

**A. I. N°** - 269277.0023/08-9  
**AUTUADO** - ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTES** - OSVALDO AZEVEDO BASTOS FILHO e NELSON OITAVEN SESTOLO  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** 10.07.09

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0169-05/09**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. LUBRIFICANTES E ADITIVOS. Embora os fornecedores não tenham feito a devida antecipação dos aditivos e corantes, estes estão sujeitos à substituição tributária com base nos artigos 353, II, item 16.2 e 512-A, I, “c” do RICMS-BA., e por conta disso, inclusive por expressa vedação contida no art. 356 do mesmo regulamento, não é possível a utilização do crédito fiscal pelo adquirente. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 28/08/08 para exigir o ICMS no valor de R\$22.390,51, relativo a uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias cujas saídas subseqüentes não possuem incidência do imposto.

O autuado em sua peça defensiva, apresentada tempestivamente, fls. 43 a 51, preliminarmente discorda do autuante entendendo que há incidência do ICMS nas operações de saídas subseqüentes das mercadorias que tiveram o crédito fiscal das entradas glosado.

Quanto ao mérito propriamente dito, informa que a impugnante atua no segmento de comercialização e distribuição de combustíveis, derivados ou não do petróleo, dentre os quais gasolina e óleo diesel.

Aduz que para fins de comercialização dos produtos mistura aos mesmos aditivos e corantes, insumos adquiridos com incidência do ICMS cujo valor aproveita como crédito fiscal, os quais foram objetos da glosa em questão, sob a alegação de que a gasolina e o óleo diesel estão sujeitos ao regime de substituição tributária, o que entende violar princípios do ICMS tratados no âmbito da Lei Complementar nº 87/96 bem como no artigo 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal.

Argui que a Petrobrás é o contribuinte substituto das mercadorias que revende, mas que a substituição não foi criada para subtrair direitos estatuídos na legislação como é o caso do disposto no artigo 8º, inciso II, alíneas a, b e c da LC nº 87/96, o qual transcreve.

Aduz que na Margem de Valor Agregado-MVA estão computados todos os custos, inclusive o dos insumos adquiridos pela impugnante. Nesse caso, entende que a Petrobrás ao reter o ICMS por ele devido aplicando a MVA implica dizer que também o imposto é calculado sobre a parcela dos corantes e aditivos misturados à gasolina e óleo diesel, tendo, portanto, direito ao crédito tributário da aquisição de corantes e aditivos, vez que o custo desses insumos estariam contidos no custo final da mercadoria vendida, o que faz concluir que a presente exigência resulta em duplicidade de incidência de ICMS sobre os mencionados insumos.

Sustenta que na medida em que se exige o estorno do crédito do ICMS pago nas aquisições de matérias primas, onde estas, por decorrência, estão inclusas na MVA utilizada para tributação do ICMS/ST, passa o ICMS a ser um tributo cumulativo violando a sua característica de não-cumulatividade.

Para reforçar seu argumento, o autuado descreve a manutenção do crédito do ICMS deferido relativo à aquisição do álcool anidro adicionado à gasolina “A”, cuja saída está sujeita ao regime de substituição tributária.

Por fim, pede seja declarada a insubsistência do Auto de Infração.

O autuante ao proceder à informação fiscal, fls. 63 a 64, rebate as alegações defensivas dizendo tratar de argumentações inócuas frente à norma do artigo 356 do RICMS que veda a utilização de crédito fiscal pelo adquirente de mercadorias do regime de substituição tributária, o qual transcreve.

Aduz que constatou que a empresa utiliza os corantes e aditivos para comercializar gasolina e óleo diesel, mas que o crédito fiscal dessas aquisições tem o uso vedado pelo artigo citado.

Por fim conclui o autuante reiterando a procedência do Auto de Infração.

Submetido à pauta suplementar, conforme fl. 67, o PAF foi encaminhado a diligência aos autuantes para fazer juntada das notas fiscais relacionadas às fls. 10, 11, 25 e 26 do PAF.

## VOTO

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS relativo a uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias cujas saídas subseqüentes não possuem incidência do imposto.

Observo que o valor do auto originou-se das notas fiscais de entrada (fls. 74 a 127) que a contribuinte apresentou por ocasião da diligência relativamente ao período 01/01/2004 a 31/12/2005.

A autuada impugnou o lançamento preliminarmente discordando do autuante por entender que há incidência do ICMS nas operações de saídas subseqüentes das mercadorias que tiveram o crédito fiscal das entradas glosado.

Aprofundando na análise da específica questão da Infração vejo que a PETROBRÁS é o substituto tributário da autuada quando desta empresa adquire mercadorias para comercialização. Entretanto, não é este o caso, pois se trata de aquisição de aditivos e corantes em operações interestaduais junto a terceiros em que não ocorreu a antecipação tributária, para serem adicionados à gasolina e óleo diesel que adquiriu junto à PETROBRÁS com antecipação tributária pelas fases de comercialização subseqüentes. Caso os aditivos e corantes tivessem sido adquiridos à PETROBRÁS certamente estariam com a antecipação tributária efetivada, mas o fato é que foram adquiridas de terceiros sem antecipação tributária, ou seja, em operações sob aparente regime normal de tributação.

Considerando que todas as saídas são lançadas sem incidência do ICMS uma vez que tiveram a fase de tributação encerrada por conta da antecipação tributária e tendo em vista que os aditivos e corantes fazem parte do custo das mercadorias vendidas pela autuada, a lógica é que essas mercadorias devem ter o mesmo tratamento tributário (substituição tributária) previsto para os produtos fornecidos pela PETROBRÁS.

Visualizando as notas fiscais que tiveram o ICMS glosado como crédito, vejo que embora os fornecedores não tenham feito a devida antecipação dos aditivos e corantes, estes estão sujeitos à substituição tributária com base nos artigos 353, II, item 16.2 e 512-A, I, “c” do RICMS-BA., e, por conta disso, inclusive por expressa vedação contida no art. 356 do mesmo regulamento, não é possível a utilização do crédito fiscal pelo adquirente.

Deste modo, a utilização do crédito fiscal como pretende a autuada é claramente indevida por serem decorrente de mercadorias enquadradas na substituição tributária, estando, por consequência correta a glosa do crédito fiscal como defende o autuante, subsistindo, portanto, a autuação.

Observo, ainda, que o fato de o contribuinte ter adquirido as mercadorias sem a devida substituição tributária não impede que o ente tributante venha exigir-la através de lançamento de ofício contra o contribuinte substituto, ou da própria autuada, por responsabilidade supletiva, em caso de esgotamento da possibilidade de exigência dos fornecedores, conforme disposição do art. 125, II, alínea “I”, item 1, c/c parágrafo 1º do desse artigo.

Pelo exposto, voto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### VOTO DIVERGENTE

A questão sob discussão é relativa ao crédito relativo a aditivos e corantes que a empresa autuada adquire e adiciona à gasolina e ao óleo diesel, ou seja o cerne da discussão é a possibilidade do contribuinte poder ou não utilizar os créditos dos aludidos corantes e aditivos que são misturados aos combustíveis.

O artigo 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.

A menção da expressão “com as mesmas mercadorias” indica que o tratamento previsto no citado artigo diz respeito às operações com as mercadorias no *mesmo estado físico*. No momento em que ocorre a mistura à gasolina ou ao óleo diesel de um aditivo ou um corante, as mercadorias já não possuem a mesma natureza, ou seja, são diversas daquelas anteriores a tal processo.

Quando o artigo 356 mencionado afirma que é vedada a utilização “do crédito fiscal” pelo adquirente, 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 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, um crédito não só determinado, como plenamente identificado.

Argumenta-se que na margem de valor agregado (MVA) estabelecida pelos Estados através de convênio estão inclusos todos os custos, de forma que, ao ser retido o imposto pela Petrobrás, a retenção é feita tomando como base de cálculo a MVA, o que significa dizer que o imposto é retido e recolhido sobre a parcela dos corantes e aditivos misturados à gasolina e ao óleo diesel. Ao dizer que a 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.

Ora, 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, abre exceções ao preceito do art. 356.

Caberia 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.

A Lei Complementar nº 87/96 prevê no seu artigo 8º, Inciso II 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*”.

Verifica-se, pois, que a Lei Complementar, ao cuidar da MVA, diz ser esta margem relativa às

operações ou prestações subseqüentes. A expressão “inclusive lucro” mencionada no artigo supracitado é “somente” o lucro, que se constitui apenas em um dos seus componentes.

Donde se conclui que a MVA diz respeito *ao que possa vir a ser agregado* nas operações subseqüentes, inclusive o lucro. Porém esse entendimento só é válido para a gasolina e o óleo diesel denominados “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 subseqüentes *com as mesmas mercadorias*, como tais devem ser entendidos, no caso dos combustíveis derivados de petróleo, a gasolina e o óleo diesel comuns.

Ao se acrescentar a essas mercadorias 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 seria aceitável o crédito dos insumos empregados na mistura para obtenção dos novos produtos.

Assim, em 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 nova incidência do imposto nas operações subseqüentes com “as mesmas mercadorias”. Sendo corantes e aditivos misturados à gasolina e ao óleo diesel comuns não estão compreendidos na MVA adotada para a retenção e antecipação do ICMS relativo àquelas mercadorias. Ao se realizar tal mistura, obtêm-se produtos com características físicas e funcionais diferentes. Não se caracterizando mais como “as mesmas mercadorias”, não se encontra encerrada a fase de tributação em relação a elas, de modo que são tributáveis as operações subseqüentes, relativamente ao valor acrescido e, por conseguinte admite-se legítimo o crédito dos insumos aplicados para obtenção dos tais novos produtos, a saber a gasolina e o óleo diesel aditivados.

Dessa forma, entendo indevida a glosa dos créditos dos aludidos insumos, pela ofensa ao critério constitucional mente estatuído da não-cumulatividade.

Como exemplo de tal sustentação, observa-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 normalmente apresenta-se superior em relação àqueles produtos que não foram acrescidos de tais aditivos ou corantes.

Ou seja, os combustíveis comuns e os aditivados são armazenados em tanques diferentes, vendidos em bombas diferentes e têm preços diferenciados, via de regra. Isto significa que não se tratam das “mesmas mercadorias”, conforme anteriormente defendido. Por isso, quanto aos combustíveis comuns, está encerrada a fase de tributação. Já no tocante aos combustíveis aos quais foram acrescentados aditivos e corantes, o fisco deverá reconhecer o direito ao crédito dos insumos, porém apurar e cobrar o imposto incidente sobre o valor acrescido, sobre a diferença entre o preço do combustível comum (em relação ao qual foi retido e antecipado o imposto) e o preço do combustível dito aditivado.

Por tal razão, entendo que a repartição fiscal deve instaurar procedimento fiscal a fim de verificar se o autuado 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.

Dessa forma, estribado em tal argumentação, voto pela IMPROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269277.0023/08-9, lavrado contra **ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o

pagamento do imposto no valor de **R\$22.390,51**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42,incisos VII, “a” e I, “a”, da Lei n° 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2009.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR/VOTO VENCEDOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE