

A.I. Nº - 269277.0025/08-1
AUTUADO - ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LIMITADA
AUTUANTES - OSVALDO AZEVEDO BASTOS FILHO e NELSON OITAVEN SESTOLO
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNE - 26/03/2009

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0036-03/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO DE INSUMOS APLICADOS EM MERCADORIAS CUJAS OPERAÇÕES DE SAÍDA SUBSEQUENTES NÃO SÃO TRIBUTÁVEIS. INSUMOS ADICIONADOS A COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO (ADITIVOS E CORANTES). A MVA (margem de valor adicionado) aplicada para fins de substituição tributária por antecipação diz respeito ao que possa vir a ser agregado nas operações subsequentes. No caso dos combustíveis derivados de petróleo, a MVA somente contempla as operações com os combustíveis “comuns”. Quando o art. 356 do RICMS diz que, uma vez ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes “com as mesmas mercadorias”, como tais devem ser entendidos, no caso dos combustíveis derivados de petróleo, a gasolina e o óleo diesel comuns. Por conseguinte, quando a essas mercadorias são acrescentados depois aditivos e corantes, já não se tem mais “as mesmas mercadorias”, de modo que, em relação a estas, não está encerrada a fase de tributação, sendo portanto legítimo o crédito dos insumos empregados na mistura para obtenção dos novos produtos, e, em contrapartida, cabe à fiscalização verificar se o contribuinte vem pagando o imposto sobre o valor adicionado dos combustíveis que sofreram modificação em sua essência e função, transformando-se em produtos novos, inclusive no que concerne à substituição tributária. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/9/08, diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias cujas saídas subsequentes são “beneficiadas” com não-incidência do imposto – utilização de insumos adicionados a combustíveis derivados de petróleo (aditivos e corantes), cujo pagamento do tributo se deu por antecipação, não tendo havido débito nas saídas. Imposto lançado: R\$ 8.611,01. Multa: 60%.

O contribuinte defendeu-se observando inicialmente que a fiscalização se equivocou na descrição do fato, onde é dito que as saídas subsequentes são beneficiadas com a não-incidência do imposto, haja vista que a operação subsequente está sujeita à tributação do ICMS. Argumenta que tal esclarecimento é importante porque se a operação subsequente fosse imune o estorno do crédito realmente seria devido.

Quanto ao mérito, destaca que o seu estabelecimento atua no segmento de comercialização e distribuição de combustíveis derivados ou não de petróleo, dentre os quais gasolina e óleo diesel, e na comercialização desses produtos a empresa mistura aos mesmos certos aditivos e corantes, cujo

imposto é aproveitado como crédito. Discorda da glosa do crédito, alegando que uma situação como essa viola princípios básicos do ICMS. Fundamenta seus argumentos na Lei Complementar nº 87/96, ponderando que o regime de substituição tributária não foi criado para subtrair do contribuinte direitos estatuídos na legislação, como é o caso do disposto no art. 8º, II, “a”, “b” e “c”, da Lei Complementar nº 87/96. Assinala que a margem de valor agregado (MVA), ou base de cálculo presumida, utilizada pela Petrobrás para fins de retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária, é obtida através de convênio, em que os Estados estabelecem as margens que devem ser aplicadas para cada produto comercializado, e na formação da MVA todos os custos estão computados, de modo que, ao ser retido o imposto pela Petrobrás, tal retenção é feita tomando como base de cálculo a MVA, o que implica dizer que o imposto é retido e recolhido sobre a parcela dos corantes e aditivos misturados à gasolina e ao óleo diesel. Indaga qual a razão de os corantes e aditivos não gerarem direito ao crédito, se o imposto é recolhido sobre esses insumos. Reclama que a presente exigência fiscal acarreta recolhimento do imposto em duplidade, pois, ao exigir o estorno do crédito, o fisco se esquece de que aqueles insumos estão inseridos na MVA utilizada pela Petrobrás, para fins de retenção do imposto incidente nas etapas subsequentes. Reclama que houve violação ao art. 155, § 2º, I, da Constituição. Cita doutrina. Faz um paralelo, por analogia, entre a situação em exame e a tributação do álcool anidro, sustentando que, embora se trate de matéria estranha a este caso, ela reflete uma realidade a ser ponderada. Assinala que o imposto incidente nas vendas de álcool anidro das usinas para as distribuidoras é deferido para o momento da saída de gasolina “A”, e nessas operações não se questiona a manutenção do crédito do imposto. Considera que a situação do álcool anidro é similar à dos insumos em questão nestes autos, sendo que naquela o tributo é deferido, e no caso presente, não, porém tanto o álcool anidro como os aditivos e corantes são necessários para a venda de combustíveis. Pede que o Auto de Infração seja declarado insubsistente.

Um dos fiscais prestou informação considerando que as argumentações da defesa são inócuas, pois não há sustentação fática em suas alegações. A seu ver é improcedente a questão preliminar suscitada pela defesa, dizendo que uma breve análise do art. 356 [do RICMS] a põe por terra. Quanto ao mérito, diz que em nenhum momento foi questionado o ramo de atuação do autuado, como também foi constatado que a empresa utiliza os corantes e aditivos para comercializar gasolina e óleo diesel, mas, uma vez recorrendo ao art. 356, o entendimento é no sentido de glosar os créditos utilizados. Opina pela procedência do lançamento.

VOTO

O lançamento em discussão diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias cujas saídas subsequentes são efetuadas com não-incidência do imposto – utilização de insumos adicionados a combustíveis derivados de petróleo, cujo pagamento do tributo se deu por antecipação, não tendo havido débito nas saídas.

Trata-se de crédito relativo a aditivos e corantes que a empresa adiciona à gasolina e ao óleo diesel.

O autuado inicia a defesa observando que na descrição do fato é dito que as saídas subsequentes das mercadorias são beneficiadas com a não-incidência do ICMS, e faz ver que, ao contrário, as operações subsequentes estão sujeitas à tributação do referido imposto. Argumenta que, se as operações subsequentes fossem imunes, o estorno do crédito realmente seria devido.

Não há dúvida que a descrição do fato neste caso realmente não é perfeita, pois as operações subsequentes com combustíveis, após a antecipação do imposto, embora não se sujeitem mais à tributação, não são operações “não tributáveis” – ao contrário, elas são tributáveis, tanto assim que o imposto é retido e recolhido pelo substituto tributário.

Ultrapassada essa impropriedade da descrição do fato, passo ao mérito.

O que se discute aqui é se o contribuinte pode ou não utilizar os créditos dos aludidos corantes e aditivos que são misturados aos combustíveis.

Aparentemente, a resposta a essa questão estaria na simples leitura do art. 356 do RICMS. Advirta-se, contudo, que um dispositivo legal não pode ser interpretado isoladamente, sendo preciso que o intérprete amplie o horizonte de sua análise, de modo a visualizar o sistema jurídico como um todo. Trata-se de uma situação especial, e as situações especiais exigem maior agudeza em sua apreciação. O critério jurídico da não-cumulatividade está acima de peculiaridades deste ou daquele mecanismo de controle fiscal.

O art. 356 do RICMS prevê que, uma vez 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. Grifei as expressões “com as mesmas mercadorias”, “do crédito fiscal” e “salvo exceções expressas”.

A expressão “com as mesmas mercadorias” indica que o tratamento previsto no citado artigo diz respeito às operações com as mercadorias no *mesmo estado físico*. Ora, ao se misturar à gasolina ou ao óleo diesel um aditivo ou um corante, as mercadorias já não são mais “as mesmas”.

Com relação à outra expressão assinalada, quando o art. 356 diz que é vedada a utilização “do crédito fiscal” pelo adquirente, o dispositivo está se referindo àquele crédito da operação própria do substituto tributário, que inclusive já foi compensado com o débito na apuração do imposto a ser antecipado, pois se o contribuinte viesse a utilizá-lo depois haveria dupla utilização do mesmo crédito. Note-se que o legislador não disse que era vedada a utilização “de crédito”, mas sim “do crédito”, ou seja de um crédito perfeitamente determinado.

Isto não é mero jogo de palavras. E aí entra a terceira expressão acima destacada: “salvo exceções expressas”. Como os postos de combustíveis, em regra, comercializam basicamente com mercadorias cujo imposto é pago por antecipação, havendo por isso a possibilidade de acumulação de crédito fiscal na escrita, pelas razões que ficarão evidente logo em seguida, o legislador estabeleceu uma regra no art. 106 do RICMS, que cuida das hipóteses de acumulação do crédito, nestes termos:

“Art. 106. Constitui crédito acumulado o imposto anteriormente cobrado relativo às entradas ou aquisições de bens do ativo imobilizado, material de uso quando com direito a crédito, energia elétrica, matérias-primas, material secundário, produtos intermediários, mercadorias, material de embalagem e serviços de transporte e de comunicação:

.....
II - tratando-se de contribuinte que opere com mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, se o estabelecimento não realizar operações com outras mercadorias cujas saídas ocorram com tributação normal do ICMS, não tendo como ser absorvido o crédito utilizado;”

Já o art. 108, ao regular a utilização do crédito fiscal acumulado, estabelece:

“Art. 108. Os créditos fiscais acumulados a que aludem as alíneas “b” e “c” do inciso I e os incisos II a V do art. 106 poderão ser (Conv. AE 07/71):

I - utilizados na compensação prevista no regime normal de apuração do imposto a recolher, bem como para pagamento das obrigações tributárias do contribuinte decorrentes de operações internas com diferimento;

.....
§ 1º A utilização do crédito acumulado para a compensação ou o pagamento do imposto nos termos do inciso I não depende de autorização fiscal.”

Por conseguinte, o art. 356, ao vedar a utilização de crédito, faz ressalva às *exceções expressas* contidas na legislação, e o “caput” do art. 106, combinado com seu inciso II, prevê a possibilidade inclusive de *acumulação de crédito por contribuinte que opere com mercadorias sujeitas ao*

pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, por exemplo, nas aquisições de bens do ativo imobilizado, material secundário, produtos intermediários, mercadorias... – e a palavra “mercadorias” é bastante neste caso. Se o dispositivo em apreço prevê a possibilidade de acumulação de crédito, é lógico que assim o faz porque admite que o crédito seja utilizado.

Na descrição do fato, no Auto, os corantes e aditivos foram tratados como insumos, com o que concordo totalmente. E na qualidade de insumos se enquadram como produtos intermediários, haja vista que o conceito de produto intermediário não se limita ao âmbito industrial, pois representa, antes, um conceito da ciência econômica.

O autuado argumenta que na margem de valor agregado (MVA) estabelecida pelos Estados através de convênio estão inclusos todos os custos, de modo que, ao ser retido o imposto pela Petrobrás, tal retenção é feita tomando como base de cálculo a MVA, o que implica dizer que o imposto é retido e recolhido sobre a parcela dos corantes e aditivos misturados à gasolina e ao óleo diesel. Reclama que a presente exigência fiscal acarreta recolhimento do imposto em duplicidade, pois, ao exigir o estorno do crédito, o fisco se esquece de que aqueles insumos estão inseridos na MVA utilizada pela Petrobrás, para fins de retenção do tributo incidente nas etapas subsequentes.

De fato, se o custo dos corantes e aditivos estivessem compreendidos na MVA, haveria débito do imposto sobre eles nas saídas dos combustíveis, e portanto seria legítimo o crédito correspondente, com fundamento no art. 106 do RICMS, que, sem sombra de dúvida, abre exceções ao preceito do art. 356.

Cumpre então verificar se na determinação da MVA estão compreendidos os custos dos corantes e aditivos. Para isso, precisa ser examinado de que forma os Estados determinam o percentual de valor agregado para cada tipo de mercadoria, haja vista que esse percentual não é fixado aleatoriamente, mas sim em atendimento a requisitos legais.

O art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 prevê que a base de cálculo, para fins de substituição tributária progressiva, é constituída pela soma do valor da operação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário, mais o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes, mais “a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes” (LC 87/96, art. 8º, II).

Com efeito, prevê o art. 8º da supracitada lei complementar:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

.....
II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.”

Note-se que a lei complementar, ao cuidar da MVA, diz que esta é relativa às operações ou prestações subsequentes. A expressão “inclusive lucro” indica que a MVA não é “somente” o lucro, este constitui apenas um dos seus componentes.

Por aí já se nota que a MVA diz respeito *ao que possa vir a ser agregado* nas operações subsequentes, inclusive o lucro. Porém esse entendimento só é válido para a gasolina e o óleo diesel “comuns”. Quando o art. 356 do RICMS diz que, uma vez ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes *com as mesmas mercadorias*, como tais devem ser entendidos, no caso dos combustíveis derivados de petróleo, a gasolina e o óleo diesel comuns. Quando a essas

mercadorias são acrescentados depois aditivos e corantes, já não se tem mais “as mesmas mercadorias”, de modo que, em relação a estas, não está encerrada a fase de tributação, e por conseguinte é legítimo o crédito dos insumos empregados na mistura para obtenção dos novos produtos.

A partir dessas considerações, concluo, em síntese, que:

- 1) com relação à gasolina e ao óleo diesel comuns, ao ser feita a antecipação do ICMS pelo regime de substituição tributária, fica encerrada a fase de tributação, não havendo novas incidências do imposto nas operações subseqüentes com “as mesmas mercadorias”;
- 2) os corantes e aditivos que venham a ser misturados à gasolina e ao óleo diesel comuns não estão compreendidos na MVA adotada para a retenção e antecipação do ICMS relativo àquelas mercadorias. Feita a mistura, obtêm-se produtos com características físicas e funcionais diferentes. Não sendo mais “as mesmas mercadorias”, não está encerrada a fase de tributação em relação a elas, de modo que são tributáveis as operações subseqüentes, relativamente ao valor acrescido, e por conseguinte é legítimo o crédito dos insumos aplicados para obtenção dos novos produtos.

Sendo assim, é indevida a glosa dos créditos dos aludidos insumos, sob pena de ofensa ao critério constitucional da não-cumulatividade – que não é um “princípio”, mas uma regra de aplicação inarredável.

Para ilustrar o que acabo de afirmar, note-se que nos postos de combustíveis esses produtos são vendidos em bombas distintas: existem as bombas do combustível “comum” e as bombas do combustível “aditivado”. Nestas últimas, o preço é superior. Repisando isso: os combustíveis comuns e os aditivados são armazenados em tanques diferentes, são vendidos em bombas diferentes e têm preços diferentes. Isto implica dizer que não se trata das “mesmas mercadorias”. Por isso, quanto aos combustíveis comuns, está encerrada a fase de tributação. Já no tocante aos combustíveis aos quais foram acrescentados aditivos e corantes, a fiscalização deverá reconhecer o direito ao crédito dos insumos, porém apurar e cobrar o imposto incidente sobre o valor acrescido, ou seja, sobre a diferença entre o preço do combustível comum (em relação ao qual foi retido e antecipado o imposto) e o preço do combustível aditivado.

Recomendo que a repartição fiscal verifique se o contribuinte vem pagando o imposto sobre o valor adicionado dos combustíveis que sofreram modificação em sua essência e função, transformando-se em novos produtos, inclusive no que concerne à substituição tributária. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269277.0025/08-1, lavrado contra **ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LIMITADA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR