

A. I. Nº - 092497.0649/24-4  
AUTUADO - DUVALE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO E ÁLCOOL LTDA  
AUTUANTE - PATRÍCIA BARCELOS LEAL  
ORIGEM - DAT SUL / IFMT SUL / POSTO FISCAL BENITO GAMA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 25/11/2025

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0280-02/25NF-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO ANTES DA ENTRADA NO ESTADO. Contribuinte autuado por deixar de recolher o ICMS-ST devido ao Estado da Bahia, na condição de substituto tributário, em operação interestadual de venda de etanol hidratado para destinatário localizado neste Estado. Alegações de nulidade afastadas diante da presença dos documentos nos autos, da aplicabilidade do Convênio ICMS 110/07 e da legislação estadual vigente. Pedido de cancelamento ou redução da multa não apreciado. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/08/2024, no Posto Fiscal Benito Gama, exige um crédito tributário no valor histórico de R\$ 22.327,07, acrescido de multa de 100% e demais acréscimos legais, em decorrência da infração tipificada sob o nº **055.010.004** *“deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia”*.

Consta na Descrição dos Fatos *“falta de recolhimento da antecipação parcial do ICMS em aquisição mercantil interestadual tributável de diversos produtos constantes do DANFE nº 297478, antecipação prevista em convênio, conforme Termo de Ocorrência Fiscal nº 2176811450241, em anexo”*.

Enquadramento Legal – art. 10 da Lei 7.014/96 c/c cláusula quinta do Protocolo ICMS 11/85 e Convênio ICMS 81/93.

Tipificação da Multa - Art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/96.

Constam nos autos: demonstrativo de débito, memória de cálculo, termo de ocorrência fiscal, DANFE da NF-e nº 297.478, DAMDFE, intimação/Aviso de Recebimento, dentre outros documentos.

O sujeito passivo ingressou com impugnação e anexos, através de representante legal, as fls. 14/62. Após se qualificar, descrever as circunstâncias da autuação e comprovar a tempestividade, passou a apresentar as alegações de defesa.

**Da Nulidade da Autuação em Razão da Ausência de Documentos Comprobatórios – Ausência do Lastro Probatório**

Reproduzindo legislação e trechos de jurisprudência sobre o tema, sustentou que o Auto de Infração não foi instruído com os documentos essenciais que fundamentavam a acusação, tais como a nota fiscal base, o Termo de Ocorrência Fiscal e a memória de cálculo. Tal omissão comprometia a verificação do fato gerador e a identificação do sujeito passivo, afrontando o art. 142 do CTN, o art. 28, § 4º, I do RPAF-BA e o art. 130, II do COTEB.

Nesses termos, por nitidamente comprometer a defesa da Impugnante, era patente a constatação de que o Auto de Infração seria nulo, por não atender à exigência legal de apresentação de elementos suficientes para a determinação do Auto de Infração, tal como prescrito tanto no CTN como no referido RPAF-BA.

### **Da Fundamentação Genérica e Consequente Insegurança na Determinação da Suposta Infração em Razão da Ausência de Clareza**

Reiterando os argumentos aduzidos no tópico anterior, chamou atenção para o enquadramento legal utilizado pelo Fisco, qual seja, o artigo 10 da Lei 7.014/96, cumulado com a cláusula quinta do Protocolo ICMS 11/85 e Convênio ICMS 81/93, os quais demonstravam a generalidade da argumentação e a consequente incerteza do Auto de Infração.

Utilizando como fundamento o art. 5º da Constituição Federal, normas infraconstitucionais e precedentes jurisdicionais, discorreu sobre a imprescindibilidade do respeito aos direitos do contribuinte e à observância dos princípios do contraditório e do devido processo legal, cuja violação seria determinante para o reconhecimento da nulidade da autuação, em decorrência da falta de clareza do seu enquadramento legal.

### **Do Equivocado Enquadramento Legal – Convênio de ICMS e Protocolo**

Asseverou que ao lavrar o Auto de Infração, a autoridade fiscal imputou à impugnante a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, com fundamento no art. 10 da Lei nº 7.014/96, na cláusula quinta do Protocolo ICMS 11/85 e no Convênio ICMS 81/93.

No entanto, o art. 10, § 1º, I da referida lei atribuía a responsabilidade tributária apenas às operações interestaduais com petróleo e seus derivados, lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, relativamente às operações subsequentes. No caso, entretanto, o produto objeto da autuação era etanol hidratado, combustível de origem vegetal, não abrangido pela norma invocada.

Além disso, o Protocolo ICMS 11/85 disciplinava a substituição tributária nas operações com cimento, matéria completamente alheia à autuação em exame. De modo semelhante, o Convênio ICMS 81/93 limitava-se a estabelecer normas gerais de substituição tributária, sem tratar de combustíveis, e encontrava-se superado pela legislação complementar posterior.

Nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento deveria observar estritamente os requisitos legais, especialmente quanto à verificação do fato gerador e à determinação da matéria tributável. Ao aplicar dispositivos referentes a produtos e regimes distintos, a autoridade fiscal incorria em erro material de enquadramento, o que comprometia a validade do lançamento.

Cumpria destacar, ainda, que o art. 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, exigia lei complementar para dispor sobre substituição tributária e operações com combustíveis. Inexistindo tal norma específica, não havia suporte legal para a cobrança pretendida.

Diante disso, a autuação revelava vício insanável de fundamentação legal, impondo-se o reconhecimento de sua nulidade.

### **Da Ilegitimidade da Impugnante para Figurar no Polo Passivo da Autuação**

Sustentou que no regime da Substituição Tributária a responsabilidade pelo recolhimento do imposto recaía sobre o primeiro contribuinte da cadeia de circulação, normalmente o produtor ou a usina, que efetuava o pagamento integral e antecipado do ICMS devido nas operações subsequentes.

Dessa forma, a autuação dirigida à impugnante mostra-se indevida, pois esta não integrava o polo passivo da obrigação tributária. O débito em questão referia-se ao ICMS incidente sobre o etanol hidratado, cuja responsabilidade pelo recolhimento pertencia à usina remetente, produtora e primeira responsável tributária na cadeia.

Expôs que a jurisprudência confirmava tal entendimento, colacionado julgado do Tribunal de Justiça de Minas Gerais sobre a matéria.

Ressaltou que a impugnante não realizou a operação geradora do tributo, nem integrava a cadeia da Substituição Tributária como responsável, não subsistindo a exigência fiscal, impondo-se o reconhecimento de sua ilegitimidade passiva e a consequente nulidade da autuação.

**Da Ilegitimidade Ativa do Estado Baiano para Cobrança do Suposto Débito – Artigo 155, § 4º, III, CF/88**

Destacou que no caso em exame, evidenciava-se a ilegitimidade da cobrança efetuada pelo Estado da Bahia em face da Impugnante. Eventuais valores de ICMS a serem repassados ao Fisco baiano deveriam ser demandados ao Estado de origem da mercadoria, destinatário do recolhimento efetuado pela usina produtora do etanol.

Pontuou que a Emenda Constitucional nº 33/2001, ao alterar os artigos 149, 155 e 177 da Constituição Federal, disciplinou o tratamento tributário das operações interestaduais com lubrificantes, combustíveis e gás natural, definindo critérios de repartição de competência entre os Estados. O art. 155, § 4º, III, da Carta Magna, dispunha que, nas operações interestaduais com combustíveis não derivados de petróleo destinadas a não contribuintes, o imposto pertencia ao Estado de origem.

Assim, ainda que não tratasse especificamente de regime de substituição tributária, a competência tributária era do Estado de origem, sendo este o único legitimado a receber o imposto. No presente caso, o combustível objeto da autuação, etanol hidratado, era produto não derivado de petróleo, razão pela qual a usina remetente seria a responsável tributária pelo recolhimento do ICMS devido.

Esclareceu que a Substituição Tributária, por sua natureza, visava simplificar a arrecadação e concentrar a responsabilidade no primeiro elo da cadeia comercial, isto é, no produtor ou usina. Dessa forma, a operação objeto da autuação, entre distribuidora e posto revendedor, ocorria após o recolhimento do imposto e entre não contribuintes, inexistindo responsabilidade tributária da Impugnante.

Concluía-se, portanto, que a autuação promovida pelo Fisco baiano carecia de amparo legal, por desconsiderar a competência constitucional atribuída ao Estado de origem da mercadoria. Impondo-se, assim, o reconhecimento da nulidade do lançamento, por ilegitimidade ativa do Estado da Bahia e ausência de responsabilidade tributária da Impugnante.

**Da Nulidade pela Ausência de Repartição Proporcional aos Estados no Tocante ao Montante do Suposto Débito - – Artigo 155, § 4º, II, CF/88**

Enfatizou que a Constituição Federal, em seu art. 155, § 4º, II, estabelecia regra específica de repartição do ICMS nas operações interestaduais com gás natural, seus derivados, lubrificantes e combustíveis não derivados de petróleo, determinando que o imposto fosse dividido entre os Estados de origem e de destino, de forma proporcional às operações com as demais mercadorias.

No caso concreto, que, ainda que se admitisse tratar-se de operação entre contribuintes, o lançamento fiscal desconsiderou por completo a repartição constitucional do imposto, imputando à Impugnante a totalidade do débito. Tal conduta contrariava o comando constitucional e tornava o crédito tributário ilíquido e juridicamente incerto.

Observou que, a partir dos valores apurados, o Fisco atribuiu à Impugnante o débito integral de R\$ 36.596,99, deduzindo crédito de R\$ 14.269,92, o que resultou em exigência líquida de R\$ 22.327,07, sobre a qual incidiu multa de 100%. A ausência de repartição proporcional entre os entes federados, mesmo na hipótese de operação tributável, comprometia a validade do lançamento, por violar o modelo constitucional de repartição de competência tributária.



Ressaltava que a segurança jurídica e a equidade tributária exigiam a estrita observância das disposições constitucionais que regiam a competência arrecadatória, sob pena de desequilíbrio federativo e de cobrança indevida.

Diante desse contexto, concluía-se que a exigência fiscal, ao atribuir à Impugnante a integralidade do recolhimento do imposto, mostrava-se incompatível com o art. 155, § 4º, II, da Constituição Federal, impondo-se o reconhecimento de sua nulidade.

### **Do Direito**

#### **Da Ausência de Lei Complementar Específica para Regulamentar a Tributação de Combustível Líquido não Derivado de Petróleo – Etanol Hidratado**

Destacou que a ausência de lei complementar específica que regulasse a tributação do etanol hidratado configurava elemento central para o reconhecimento da nulidade do auto de infração lavrado contra a Impugnante.

A controvérsia decorria da utilização indevida de Convênios do CONFAZ para disciplinar matéria reservada à lei complementar, uma vez que tais instrumentos, embora úteis para uniformizar procedimentos entre os entes federados, não possuem força normativa para instituir, modificar ou disciplinar tributos.

Nos termos do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, definindo tributos, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Ademais, o art. 155, § 2º, XII, “h”, da mesma Carta, atribui igualmente à lei complementar a tarefa de definir os combustíveis e lubrificantes sujeitos à incidência única do ICMS, qualquer que seja sua finalidade.

Verificava-se, entretanto, que a tributação do etanol hidratado vinha sendo tratada de forma genérica, sem a devida distinção entre combustíveis derivados e não derivados de petróleo. A Lei Complementar nº 194/2022, ao introduzir o art. 32-A na Lei Kandir (LC nº 87/1996), tampouco solucionou essa lacuna, pois reconheceu a essencialidade dos combustíveis, mas não disciplinou especificamente o etanol hidratado.

Nesse contexto, a tentativa de suprir essa ausência normativa por meio de Convênios do CONFAZ, como o Convênio ICMS 81/93, violava o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, segundo o qual nenhum tributo podia ser exigido sem lei que o estabelecesse. Ademais, a doutrina especializada confirmava que tais Convênios não podiam extrapolar os limites do art. 155, § 2º, XII da Constituição, devendo restringir-se à mera uniformização das normas estaduais, sem inovar no campo da competência tributária.

A inexistência de lei complementar específica gerava insegurança jurídica tanto para os contribuintes quanto para a Administração Tributária, ao dificultar a correta identificação do sujeito passivo e a delimitação das obrigações fiscais relativas ao etanol hidratado. Essas indefinições normativas vinham ensejando autuações indevidas, como a em exame, baseadas em norma destituída de fundamento legal suficiente.

Dessa forma, a autuação contra a Impugnante não encontrava amparo jurídico, por se apoiar em Convênio desprovido de legitimidade constitucional para disciplinar a substituição tributária aplicável ao etanol hidratado.

Concluía-se, portanto, que, enquanto não editada lei complementar específica, a regulamentação dessa matéria por meio de Convênios permanecia inconstitucional e inapta a sustentar exigência fiscal, impondo-se o reconhecimento da nulidade do auto de infração.

#### **Da Imprestabilidade da Multa em Razão do Caráter Confiscatório e Violação aos Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade**

Chamou atenção para a multa de 100% sobre o valor do tributo supostamente devido, que ultrapassava os limites da razoabilidade e proporcionalidade, configurando nítido caráter

confiscatório. Tal sanção encontrava respaldo no artigo 42, V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, mas sua aplicação violava princípios constitucionais.

Asseverou que a Constituição Federal, em seu artigo 150, IV, vedava expressamente a utilização de tributos com efeito de confisco. Assim como, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) vinha reiteradamente reconhecendo que multas superiores a 20% do valor do tributo possuíam caráter confiscatório, especialmente quando não havia indícios de fraude, má-fé ou simulação por parte do contribuinte.

Destacou que a sanção aplicada não guardava proporcionalidade com a infração cometida, que se limitava, no máximo, a um equívoco interpretativo da legislação tributária ou descumprimento de obrigação acessória. A ausência de conduta dolosa ou fraudulenta reforçava a tese de que a multa de 100% era desproporcional e desarrazoada.

Reproduzindo trechos de doutrina e jurisprudência sobre o tema, afirmou que a função das sanções tributárias era educativa e reparatória, não podendo se converter em instrumento de arrecadação. A aplicação de penalidades excessivas comprometia o direito de propriedade do contribuinte e configurava enriquecimento ilícito por parte do Estado.

Dessa forma, requeria o reconhecimento da nulidade da penalidade aplicada, por afronta aos princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco, pugnando pela adequação da sanção aos limites estabelecidos pela jurisprudência consolidada do STF.

### **Dos Pedidos**

Diante do exposto, requeria que a presente Impugnação fosse julgada procedente, em razão dos fundamentos fáticos e jurídicos apresentados, para que fosse integralmente cancelado o Auto de Infração, assegurando-se a observância dos princípios constitucionais e da legislação constitucional e infraconstitucional aplicáveis, a fim de que fosse, **preliminarmente**:

**I** – Declarada a nulidade em razão da ausência de lastro probatório, diante da não apresentação da nota fiscal base, do Termo de Ocorrência Fiscal e da memória de cálculo discriminativos da suposta infração apontada pelo ente fiscal, em violação ao art. 142 do CTN, ao art. 28, § 4º, I, do RPAF-BA (Decreto nº 7.629/1999) e ao art. 130, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/1981);

**II** – Declarada a nulidade por erro material no enquadramento legal da autuação, que mencionou a Lei nº 7.014/96, o Protocolo ICMS 11/85 e o Convênio ICMS 81/93, instrumentos que não correspondiam à hipótese de substituição tributária aplicada às operações com etanol hidratado;

**III** – Declarada a nulidade da autuação em razão da falta de clareza quanto à lavratura e ao enquadramento legal, em descompasso com os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, previstos no art. 5º, LV, da Constituição Federal, e com o art. 2º do RPAF-BA (Decreto nº 7.629/1999);

**IV** – Declarada a nulidade em razão da ilegitimidade da Impugnante para figurar no polo passivo, visto que a Usina remetente foi quem realizou a operação de circulação da mercadoria e, portanto, detinha a responsabilidade tributária originária pelo recolhimento do imposto, não se enquadrando a Impugnante como sujeito passivo da obrigação;

**V** – Determinada a nulidade da autuação em razão da ilegitimidade do Estado da Bahia para fiscalizar e cobrar o suposto débito, considerando que o etanol hidratado, combustível não derivado de petróleo, não conferia à destinatária a condição de contribuinte, cabendo ao Estado de origem a competência tributária, nos termos do art. 155, § 4º, III, da Constituição Federal;

**VI** – Declarada a nulidade do Auto de Infração por iliquidez do crédito tributário, diante da ausência de repartição dos valores entre os Estados de origem e de destino, que atribuiu

indevidamente à Impugnante a integralidade do imposto supostamente devido, em afronta ao art. 155, § 4º, II, da Constituição Federal;

**VII – No mérito**, caso não fossem acolhidas as nulidades anteriormente demonstradas, requeria:

(I) o cancelamento da autuação, ante a inexistência de Lei Complementar específica que regulasse a tributação do etanol hidratado, sendo inaplicáveis os Convênios e Protocolos utilizados pelo Fisco, em afronta aos artigos. 146, III, “a”, e 155, § 2º, XII, “h”, da Constituição Federal;

(II) a nulidade da multa aplicada, fixada em 100% do valor do tributo, por violar os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco, previstos no art. 150, IV, da Constituição Federal;

(III) subsidiariamente, a redução da multa para o patamar de 20% do valor do tributo, em conformidade com a natureza moratória da penalidade e com o entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a arbitrariedade de multas superiores a esse limite.

Finalizou a impugnação requerendo o encaminhamento das intimações para endereço indicado.

A autuante prestou informação fiscal (fls. 64/66), na qual registrou que o contribuinte contestou a exigência fiscal, alegando, em síntese, os seguintes fundamentos:

1. Ausência de documentos essenciais para a autuação, como a identificação do sujeito passivo, a penalidade aplicável e os comprovantes do fato gerador;
2. Ilegitimidade passiva, por entender não ser responsável pelo recolhimento do tributo;
3. Nulidade do lançamento, em razão da inexistência de repartição proporcional do ICMS entre os Estados de origem e de destino;
4. Ausência de lei complementar específica para regulamentar a tributação de combustíveis não derivados de petróleo.

Na análise da fiscalização, constatava que para a lavratura do Auto de Infração, a fiscalização utilizou a Nota Fiscal nº 297.478 como documento-base, conforme fls. 8, além de demonstrativos de débitos juntados às fls. 3 e 4. Verificava que o próprio autuado reproduziu trechos desses documentos em sua defesa, o que comprovava ter tido acesso aos elementos essenciais que embasaram a autuação, afastando a alegação de cerceamento de defesa.

Quanto à ilegitimidade passiva, a fiscalização se fundamentava na Cláusula Segunda do Convênio ICMS 81/93, que atribuía ao contribuinte que realiza operação interestadual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de substituto tributário, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

Além disso, chamava atenção para o disposto no art. 332, III, do RICMS-BA, segundo o qual o recolhimento do imposto deveria ser efetuado antes da entrada no território baiano, quando se tratasse de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação.

Destacou, ainda, que o autuado não possuía regime especial que lhe permitisse recolher o tributo em prazo diferenciado e não se encontrava regularmente inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia.

A alegação de nulidade pela ausência de repartição proporcional do ICMS não prosperava, uma vez que o Estado de origem já havia tributado a saída da mercadoria, conforme destaque na própria nota fiscal. Tal valor, inclusive, foi aproveitado como crédito na apuração do imposto devido ao Estado da Bahia, em observância ao princípio da não cumulatividade.

Ademais, a fiscalização entendia que não existia necessidade de lei complementar específica para amparar a cobrança em exame, pois o Código Tributário do Estado da Bahia já continha as normas aplicáveis à matéria.



Verificava, ainda, que na própria nota fiscal constava a retenção do ICMS devido ao Estado da Bahia, evidenciando o conhecimento, por parte do emitente, da obrigação tributária, não havendo, contudo, o recolhimento do valor retido, o que configurou infração fiscal.

Desse modo, diante das considerações apresentadas, recomendava a manutenção do Auto de Infração, por entender inexistirem vícios formais ou materiais capazes de ensejar sua nulidade, recomendando o encaminhamento dos autos ao CONSEF para as providências de praxe.

É o relatório.

## **VOTO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado durante ação ocorrida no trânsito de mercadorias, em face de sujeito passivo por substituição, que efetuou a retenção e não recolheu o imposto de mercadoria (etanol hidratado – NCM 2207) enquadrada pela legislação interna no regime de substituição tributária, destinada a contribuinte localizado no Estado da Bahia.

O sujeito passivo impugnou o lançamento tributário requerendo a nulidade pelas seguintes razões: **(I)** ausência de lastro probatório, em função da não apresentação dos documentos essenciais à identificação da infração; **(II)** falta de clareza na lavratura e no enquadramento legal, com violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa; **(III)** ilegitimidade passiva, por não ser responsável pela operação de circulação da mercadoria (etanol hidratado), sendo a Usina produtora o sujeito passivo da obrigação tributária; **(IV)** ilegitimidade ativa do Estado da Bahia, o qual é incompetente para fiscalizar e autuar a operação, cuja origem se deu em outro ente federativo; **(V)** iliquidez do crédito tributário, pela ausência da repartição dos valores supostamente devidos entre os entes federativos, imputando indevidamente à Impugnante o valor integral do tributo.

Nas razões de Direito, pugnou pelo **(I)** cancelamento da autuação por ausência de Lei Complementar específica sobre a matéria; **(II)** cancelamento da multa aplicada, com anulação da penalidade imposta (100%); **(III)** subsidiariamente, a redução da multa para o percentual de 20% (vinte por cento).

A autuante prestou informação fiscal discordando dos argumentos do sujeito passivo, pelos seguintes motivos: **(I)** refutou a alegação sobre a ausência de documentos essenciais para autuação, pois o impugnante teria tido acesso ao DANFE, ao demonstrativo de débito e a memória de cálculo, inclusive reproduzindo partes destes em sua defesa; **(II)** com base no disposto pelo Convênio ICMS 81/93, cláusula segunda, e pelo art. 332, inciso III, alínea “a” e § 2º do RICMS/BA, discordava da argumentação sobre a ilegitimidade passiva; **(III)** não concordava com a nulidade pela ausência de repartição proporcional do imposto, pois os valores referentes a cada Estado estavam devidamente destacados no DANFE em análise; **(IV)** alertou sobre a inexistência na legislação da exigência de norma específica para a cobrança do imposto, já que próprio Código Tributário Estadual exercia essa função; **(V)** afirmou a inexistência de vício que ensejasse a nulidade do Auto de Infração.

Finalizou reiterando discordar dos argumentos apresentados pelo sujeito passivo, mantendo a procedência do lançamento tributário.

Antes de apreciar o mérito do presente lançamento tributário, cumpre registrar que a defesa foi exercida dentro do prazo regulamentar. O lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente atendem as formalidades legais e não se inserem em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a sua nulidade.

O contribuinte compareceu ao processo exercendo de forma irrestrita o direito de ampla defesa, abordando os aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos, que ao seu entender, sustentam suas teses defensivas, tendo exercido, sem qualquer restrição, o contraditório no presente processo administrativo fiscal.

Nesse contexto, considerando que todos os dados e informações necessários ao exercício do contraditório e da ampla defesa constam nos autos, os quais foram rebatidos pelo sujeito passivo na peça impugnatória, não acolho o pedido de nulidade suscitado.

Quanto ao pedido de cancelamento da multa aplicada ou redução ao percentual de 20% (vinte por cento), cumpre registrar que este órgão julgador não tem competência para apreciar solicitação de reconhecimento de caráter confiscatório de multa, não nos cabendo realizar juízo de valor sobre a inconstitucionalidade de normas legais, nem afastar a sua aplicabilidade, devendo atuar em estrita obediência ao disposto pelo artigo 167 do RPAF-BA/99, que veda, de forma expressa, a apreciação de tais matérias.

No que tange ao mérito, ao analisar a legislação pátria pertinente à matéria em apreço, constata-se.

Nos termos do art. 155, § 4, inciso II da Constituição Federal de 1988, a destinação do ICMS resultante da tributação de combustíveis não derivados de petróleo se dará: *“nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias”*.

A lei complementar 192/2022, que estabelece e regulamenta a tributação monofásica dos combustíveis, informa, em seu art. 3º, inciso II, semelhante previsão: *“nas operações interestaduais, entre contribuintes, com combustíveis não incluídos no inciso II deste caput, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias”*.

O Convenio ICMS 110/07, o qual dispõe sobre o regime de substituição tributária do ICMS devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, e estabelece os procedimentos para o controle, apuração, repasse, dedução, ressarcimento e complemento do imposto dispõe sobre o tema:

**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, relacionados no Anexo VII do [Convênio ICMS 142/18](#), de 14 de dezembro de 2018, situado em outra unidade da Federação, **a condição de sujeito passivo por substituição tributária**, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos.

O Convenio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, estabelece em sua Cláusula oitava que *“O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria”*.

Nesse contexto, constata-se a obrigatoriedade do sujeito passivo da observância dos comandos da Lei 7.014/96 e do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (RICM-BA) sobre a operação de comercialização da mercadoria em análise:

#### Lei 7.014/96

Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.

#### RICM-BA

Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

(...)

III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:

a) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes.



Desse modo, tendo em vista a disposição Constitucional, o arcabouço normativo, os elementos e as provas constantes nos autos, assim como os destaques na nota fiscal em lide, na qual consta o ICMS recolhido para o Estado de Origem da mercadoria (São Paulo), assim como do ICMS devido ao Estado de destino (Bahia), já abatido o crédito tributário gerado pela operação, não restam dúvidas sobre a existência do débito em discussão.

Contudo, o comprovante de recolhimento do imposto em favor do Estado da Bahia não se encontra nos autos, nem foi apresentado pelo sujeito passivo em sua oportunidade de defesa.

Assim, em que pesem os argumentos do sujeito passivo, relativos a ilegitimidade passiva da Impugnante, ilegitimidade ativa do Estado da Bahia e iliquidez do crédito tributário, não se pode falar em ausência de obrigação pelo recolhimento do imposto devido na operação, antes da entrada da mercadoria no Estado da Bahia, cujo remetente, como demonstrado, é o responsável pelo recolhimento na qualidade de substituto tributário.

Para concluir, na forma do previsto pelo art. 140 do RPAF-BA, que dispõe sobre *“o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas”*, tendo em vista a ausência de comprovação do pagamento do ICMS Substituição Tributária exigido na presente lavratura, voto pela PROCEDÊNCIA do 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 092497.0649/24-4**, lavrado contra **DUVALE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO E ÁLCOOL LTDA.**, devendo o contribuinte ser intimado a recolher o imposto no valor de **R\$ 22.327,07**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso V, alínea “a” da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2025.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - RELATORA

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR