses produtos, limitado ao valor do imposto efetivamente retido e do relativo à operação própria, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente àquele em que tenham ocorrido as operações interestaduais;

Portanto, é vedada ao adquirente a utilização do aludido crédito fiscal de etanol anidro, não só porque a saída do combustível ocorreu com fase de tributação encerrada, cujo valor do crédito fiscal já havia sido considerado quando da apuração da substituição tributária realizada pela refinaria, mas, principalmente, por se tratar o etanol anidro de mercadoria sujeita ao regime de diferimento (Convênio ICMS 110/07), cujo destaque do imposto não é permitido nos documentos fiscais relativos a operações beneficiadas com o regime de diferimento (art. 55, § 1º do Decreto nº 13.780/12 – RICMS/BA).

Ademais, apesar de tratar de norma relativa AEHC ou álcool não destinado ao uso automotivo, e não ao etanol anidro (AEAC), por analogia, para uso do crédito destacado deverá ser acompanhado de documento de arrecadação, o que não ocorreu, conforme se observa no art. 66, I do RICMS/BA:

Art. 66. Quando o imposto relativo à operação com AEHC ou álcool não destinado ao uso automotivo, transportado a granel, for exigido antes da saída da mercadoria:

I - o Documento de Arrecadação Estadual, devidamente quitado, deverá acompanhar a mercadoria na respectiva circulação;

II - o número de autenticação bancária do documento de arrecadação deverá ser indicado no campo “Dados Adicionais” da nota fiscal de saída e o número desta no campo “Informações Complementares” do respectivo documento de arrecadação.

Por fim, o que o recorrente comprova, às fls. 118 e 119 dos autos, são os estornos de débito, que difere de estorno de crédito, nos termos previstos no art. 292, § 1º do Decreto nº 13.780/12

(RICMS/BA).

Diante de tais considerações, me alinho à Decisão recorrida, quando afirma que:

Portanto, restou comprovada a utilização indevida do crédito fiscal, conforme demonstrativo de fl. 15, que relaciona as notas fiscais e créditos escriturados (EFD) no livro de Registro de Entradas. Não acato a alegação defensiva de que os créditos fiscais foram estornados por falta de prova, nos termos do art. 143 do RPAF/99. Infração 2 procedente.

No que diz respeito à infração 3, na qual se exige o ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais de R\$6.353,68, sob acusação de tratar-se de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, verifico, às fls. 16 dos autos, que tais aquisições se referem a aditivos aplicados na gasolina e óleo diesel, o que os caracterizam como insumos na comercialização de combustíveis aditivados e não como material de uso e consumo.

Em consequência, em que pese vislumbrar a existência de uma diferença entre as alíquotas interestaduais e a interna, como também que tal produto não foi tributado na saída, vislumbro também que não devemos caracterizar os aditivos como material de uso e consumo, mas sim, de insumo, o que inviabiliza a cobrança do ICMS sobre a diferença entre as alíquotas, razão de não acolher o entendimento do autuante, às fls. 56 dos autos, de que “... os aditivos se inserem na atividade de distribuição como produtos a serem consumidos...”, razão para concluir pela insubsistência da terceira infração.

Em relação ao inconformismo do recorrente com o percentual da multa aplicada, devo salientar, que tal penalidade é a prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96, para as infrações apuradas, não cabendo a este Colegiado analisar sua constitucionalidade, sob a alegação de ferir princípios constitucionais da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, falecendo de competência este colegiado a análise sobre constitucionalidade, conforme art. 125, I da Lei nº 3.956/81 (COTEB).

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração Procedente em Parte no valor de R\$50.962,92, por considerar Insubsistente a terceira infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269354.0001/19-7, lavrado contra **ATLÂNTICA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$50.962,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de abril de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS