

A. I. Nº - 279469.0004/12-9
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
AUTUANTE - RODRIGO JOSÉ PIRES SOARES
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 12/12/2013

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0208-05/13

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS. Operações com QAV (Querosene de Aviação). Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Reduzido o valor do débito com as exclusões das operações referentes a notas fiscais eletrônicas canceladas - inexistência de operação de circulação de mercadoria. No mérito mantida a exigência fiscal. Isenção das operações de saída de QAV para abastecimento de aeronaves nacionais com destino ao exterior aplicável somente na fase de circulação da mercadoria operada pelas distribuidoras de combustíveis para as empresas de transporte aéreo. As operações autuadas se referem às saídas promovidas pelo estabelecimento refinador/produtor do querosene, hipótese em que é devido o ICMS normal e por substituição tributária. Intelecção das normas do Convênio ICMS 84/90, incorporado à legislação interna da Bahia, no RICMS/97 (art. 21, I) e RICMS/12 (art. 265, XXIV). Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 11/12/2012, para exigir ICMS no valor total de R\$71.511.657,70, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, “a”, da Lei nº 7.014/96, em, razão das seguintes imputações:

INFRAÇÃO 1 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Referente às vendas internas de combustível derivado de petróleo denominado Querosene de Aviação – QAV, indicando equivocadamente nos documentos fiscais que as operações estavam amparadas pelo Conv. ICMS 84/90, conforme Anexo I deste Auto de Infração. Valor apurado: R\$55.008.967,50.

INFRAÇÃO 2 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados neste Estado. As operações relacionadas no presente Auto de Infração são referentes a vendas internas de combustível derivado de petróleo denominado Querosene de Aviação – QAV. O contribuinte indicou nos documentos fiscais que acobertaram estas vendas, de maneira equivocada, que tais operações estavam amparadas pela isenção prevista no Convênio ICMS 84 de 1990, conforme Anexo II do Auto de Infração. Valor apurado: R\$16.502.690,20.

O levantamento fiscal abrangeu os exercícios de 2009, 2010, 2011, e os meses de janeiro a junho do exercício de 2012. O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 26 de dezembro de 2012. A

impugnação administrativa foi apresentada em 25/01/2013 e se encontrada juntada às fls. 185 a 226 do PAF.

O contribuinte, primeiramente asseverou a tempestividade da interposição da presente defesa. Citou disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/99). Contados 30 (trinta) dias a partir da data da intimação do lançamento, o término do prazo ocorreu em 25/01/2013, garantindo-se a tempestividade da peça impugnatória.

Em seguida a impugnante elaborou uma síntese da autuação. Disse que a fiscalização entendeu que a autuada deixou de recolher tributo incidente sobre operações próprias (ICMS - Próprio), relativas a vendas internas de Querosene de Aviação - QAV para distribuidoras de combustíveis (infração 1); bem como, deixou de recolher tributo por substituição tributária (ICMS – ST), relativo às operações subsequentes de comercialização com o citado produto (infração 2), obrigação prevista no art. 512-A do antigo Regulamento do ICMS do Estado da Bahia - RICMS/BA, de 1997 e art. 289 do novo RICMS/BA, de 2012.

Sustenta, todavia, que as operações sob comento estavam acobertadas por isenção prevista no Convênio ICMS 84, de 1990, pois todo o QAV vendido à(s) distribuidora(s) teve por objetivo o abastecimento de aeronaves com destino ao exterior.

Que o benefício fiscal é aplicável não só às distribuidoras que vendem combustíveis e lubrificantes a embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior. A correta interpretação da legislação tributária aponta que o benefício fiscal é aplicado, também, às operações imediatamente anteriores, ou seja, nas vendas realizadas entre refinarias - caso da defendant - e distribuidoras.

Deste modo, a controvérsia a ser dirimida no processo é se o benefício fiscal previsto no Convênio ICMS 84, de 1990 é aplicável somente à última operação da cadeia de comercialização, ou seja, na venda entre distribuidora e consumidor final (companhias aéreas), ou, se pode ser aplicável a toda a cadeia, incluindo, portanto às operações anteriores, no caso, operações de venda entre refinarias e distribuidoras.

Em seguida arguiu a PRELIMINAR. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. A defesa suscita nulidade parcial da autuação por vício material, uma vez que as notas fiscais relacionadas em anexo foram canceladas (Doc. 3 da Impugnação – Relação de notas fiscais canceladas), sendo nula a exigência de eventual crédito tributário, pois inexistente o fato gerador do tributo.

O alegado é comprovado pelos arquivos XML, relativos aos cancelamentos apontados, todos enviados e de conhecimento da Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, cuja representação física (Doc. 4 – Notas fiscais de cancelamento) e originais, arquivos digitais XML gravados em disco de armazenamento de dados, foram acostados na defesa.

No mérito, as operações objeto da autuação se referem a vendas de QAV efetuadas pela Petrobras para distribuidoras de combustíveis e lubrificantes, cujo objetivo era o abastecimento de aeronaves nacionais com destino ao exterior, conforme demonstram cópias das notas fiscais acostadas pela própria Fiscalização aos autos; bem como cópias dos Documentos Auxiliares à Nota Fiscal Eletrônica - DANFE's ora acostados (Doc. 5 – DANFE's), cujos arquivos XML já se encontram no sistema de processamento de dados da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e de pleno conhecimento da Fiscalização, como pode se depreender dos Anexo I e II do Auto de Infração.

No entender da fiscalização, a defendant deveria ter efetuado o recolhimento do ICMS Próprio e ICMS-ST incidentes sobre tais operações, pois não estaria amparada pela isenção prevista no Convênio ICMS 84, de 1990; isenção esta internalizada pela redação do art. 21, I do antigo RICMS/BA, de 1997, e mantida na redação do art. 265, XXIV do novo RICMS/BA, de 2012.

Transcreveu as disposições do art. 21, I do RICMS/BA, de 1997, vigente à época das operações relativas ao período de 31/01/2008 a 20/04/2012. As operações com combustíveis e lubrificantes nas

saídas para o abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior eram isentas do ICMS, conforme abaixo:

Art. 21. São isentas do ICMS as operações com combustíveis e lubrificantes:

I - nas saídas de combustíveis e lubrificantes para o abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior (Conv. ICM 37/89 e Convs. ICMS 06/89, 25/89, 84/90, 80/91, 148/92 e 151/94);

Tal isenção, pontua a defesa, remonta o Convênio ICMS 84, de 1990, editado pelo Conselho de Política Fazendária – CONFAZ, por intermédio do qual os Estados e Distrito Federal acordaram em conceder isenção do ICMS nas saídas de combustíveis e lubrificantes para o abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior.

Frisou que o dispositivo relativo à referida isenção tinha como prazo de vigência o dia 31 de dezembro de 1991, todavia, foi prorrogado até 31 de dezembro de 1992 pelo Convênio ICMS 80/91, em seguida foi prorrogado até 31 de dezembro de 1993 pelo Convênio ICMS 148/92 e ao final foi prorrogado por tempo indeterminado pelo Convênio ICMS 151/94, estando vigente até a presente data.

Em seguida destacou que referido benefício foi mantido na redação do art. 265, XXIV do novo RICMS/BA, de 2012, sendo aplicável, portanto, às demais operações objeto da autuação, cujo texto transcreveu:

Art. 265. São isentas do ICMS:

...
XXIV - as saídas de combustíveis e lubrificantes para o abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior (Conv. ICMS 84/90);

A partir dos dispositivos mencionados sustenta que a fiscalização entende, de forma equivocada, que tal benefício não se aplica às operações sob comento, ou seja, vendas de combustível entre refinaria e distribuidoras, mesmo quando o objetivo seja o abastecimento de aeronaves com destino ao exterior. No entanto, seja em razão de uma interpretação literal ou gramatical, seja por meio de uma interpretação sistemática e teleológica do dispositivo jurídico, entende que não há nada na norma jurídica que autorize a interpretação pretendida pela fiscalização.

Nessa linha de argumentação a defesa sustenta que o benefício fiscal tem por objetivo desonerar toda a cadeia de comercialização relacionada ao abastecimento de aeronaves nacionais com destino ao exterior e não só a sua última etapa, verificada na venda entre distribuidoras e companhias aéreas, como entendido pela fiscalização.

Em seguida teceu comentários acerca da interpretação literal ou gramatical. Em primeiro lugar, por meio de uma simples interpretação literal ou gramatical do dispositivo jurídico, não há nada na redação do Convênio ICMS nº 80, 1990, e consectários no RICMS/BA, que restrinja o benefício fiscal às operações entre distribuidoras e companhias aéreas. Reproduziu o teor da norma citada, conforme abaixo:

Cláusula primeira- Acordam os Estados e o Distrito Federal em conceder isenção do ICMS, até 31.12.91 [prorrogado pelo Convênio ICMS 151/94], nas saídas de combustível e lubrificantes para o abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior.

Afirmou que a desoneração incide sobre a destinação dos combustíveis e lubrificantes, não fazendo qualquer menção aos participantes da cadeia de comercialização, ou seja, a norma não confere um benefício fiscal de natureza subjetiva, de modo a contemplar este ou aquele contribuinte, mas institui benefício fiscal de natureza objetiva, de modo a desonerar as operações com combustíveis e lubrificantes utilizados no abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior.

No caso em debate se estaria diante de isenção do ICMS condicionada à destinação específica do bem, uma vez que os combustíveis e lubrificantes estarão livres do imposto quando destinados ao abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior.

Mais à frente relata que segundo classificação criada pela doutrina, as isenções são divididas em subjetivas e objetivas, conforme a hipótese prevista na legislação. Acaso se leve em conta a peculiaridade do bem ou serviço, estamos diante de uma isenção objetiva. Por outro lado, caso a peculiaridade se refira à pessoa que realiza o fato gerador, estaremos diante de uma isenção subjetiva. Transcreveu lições do professor Luciano Amaro:

As isenções classificam-se em objetivas (ou reais) e subjetivas (ou pessoais), consoante a lei que as conceda tenha levado em conta peculiaridade da própria situação material (p.ex., tratar-se do produto “x”, que, por tais ou quais razões de política fiscal, não se quer tributar), ou que tenha considerado a condição pessoal do indivíduo (pessoa física ou pessoa jurídica) ligado à situação material (p.ex., trata-se de uma pequena empresa, de uma pessoa física aposentada e idosa, etc.)

A isenção foi instituída, para a defesa, de forma objetiva, visando os combustíveis e lubrificantes que são destinados ao abastecimento de aeronaves e embarcações nacionais destinadas ao exterior, e não de forma subjetiva, a contemplar somente as distribuidoras de combustíveis que efetuam vendas às empresas aéreas com o mesmo objetivo. Nesta linha, o benefício há de ser aplicado independente de quem seja a pessoa que esteja comercializando o bem ou etapa da cadeia de comercialização.

Observou, mais à frente, que a Petrobras efetua suas vendas de QAV sob rígido sistema de controles, no qual as distribuidoras, ao adquiriram a mercadoria, declaram previamente a sua destinação, sendo descrito nas informações complementares dos documentos fiscais que tal operação está sujeita ao benefício fiscal instituído pelo Convênio ICMS 84, de 1990. Assim, não haveria nem que se falar em autuação devido à incerteza do destino da mercadoria ou condição futura ou incerta. Isto porque, de acordo com o princípio geral de boa-fé, que deve permear toda e qualquer relação jurídica, princípio este presente na máxima “a boa-fé se presume e a má-fé se comprova”, o contribuinte que escriturou suas operações e emitiu os documentos fiscais mencionando benefício fiscal previsto na legislação deve ser havido de boa-fé.

Deste modo, para a defesa, a fiscalização somente poderia desqualificar o benefício se demonstrasse, efetivamente, que a mercadoria vendida foi destinada a finalidade diversa daquela prevista na norma e declarada pelo contribuinte, ou seja, destino diverso do abastecimento de aeronaves nacionais com destino ao exterior, demonstração esta que não foi efetuada nos presentes autos. Ademais, se porventura a fiscalização demonstrasse a destinação diversa daquela inicialmente prevista na aquisição por parte das distribuidoras, somente poderia ser responsabilizado pelo desvio de finalidade aquele que efetivamente concorreu para conduta, sob pena de, também, se violar princípio essencial de Direito, responsabilizando outrem por ato pelo qual não concorreu.

Discorreu também sobre a interpretação sistemático-teleológica. Invocou mais uma vez as lições do professor Luciano Amaro a respeito da interpretação de regra de isenção, conforme abaixo:

Não obstante se preceitue a interpretação literal nas matérias assinaladas [artigo 111 do CTN], não pode o intérprete abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais que versem sobre as matérias em causa.

A interpretação pretendida pela fiscalização, segundo a defesa, ao conferir natureza subjetiva a benefício objetivo, contraria não só a literalidade do próprio texto normativo, mas, tendo em vista a natureza do ICMS, fere diretamente a lógica e o objetivo da norma que instituiu referida isenção e, por conseguinte, o princípio constitucional da igualdade que o benefício procurou veicular.

Ao tratar do Convênio ICMS 84/90, afirmou que o mesmo foi editado com intuito de reconhecer às aeronaves nacionais o mesmo tratamento tributário já conferido às aeronaves estrangeiras pelo Convênio ICMS 12/75. Ou seja, o objetivo do Convênio ICMS 84/90 é garantir, com relação aos serviços de transporte para o exterior, a igualdade entre empresas nacionais e estrangeiras. O ICMS é um tributo indireto e não-cumulativo, o que significa que ele incide em cada etapa de

produção/circulação da mercadoria compensando-se o imposto devido com o montante pago nas etapas precedentes.

Alegou que se por um lado é o produtor que faz parte da relação jurídico-tributária e recolhe o tributo aos cofres públicos, denominado contribuinte de direito, por outro é o consumidor final (contribuinte de fato) quem deve arcar com o ônus econômico.

Pontuou que a despeito de os conceitos de tributo indireto e tributo não-cumulativo não se confundirem, não se pode negar que os tributos não-cumulativos serão necessariamente indiretos. Que a não cumulatividade pode ser entendida como uma técnica de arrecadação que visa alcançar neutralidade fiscal e a concentração da incidência tributária no consumo final. Por consequência, a não cumulatividade seria uma forma de operar a neutralidade, de garantir um sistema tributário neutro, especialmente quando se refere a tributos plurifásicos. Essa relação é bem explicitada por Fernando Zilveti apud Ives Gandra da Silva Martins (2007, p. 29):

Impõe-se, na medida do possível, a desoneração dos meios de produção bem como maior liberdade para os agentes econômicos. Todas essas metas de cunho eminentemente econômico, do Direito Tributário, correspondem à transferência do custo tributário para o consumidor final. Seguindo essa máxima, haveria, em tese, preferência pelos tributos plurifásicos (...). Os tributos cumulativos provocam distorção da alocação dos recursos; distorção na formação de preços, enfim, efeitos que colidem frontalmente com o princípio da neutralidade. Em suma, o tributo não-cumulativo seria aquele que melhor realiza o princípio da neutralidade, uma vez que não fere as leis da livre-concorrência e da competitividade.

Seguindo essa linha de raciocínio, a defesa discorre que se o ICMS é suportado pelo consumidor final, parece lógico que a capacidade contributiva a ser gravada pelo imposto é a do próprio consumidor dos produtos e serviços, o que é comprovado pelo princípio da seletividade segundo o qual a alíquota é fixada de acordo com a essencialidade dos produtos.

Enfatizou que a interpretação conferida pela Autoridade Fazendária esvaziaria a própria essência e razão da edição do Convênio ICMS 84/90, já que, se considerado como um benefício subjetivo, as distribuidoras receberiam a mercadoria tributada das refinarias e, ao venderem às empresas aéreas para abastecimento de aeronaves nacionais com destino ao exterior, salvo ato normativo permissivo de manutenção do crédito, estas deveriam estornar o ICMS da operação anterior. Dito isso, através de uma interpretação equivocada da autoridade fazendária cria-se um tratamento discriminatório sem qualquer justificativa para tal e, o que é pior, onera a cadeia de produto que a norma teve como fim desonrar.

Neste ponto, ressaltou no caso do Estado da Bahia, inexiste norma que autorize a manutenção do crédito sob comento. Assim, os créditos fiscais decorrentes de operações de aquisição de QAV tributadas deveriam ser estornados pelas distribuidoras quando das saídas isentas para abastecimento de aeronaves nacionais com destino ao exterior, gerando enormes prejuízos financeiros para as distribuidoras, que os repassarão no preço dos combustíveis e lubrificantes vendidos às empresas aéreas nacionais, aniquilando, assim, o fim pretendido pela norma.

Sobre o tema, a defendente colaciona acórdão proferido pelo Conselho de Contribuinte do Estado de Minas Gerais (Doc. 6 – Acórdão 20.151/11/3^a), o qual, ao analisar operações em que a distribuidora pretendia fazer uso de crédito fiscal acumulado, decorrente das operações tributadas de aquisições de lubrificantes e combustíveis para abastecimento de aeronaves e embarcações destinadas ao exterior, decidiu não ser possível o seu uso ante a inexistência de norma específica, determinando o estorno do crédito em razão de saída posterior isenta.

Voltando, ainda, aos objetivos do benefício fiscal de garantir a igualdade entre empresas aéreas nacionais e estrangeiras, frisou que foram editadas leis federais que regulamentam o tratamento tributário dispensado às empresas de transporte aéreo (CIDE e PIS/COFINS), que integram um conjunto de medidas necessárias ao enfrentamento da crise por que passa o setor aéreo (que ainda persiste nos dias de hoje, como demonstram as notícias veiculadas nos jornais citados em anexo à peça defensiva).

Apresentou para a análise a movimentação de passageiros na rede de aeroportos da INFRAERO de janeiro a novembro de 2012 para demonstrar um crescimento de 7,4% em relação ao mesmo período do ano anterior. Em termos absolutos, foram transportados aproximadamente 176 milhões de passageiros nesse período, havendo um aumento de cerca de 12,1 milhões. Desse incremento, 11,6 milhões referem-se ao aumento no tráfego doméstico e 545 mil ao segmento internacional, significando um crescimento de 7,9% e de 3,3%, respectivamente.

Destacou que o incremento do tráfego aéreo internacional deve-se principalmente à expansão da participação das empresas aéreas internacionais. A demanda por transporte aéreo regular de passageiros das empresas brasileiras que operam no mercado internacional permaneceu praticamente estável em relação ao período anterior. O índice de passageiros quilômetros transportados (RPK) registrou queda de 0,1%. Dados da INFRAERO, citados na peça de defesa, indicam que, em seus aeroportos, a participação da TAM e da GOL no transporte de passageiros em tráfego internacional diminuiu de 43% para 34% na comparação dos anos de 2010 e 2011.

Mais à frente relatou que a crise econômica na União Européia e a lenta recuperação americana continuam afetando a demanda por transporte aéreo no mercado internacional. No entanto, as empresas aéreas nacionais vêm sentindo mais os reflexos negativos. A desaceleração da economia brasileira e o aumento dos custos dos principais insumos do setor, devido principalmente à desvalorização do real frente ao dólar e ao aumento do preço do QAV, contribuíram para o seu fraco resultado.

Argumentou com veemência, que a cobrança da alíquota de ICMS nas vendas de QAV das refinarias para as distribuidoras, no caso de vôos internacionais realizados pelas companhias brasileiras, fere o princípio da igualdade proposto pelo Convênio ICMS 84/90, que reconhece às aeronaves nacionais o mesmo tratamento tributário já conferido às estrangeiras. A alíquota de 17% sobre o QAV comercializado resulta em um aumento de 20,48% (alíquota efetiva) no custo das empresas brasileiras. Como o combustível representa mais de 40% dos custos das companhias de aviação, este aumento resultaria em incremento de 8,2% no preço da passagem aérea. Essa elevação de custo certamente prejudica a competitividade das empresas brasileiras.

Discorreu que o comportamento do setor aéreo indica que a demanda por passagens é muito sensível à variação de preço, isto é, elástica. Entre 2003 e 2011, a tarifa área média atualizada pelo IPCA, no mercado doméstico, diminuiu 48%. Neste período, o número de passageiros cresceu 164%. Portanto, se as empresas brasileiras repassarem esse custo adicional da alíquota de ICMS para o preço da passagem, prejudicaria ainda mais sua competitividade frente às empresas internacionais. O impacto do preço do QAV sobre o custo das companhias aéreas expõe o resultado financeiro às oscilações decorrentes da majoração de tributos.

No caso concreto, afirmou que ao efetuar vendas de QAV para as distribuidoras com a finalidade de abastecimento de aeronaves nacionais com destino ao exterior, não repassou a carga tributária do ICMS aos seus clientes (distribuidoras), em estrito cumprimento à legislação tributária em vigor.

Enfatizou que imunidade estabelecida pela Carta Magna para operações que destinem mercadorias para o exterior é ampla e indivisível, não admitindo restrições ou meios-termos. Compartilham desse entendimento, Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo contribuindo com a seguinte tese:

(...) de fato, se nem a lei pode anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição, por muito maior razão não poderão fazê-lo o aplicador e o interprete da norma tributária. Em termos mais precisos, o direito à imunidade é garantia fundamental, constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei ou autoridade podem desconsiderar. Logo, criar tributos, só a lei pode; violar imunidades tributárias, nem a lei pode. (grifos nossos).

Nesse sentido, as normas exonerativas desempenham seu papel limitando o poder de tributar incidente sobre as operações de exportação (ou equiparadas), assim o fazendo, em nível constitucional através do mecanismo da imunidade. Afirmou que a desoneração das operações

aqui tratadas é necessária para a garantia do tratamento tributário igualitário entre as empresas aéreas nacionais e estrangeiras, não se podendo admitir qualquer forma de agregação discriminatória de tributos.

Fez referência à decisão monocrática do ex-Ministro do STF, Sydney Sanches, que decidiu que a imunidade do ICMS abrange todas as operações que contribuíram para a exportação do produto e que a LC nº 87/96 promoveu em seu art. 3º, § único, a equiparação de operações praticadas internamente com as de exportação, com o objetivo de tornar aquelas imunes em relação ao ICMS, desde que a saída de mercadorias tenha a finalidade específica de exportação (AI 237.951/PR).

No mesmo sentido a decisão judicial abaixo transcrita:

EMENTA: TRIBUTO. ICMS. Exportação de produtos industrializados. Imunidade. Limitação apenas às operações realizadas com moeda estrangeira. Restrição imposta pelo Decreto Estadual nº 7.004/90 e Convênio ICMS nº 4/90. Inadmissibilidade. Recurso Extraordinário não provido. A imunidade do ICMS relativa à exportação de produtos industrializados abrange todas as operações que contribuíram para a exportação, independentemente da natureza da moeda empregada.

(RE 248499, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, julgado em 27/10/2009, DJe-218 DIVULG 19-11-2009 PUBLIC 20-11-2009 EMENT VOL-02383-03 PP-00552 RTJ VOL-00213- PP-00598 RT v. 99, n. 892, 2010, p. 111-114)

Sobre o tema disse que o STJ já teve a oportunidade de definir que a finalidade da exoneração tributária de que cuida o art. 3º, II da LC nº 87/96, é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional. Tributando outras etapas do processo produtivo viola-se a norma que pretendeu tornar o produto nacional competitivo, conforme abaixo:

TRIBUTÁRIO – ICMS – TRANSPORTE INTERESTADUAL DE MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR – ISENÇÃO – ART. 3º, II DA LC 87/96.

1. O art. 3º, II da LC 87/96 dispôs que não incide ICMS sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, de modo que está acobertado pela isenção tributária o transporte interestadual dessas mercadorias.

2. Sob o aspecto teleológico, a finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional.

3. Se o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado, tributar o transporte no território nacional equivale a tributar a própria operação de exportação, o que contraria o espírito da LC 87/96 e da própria Constituição Federal.

4. Interpretação em sentido diverso implicaria em ofensa aos princípios da isonomia e do pacto federativo, na medida em que se privilegiaria empresas que se situam em cidades portuárias e trataria de forma desigual os diversos Estados que integram a Federação. (EREsp 710.260/RO, 1ª Seção, Min. Eliana Calmon, DJ 27.02.2008)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS - EXPORTAÇÃO - ISENÇÃO - ART. 3º, II DA LC 87/96 - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPETRAÇÃO NORMATIVA - NÃO-OCORRÊNCIA - SITUAÇÃO FÁTICA AMOLDÁVEL À REGRA DE INCIDÊNCIA - WRIT PREVENTIVO - DECADÊNCIA DA IMPETRAÇÃO - TESE NÃO PREQUESTIONADA - SÚMULA 211/STJ.

1. É inadmissível o recurso especial quanto a questão não decidida pelo Tribunal de origem, por falta de prequestionamento.

2. É preventiva a impetração que ocorre antes do lançamento tributário quando comprovada a subsunção da atividade da impetrante à incidência da norma tributária.

3. A jurisprudência do STJ sedimentou o entendimento de que a isenção prevista no art. 3º, II da LC 87/96 tem por finalidade a desoneração do comércio exterior como pressuposto para o desenvolvimento nacional com a diminuição das desigualdades regionais pelo primado do trabalho. Precedente: EREsp 710260/RO, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/02/2008, DJe 14/04/2008. (REsp 1.125.059/SC, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ 03.12.2009)

Por fim, ainda utilizando um método sistemático de hermenêutica jurídica, disse que a autuação afronta diretamente o princípio constitucional da igualdade, que é veiculado pelo Convênio ICMS

84/90. Asseverou que os princípios são normas que prescrevem um fim a ser atingido ou promovido em sua maior medida, sendo que tal prescrição ou comando se dirige tanto ao legislador, que deve aprovar leis ou atos normativos que promovam ou não contrariem tal princípio, como ao aplicador e intérprete da norma, o qual, dentre duas ou mais interpretações possíveis, deve optar por aquela que garanta a maior efetividade do princípio a ser promovido. Deste modo, considerando que o Convênio ICMS 84/90 teve por finalidade veicular o princípio da igualdade – o qual é extraído diretamente dos direitos fundamentais previstos no art. 5º da Constituição Federal -, o intérprete do dispositivo jurídico não pode adotar interpretações que possam restringi-lo, sob pena de violar a própria Constituição. Ao contrário, deve o intérprete adotar aquele posicionamento que o promova na maior medida possível.

Para a defesa, sob o aspecto da repercussão econômica, é indiferente se a operação é tributada ou não, pois sendo o ICMS um tributo indireto, o ônus fiscal é repassado ao consumidor (contribuinte de fato). Ainda que seja indiferente sob o aspecto da repercussão econômica a aplicação da isenção, sob o prisma da eficiência tributária, enquanto de desoneração acarreta maior controle da apuração fiscal e elevados custos fiscais à Defendente, pois lhe impõe o dever de estornar seus créditos de ICMS na proporção do fator que se obtenha do quociente entre as saídas isentas e as saídas totais.

Destacou, linhas à frente, que no Estado da Bahia, a Petrobras é a única fornecedora de QAV para as distribuidoras.

Discorreu sobre a responsabilidade das distribuidoras por eventual desvio de finalidade. Disse fazer jus ao benefício fiscal previsto no Convênio ICMS 84, de 1990, visto que sua desoneração é promover a igualdade entre empresas nacionais e estrangeiras, que deve ser aplicada a toda a cadeia de comercialização, sob pena de inviabilizar a igualdade pretendida e, em última instância, violar a própria Constituição.

Enfatizou que agiu de boa-fé, com a plena convicção de estar praticando um ato em conformidade com o direito. A autuada efetua suas vendas de QAV sob rígido sistema de controles, no qual as distribuidoras, ao adquiriram a mercadoria, declaram previamente a sua destinação (destinação ratificada posteriormente à autuação – Doc. 8 – Declarações das distribuidoras RAÍZEN COMBUSTÍVEIS – antiga SHELL BRASIL LTDA., e PETROBRAS DISTRIBUIDORA), sendo descrito nas informações complementares dos documentos fiscais que tal operação está sujeita ao benefício fiscal instituído pelo Convênio ICMS 84, de 1990.

A aquisição do produto pelas distribuidoras é efetuada por intermédio de um canal virtual de atendimento ao cliente, através do qual as compradoras indicam o volume e apontam qual o destino será dado ao bem, se comprometendo, para fins fiscais, a dar o destino previamente declarado, razão pela qual as operações são contempladas com o aludido benefício fiscal. Apresentou na peça impugnatória um extrato demonstrado o controle efetuado na venda de QAV para a distribuidora com a informação de o consumo do produto se daria em vôos internacionais.

Ressaltou que a tela copiada é parametrizada para todos os clientes e eles são os responsáveis pelo lançamento e declaração das informações, assegurando sua fidedignidade e cumprimento para fins fiscais e de tributação.

Argumentou em seguida que se as distribuidoras utilizarem o Querosene de Aviação para fins diversos daqueles declarados no momento da compra – fato sequer demonstrado pela fiscalização no presente Auto de Infração - a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS somente poderia ser a elas atribuída, não por mera convenção entre as partes contratantes, como suscitado pelos autuantes, mas, sim, por força de dispositivo legal.

Citou o Código Tributário Nacional, em seu artigo 128, dispôs que:

“a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

No caso, por interpretação analógica, o que se vislumbra, para a defesa, é que a responsabilidade pelo pagamento do tributo recairá sobre o contribuinte que alterar a destinação do produto adquirido, no caso, as distribuidora adquirentes do produto junto à Petrobras, uma vez que a autuada não teve ingerência, nem deu causa à suposta alteração da destinação, não podendo ser penalizada por isso.

Frisou que não é possível à fiscalização alegar ausências de controles em relação às operações realizadas com as distribuidoras. Além da declaração prévia dada às refinarias da destinação do combustível, nas operações entre distribuidoras e empresas aéreas é utilizada uma série de controles, dentre os quais se destaca a emissão de Comprovante de Entrega de Combustíveis (CE), documento que contém a empresa aérea usuária do QAV, o número do voo, o combustível usado no abastecimento e seu volume. Afirmou que este documento recebe a assinatura do agente responsável pela aeronave abastecida, sendo listado na nota fiscal que concretiza a venda do QAV das distribuidoras para as empresas aéreas.

Citou a Resolução ANP nº 18, de 2006, que estabelece uma série de outros instrumentos de controles para as distribuidoras, tal como o preenchimento do Mapa de Movimentação de Combustíveis de Aviação (MMCA). Nele deverão ser informados os volumes (em litros) por tipo de combustível adquiridos e vendidos, os números das notas fiscais de compra e de venda, o fornecedor (no caso, Petrobras) e comprador (no caso, cia aérea), a categoria da venda: (i) para abastecimento direto de aeronave, (ii) para revendedor de combustíveis de aviação e (iii) para Ponto de Abastecimento, devendo identificar razão social e o nº do CNPJ para pessoa jurídica.

Argumentou que caberia então à fiscalização, com base no art. 195 do CTN, solicitar das distribuidoras não só os livros fiscais obrigatórios, mas também os documentos de cunho regulatório mencionados, para demonstrar a destinação diversa da mercadoria sob comento, e não desqualificar benefício fiscal de natureza constitucional por mera presunção não demonstrada nos autos.

Pede que a respectiva cobrança de ICMS seja afastada, uma vez que a defendanté não possuía legitimidade passiva para figurar na autuação em razão de não ter dado causa à suposta infração, que sequer foi comprovada nos autos pelo fisco.

Em seguida a defesa arguiu a NULIDADE do Auto de Infração. Apontou a ILEGALIDADE NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Disse que a partir dos demonstrativos juntados ao processo pode se constatar que para determinar a base de cálculo do ICMS próprio, a fiscalização efetuou o cálculo do tributo “por dentro” do valor constante nas notas fiscais. Do mesmo modo agiu a fiscalização quanto à determinação da base de cálculo do ICMS-ST, pois aplicou uma Margem de Valor Agregado (MVA) de 30% sobre o valor da operação com o ICMS já calculado “por dentro” do valor constante nas notas fiscais. No entanto, sustenta a defesa, ao calcular o ICMS “por dentro” nas operações objeto da autuação, a fiscalização incorreu em arbitramento ilegal da base de cálculo do tributo.

Discorreu que a base de cálculo do tributo, que compõe o aspecto quantitativo da norma tributária, é, nas operações próprias, o seu valor (art. 17, I da Lei Estadual nº 7.014, de 1996); enquanto que no caso de substituição tributária, em relação às operações subsequentes, a base de cálculo é o montante formado pelo valor da operação, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado do percentual de MVA (art. 23, II da Lei Estadual nº 7.014, de 1996); sendo que o imposto a ser pago em razão da substituição tributária corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações subsequentes e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto (art. 23, § 5º da Lei Estadual nº 7.014, de 1996).

O chamado cálculo “por dentro” do ICMS, que faz com que o tributo integre sua própria base de cálculo, muito embora constitua regra jurídica prevista no art. 17, § 1º, I da Lei Estadual nº 7.014, de 1996, influencia diretamente na formação do preço final ofertado pelo contribuinte.

O objetivo do chamado cálculo “por dentro” é embutir no preço o custo do tributo indireto, de modo que este venha a ser repassado ao consumidor.

Assim, se por um lado existe regra jurídica que prescreve a inclusão do tributo no valor da operação, de modo a integrar a sua própria base de cálculo, por outro, a formação do preço ou precificação decorre diretamente do direito constitucional da livre iniciativa, fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, IV da Constituição Federal).

Se, ao realizar suas operações, ainda que com benefício fiscal considerado indevido posteriormente pela fiscalização, o contribuinte, dentro do princípio da livre iniciativa, formou seu preço para dado mercado consumidor, a fiscalização não pode supor, em momento posterior, que o contribuinte, ao embutir o ICMS em seu preço, manteria a mesma margem de lucro e elevaria o preço da mercadoria em proporção igual à inclusão da carga tributária.

Disse que o cálculo “por dentro” no ICMS na presente autuação é ilegal, na medida em que se fundamenta em mera suposição, impossível de ser comprovada, de que a defendant, ao considerar o ICMS em seu preço final, o elevaria na mesma proporção do aumento da carga tributária.

Teceu em seguida comentários acerca da formação de preços do Querosene de Aviação e do comportamento recente do mercado de aviação civil, onde o consumo de QAV registrou um crescimento de 13,6% em 2011. Os fatores que contribuíram para o desempenho deste setor são o crescimento da renda da população, que está ampliando o número de passageiros nos terminais brasileiros, e a redução do preço das passagens aéreas. A tarifa média atualizada pelo IPCA caiu 11% em 2011, considerando dados parciais até setembro, disponíveis no Relatório de Tarifas Aéreas da Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC). Considerando os últimos cinco anos, a queda atinge 47%. A queda no preço das passagens se reflete no aumento do número de passageiros. Entre janeiro e outubro de 2011, a quantidade de passageiros cresceu 17,5% frente ao mesmo período do ano anterior.

Com base no comportamento recente do setor, relatou que a demanda por passagens aéreas é muito sensível a variações de preço, isto é, elástica. Dessa forma, caso haja um aumento do preço do combustível, haverá um impacto adverso na demanda por passagens aéreas. Neste contexto ressaltou que o custo do combustível é bastante relevante na formação tarifa, representado mais de 40% dos custos das empresas aéreas. Deste modo, diante de uma demanda elástica no mercado consumidor, que afeta toda a cadeia de comercialização, seus agentes, incluindo as Refinarias, podem, dentro da livre iniciativa, para manter ou ampliar mercado, absorver no todo ou em parte o valor do tributo, reduzindo sua margem de lucro.

Portanto, para a defesa, não pode a fiscalização presumir que a Petrobras, se fosse considerar o ICMS quando da formação do preço, o aumentaria proporcionalmente à carga tributária, pois, como dito, o processo de precificação, no qual é aferida a margem de lucro da empresa, integra o direito da livre iniciativa conferido ao particular, ainda que exista comando legal de se incluir na base de cálculo o tributo em questão.

Acaso fosse permitido à Fiscalização efetuar o cálculo “por dentro” do tributo para determinar a base de cálculo do suposto crédito tributário, haveria cobrança de tributo com base em mera presunção, sem respaldo legal, o que implica arbitramento ilegal da base de cálculo, incidindo o tributo sobre valores que não existiram e não ingressaram nos caixas das refinarias ou das distribuidoras de combustíveis.

Ao finalizar a peça defensiva a autuada formulou os seguintes requerimentos:

- a) *que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração ora impugnado, anulando-se as infrações imputadas, seja em razão da preliminar suscitada, seja em razão das questões de mérito esposadas.*
- b) *não acatada a preliminar e razões do mérito, que se anule o Auto ora impugnado devido ao arbitramento ilegal da base de cálculo do tributo.*

Protestou pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo Direito.

Acostou na presente peça disco de armazenamento de dados contendo cópia digital da presente defesa e de todos os demais documentos juntados, conforme abaixo:

Doc. 1 – Estatuto Social; Doc. 2 – Instrumento de mandato; Doc. 3 – Relação de notas fiscais canceladas; Doc. 4 – Notas fiscais de cancelamento; Doc. 5 – DANFE's; Doc. 6 – Acórdão 20.151/11/3^a; Doc. 7 – Notícias da mídia; Doc. 8 – Declarações das distribuidoras; Anexo – Disco de armazenamento de dados

Foi prestada informação fiscal, apensada às fls. 939 a 1017 do PAF.

Os autuantes declararam que a Autuada em sua defesa apresentou arquivos XML, relativos aos cancelamentos de 4 (quatro) notas fiscais eletrônicas, apontadas na peça de impugnação, que fazem parte dos demonstrativos apresentados, são elas:

NF-e	DATA
37.300	24/04/2010
37.304	26/04/2010
40.598	07/07/2010
43.000	24/08/2010

Foram relacionados os protocolos de cancelamento das referidas notas fiscais eletrônicas, conforme abaixo:

*NF-e 37.300 – 29100433000167014323550010000373000096411461_procCancNFe.xml
NF-e 37.304 - 29100433000167014323550010000373040216937910_procCancNFe.xml
NF-e 40.598 - 29100733000167014323550010000405980991823104_procCancNFe.xml
NF-e 43.000 - 29100833000167014323550010000430000051215845_procCancNFe.xml*

Em seguida foi reconhecido o equívoco e procedeu-se à exclusão das notas fiscais eletrônicas dos demonstrativos que compõem o lançamento fiscal. Em decorrência as infrações passaram a ter os seguintes valores: INFRAÇÃO 1: R\$54.627.709,99 e INFRAÇÃO 2: R\$16.388.313,00.

Quanto à alegação do autuado de que não possuía legitimidade passiva para figurar na autuação, em razão de não ter dado causa à suposta infração, não acataram tese defensiva.

Com base nos levantamentos fiscais constantes às fls. 11 a 86 do PAF e cópias das notas fiscais eletrônicas de fls. 87 a 182 do Auto de Infração, declararam que o autuado não realizou sequer uma única operação de saída de QAV para abastecimento de qualquer aeronave, seja ela nacional ou estrangeira. Desta forma, teria ficado evidente que as operações tratadas no levantamento fiscal não se enquadram no instituto da isenção previsto no Convênio ICMS 84/90. O contribuinte teria tentado a todo custo, fazer valer a ideia de que tal benefício deveria ser estendido à suas operações. Este entendimento estaria baseado na concepção de que a não tributação em análise estaria vinculada ao produto, independente de quem realiza as operações e da etapa da cadeia de comercialização.

Para os autuantes, todavia, somente as saídas específicas e diretas para abastecimento de aeronaves nacionais com destino ao exterior podem se beneficiar da isenção. Assim sendo, o autuado não realizou tais operações, mas, apenas vendas do combustível de aviação exclusivamente para as distribuidoras de combustíveis, PETRBRAS DISTRIBUIDORA S/A., e RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A., conforme notas fiscais eletrônicas anexas ao Auto de Infração.

A tese defensiva de que a isenção prevista no Convênio ICMS 84/90 teria o condão de alcançar as operações promovidas pela Petrobras, construída a partir de possíveis interpretações da Constituição Federal, da Lei Complementar nº 87/96, do próprio Convênio citado e do RICMS/BA, para que, por analogia, fosse ela também beneficiada com a não tributação, não teria amparo.

Citaram o art. 111, inciso II do CTN que estabelece que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre a outorga da isenção. Logo, a exegese das normas que instituem isenções tributárias tem que ser realizada de forma literal. A partir dessas premissas, sustentam que o autuado não pode, a seu bel prazer, estender o benefício por analogia ou ainda em razão da “interpretação” de qual seria a “intenção” do legislador. No Convênio ICMS 84/90 o legislador

teve a clara intenção de restringir o benefício somente às operações diretas de vendas para as empresas aéreas e quando os voos atendessem à especificação do Convênio.

Frisaram que a logística operacional adotada pelos contribuintes envolvidos na comercialização de QAV corrobora o impedimento de que a isenção ora tratada possa alcançar a refinaria, visto que o refinador não vende o combustível diretamente para as empresas aéreas, mas inicialmente, o querosene de aviação é vendido para os estabelecimentos bases das distribuidoras localizadas no entorno da Refinaria Landulpho Alves/Mataripe - Bahia. Estes estabelecimentos transferem o QAV para suas bases localizadas nos aeroportos e, só então, o mesmo é vendido para as empresas aéreas. O problema acontece porque não há qualquer diferença ou marcação no combustível que é enviado sem tributação, assim, desta forma, este produto é armazenado nos mesmos tanques em que fica o QAV “tributado”.

Portanto, para os autuantes, não pode prosperar a informação de que a distribuidora de combustíveis adquire o produto da refinaria através de um canal virtual de atendimento, pois este canal não tem qualquer controle fiscal e a veracidade de suas informações não pode ser confirmada em nenhuma ação fiscal. Afirmaram que esse processo de comunicação estabelecido permite constatar que, contrariamente ao que dispõe a norma conveniada que prevê a não tributação para as saídas futuras (para frente), o que ocorre na prática é uma espécie de “conta corrente” de QAV isento. A distribuidora primeiro faz a venda e, somente então, informa a refinaria, através de mecanismos extrafiscais, que precisa “repor” seu estoque com a mesma quantidade de combustível isento. Disseram que admitir que o legislador, ao idealizar um Convênio que supostamente alcançaria operações do fabricante do combustível, não tenha pensado em estabelecer controles efetivos destas operações é inadmissível. Seria no mínimo absurdo aceitar que tal benefício pudesse ser fruído de maneira tão solta e desprovida de ferramentas efetivas de acompanhamento e verificação.

O que o legislador na realidade quis com o Convênio, segundo os autuantes, foi que, ao realizar operações abrangidas por esta isenção, os responsáveis pelas vendas diretas de QAV às empresas aéreas, e somente estes, ingressassem com pedidos de restituição do imposto recolhido a título de substituição tributária de acordo com o previsto no artigo 10 da Lei Complementar nº 87/96 e do Convênio ICMS 13/97. Para tanto, devem instruir os pedidos de restituição com as informações necessárias para que as fazendas públicas possam verificar a veracidade dos fatos alegados, como os números dos voos abastecidos, as datas dos mesmos, os tipos de aeronaves utilizadas, etc. Desta forma é perfeitamente possível à existência deste benefício fiscal, pois se tornam reais os meios de verificação e comprovação das operações que realmente fazem jus ao mesmo.

Quanto a alegação de que, caso tenha havido destino diferente do QAV ao previsto inicialmente no Convênio 84/90, a responsabilidade tributária não mais seria da refinaria e sim das distribuidoras que deram causa a esta ação, reforçaram o que foi exaustivamente exposto anteriormente, de que é inadmissível que possa ser atribuído um benefício fiscal condicionado a uma ação específica, no caso a saída de combustível para aeronave nacional com destino ao exterior, a um agente que não tenha qualquer ação efetiva sobre esse condicionante em concomitância com a não implementação de medidas de controle efetivas, já que a própria refinaria admite não possuir qualquer gestão sobre o destino final do querosene de aviação vendido sem o destaque do ICMS próprio e do da substituição tributária.

Ressaltaram em seguida que o ofício apresentado pela Raízen Combustíveis S/A., informa basicamente que o volume de QAV vendido no período teve como destino o consumo de aeronaves em voos internacionais e outro ofício da Petrobrás Distribuidora S/A., afirma que a “destinação dos volumes de querosene de aviação faturados pela Petrobras CNPJ 33.000.167/0143-23, com as diferentes incidências tributárias em função de seu destino final são de responsabilidade da Petrobras Distribuidora S/A. Que o volume declarado teve como destino o consumo de aeronaves em voos internacionais”. Contudo, como já explicitado, tais declarações são absolutamente irrelevantes do ponto de vista da comprovação da possibilidade do uso do

benefício fiscal previsto no Convênio pela refinaria da Petrobras. Ademais, ressaltaram os autuantes, referidos ofícios não se fizeram acompanhar da cópia dos respectivos documentos fiscais que comprovariam a destinação específica, ou seja, mais uma vez se mostrou impraticável a efetiva verificação do que fora alegado pela defesa.

Por fim, verificando as notas fiscais eletrônicas emitidas a partir de 01/07/2012, o autuante constataram que a refinaria da Petrobras deixou de realizar qualquer venda de QAV para as distribuidoras de combustíveis sem o destaque do ICMS, tanto próprio como ST. Assim, entendem que este fato por si serve como prova incontestável e irrefutável da justeza do presente lançamento de ofício, pois o contribuinte, em pouco tempo, alterou a sua forma de proceder, deixando de realizar as operações que serviram de base para a lavratura do presente lançamento de ofício.

Também não acataram a alegação de ilegalidade na determinação da base de cálculo do tributo, efetuado "por dentro". Transcreveram as disposições do art. 52 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, conforme a seguir: "*O montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle*". Portanto, nos demonstrativos da Infração 01 e 02 a base de cálculo utilizada, tanto do ICMS próprio quanto o da Substituição Tributária, está de acordo com a previsão legal.

O contribuinte, de forma tempestiva, apresentou manifestação à informação fiscal. Frisou, logo de início, que após a apresentação de defesa, a autoridade autuante acolheu os argumentos defensivos concernentes ao cancelamento das Notas Fiscais eletrônicas nºs 37.300, 37.304, 40.598 e 43.000, reduzindo os valores das infrações 01 e 02 para, respectivamente, R\$54.627.709,99 e R\$16.388.313,00. Que apesar de correto o entendimento da fiscalização quanto ao acolhimento dos argumentos defensivos relativos às notas fiscais mencionadas, os fiscais autuantes mantiveram os demais itens da exigência fiscal.

Voltaram a rebater os resultados da ação fiscal por ausência de materialidade e inexistência de afronta à legislação tributária.

Reiteraram que a controvérsia havida entre a fiscalização e o contribuinte se refere à interpretação e aplicação da isenção prevista no Convênio ICMS nº 84, de 1990, isenção esta internalizada pela redação do art. 21, I do antigo RICMS/BA, de 1997, e mantida na redação do art. 265, XXIV do novo RICMS/BA, de 2012.

Apontou a defesa que houve confusão terminológica dos fiscais autuantes ao utilizar os termos "analogia" e "intenção do legislador", quando assim expôs:

Logo, fica patente que a exegese das normas que instituem isenções tributárias tem que ser realizada de forma literal. Assim, o autuado não pode, a seu bel prazer, estender o benefício por analogia ou ainda em razão de 'interpretação' de qual seria 'intenção' do legislador.

A "analogia" citada pela defesa, ao contrário do que aparentemente entendeu a autoridade fiscal, não constituiu método interpretativo do dispositivo jurídico, mas sim método de integração do Direito, utilizado no momento em que, para dado caso concreto, não existir, aparentemente, norma aplicável. Enquanto método de integração, a "analogia" é dirigida ao aplicador do direito, o qual, quando confrontado por uma situação que, aparentemente, não possui descrição hipotética na norma, precisa dizer o direito no caso concreto, podendo utilizar, assim, a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito (art. 4º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro).

A defesa argumenta, no que se refere à possibilidade de fruição do benefício fiscal, que não utilizou uma linha sequer em sua defesa para fazer uso de analogia. Valeu-se tão somente de métodos interpretativos, literal e sistemático-teleológico, utilizados na moderna dogmática jurídica, para extrair do texto legal a sua correta interpretação.

Frisou que na interpretação de um dispositivo jurídico não há espaço para a chamada "intenção" ou "vontade" do legislador. Uma vez ingressando no ordenamento jurídico, o texto legal a ele se

integra, devendo obedecer aos ditames inerentes ao sistema jurídico positivo que possui em seu vértice a Constituição Federal. Uma vez publicado o texto legislativo, a “vontade” ou “intenção” daquele que elabora a norma jurídica é irrelevante. Em última instância, o que se tem, é o fim ou objetivo da própria norma jurídica, extraído do texto legal por meio de uma interpretação teleológica, a qual pode levar em conta tanto os atos preparatórios como os posteriores ao texto normativo.

Que o entendimento da autoridade fiscal não sobrevive quando confrontado com o método de interpretação literal do texto legal, quiçá, quando analisado à luz do método sistemático-teleológico, ambos apresentados pela Defendente em sua impugnação.

Reiteraram também nesta peça, denominada de “Manifestação à Informação Fiscal” - que se encontra apensada às fls. 1021 a 1046 dos autos -, todos os termos da defesa.

Ao finalizar o contribuinte pediu que o Auto de Infração seja julgado totalmente IMPROCEDENTE.

VOTO

No tocante à preliminar de nulidade, por inocorrência do fato gerador do ICMS, observo que os autuantes, na fase da informação fiscal, procederam às exclusões das 4 (quatro) notas fiscais canceladas que fazem parte dos demonstrativos apresentados pela defesa. Foram relacionados os protocolos de cancelamento das referidas notas fiscais eletrônicas, conforme abaixo:

NF-e	DATA
37.300	24/04/2010
37.304	26/04/2010
40.598	07/07/2010
43.000	24/08/2010

Os protocolos de cancelamento são os transcritos abaixo:

*NF-e 37.300 - 29100433000167014323550010000373000096411461_procCancNFe.xml
NF-e 37.304 - 29100433000167014323550010000373040216937910_procCancNFe.xml
NF-e 40.598 - 29100733000167014323550010000405980991823104_procCancNFe.xml
NF-e 43.000 - 29100833000167014323550010000430000051215845_procCancNFe.xml*

Reconhecido o equívoco, as notas fiscais eletrônicas acima foram excluídas dos demonstrativos de débito do Auto Infração. Em decorrência as infrações passaram a ter os seguintes valores: INFRAÇÃO 1: R\$ 54.627.710,00 e INFRAÇÃO 2: R\$ 16.388.313,97. As alterações foram processadas nos meses de abril, julho e agosto de 2010, que passam a ter a seguinte configuração:

INFRAÇÃO 1

Período mensal/ano	Valor lançado no A.I.	Valor após julgamento
Abri/2010	R\$ 826.068,58	R\$ 765.968,36
Julho/2010	R\$ 642.472,32	R\$ 557.856,62
Agosto/2010	R\$ 824.246,05	R\$ 587.704,47

INFRAÇÃO 2

Período mensal/ano	Valor lançado no A.I.	Valor após julgamento
Abri/2010	R\$ 247.820,57	R\$ 229.790,51
Julho/2010	R\$ 192.741,69	R\$ 167.356,99
Agosto/2010	R\$ 247.273,81	R\$ 176.311,34

Conclusão: corrigido os erros da ação fiscal com a retirada das notas fiscais canceladas, configuradoras na inocorrência de fato gerador do ICMS, fica sanada a nulidade levantada pela defesa.

Há mais duas nulidades a serem enfrentadas – a de ilegitimidade passiva e a formação da base de cálculo com o ICMS por dentro. Não acato os dois vícios suscitados pela defesa.

No que tange à ilegitimidade passiva o contribuinte alega que não poderia figurar na autuação por não ter dada causa à suposta infração, visto que as operações de vendas de QAV (Querosene de Aviação) foram realizadas pelas distribuidoras e caberia ao fisco verificar se a condição para a isenção prevista no Convênio ICMS 84/90 foi efetivamente cumprida, ou seja, se o combustível de aviação foi efetivamente destinado a empresas de transporte aéreo nacional para abastecimento de aeronaves com destino ao exterior.

Observo, todavia, que o objeto do Auto de Infração não são as operações promovidas pelas distribuidoras para a empresas de transporte aéreo, mas as saídas de QAV ocorridas na refinaria para as empresas de distribuição, ou seja, as operações antecedentes à revenda do produto para as companhias de aviação. Ademais as operações autuadas (Petrobras – Distribuidoras), se submetem, por disposições expressas da legislação da Bahia, ao regime de substituição tributária, por força do Convênio ICMS 110/07 e do art. art. 512-A, inc. I, letra “a”, item 3, do RICMS/97 e art. 289, § 6º, do RICMS/12 c/c o Anexo I (item 16.7). Logo, a ilegitimidade passiva levantada pela defesa não se sustenta, considerando que a legislação do ICMS do Estado da Bahia insere o estabelecimento refinador de petróleo na condição de contribuinte, relativamente ao ICMS normal e ao ICMS-ST, nas operações internas com querosene de aviação.

No tocante à formação da base de cálculo do ICMS, o contribuinte sustenta a ilegalidade do procedimento de quantificação com o ICMS “por dentro”, ou seja, compondo a sua própria base de cálculo. Isso em relação à operação própria como também na base de cálculo do ICMS-ST, com o acréscimo da MVA de 30% (trinta por cento). Alega enfim a prática de arbitramento na quantificação da base impunível.

A tese defensiva também não prospera frente às disposições expressas da legislação tributária. Prescreve o art. 52 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que: “*O montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle*”. As normas regulamentares citadas, por sua vez, têm por fundamento as disposições da Lei Estadual do ICMS (Lei nº 7.014/96) e a Lei Complementar nº 87/96: art. 17, § 1º, inc. I e art. 13, § 1º, inc. I, respectivamente.

Portanto, nos demonstrativos das infrações 1 e 2, as bases de cálculo utilizadas, tanto do ICMS Próprio quanto o do ICMS - Substituição Tributária, estão de acordo com a previsão legal.

No mérito, a tese defensiva de que o benefício isencional previsto no Conv. 84/90 se aplica a toda a cadeia de circulação (isenção objetiva) não se sustenta. A questão a ser discutida aqui não é se a isenção é de natureza subjetiva ou de natureza objetiva, mas em que etapa de circulação do produto há a desoneração do ICMS.

O fabricante da QAV (querosene de aviação) na legislação da Bahia é, por disposição expressa, conforme já frisado linhas acima, também o substituto tributário da mercadoria. Essa responsabilidade deriva das normas do Convênio ICMS 110/07, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos. Na legislação interna da Bahia, repisamos, o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS é o formulador de combustíveis ou o industrial refinador – art. 512-A, inc. I, letra “a”, item 3 – art. 289, § 6º, do RICMS/12 c/c com a cláusula primeira do Convênio ICMS 110/07.

Registre que o QAV é um derivado de petróleo de faixa de ebulação compreendida entre 150º C e 300º C, com predominância de hidrocarbonetos parafínicos (hidrocarbonetos de cadeia aberta, simples ou ramificada), de 9 a 15 átomos de carbono, utilizado em turbinas aeronáuticas. O produto apresenta faixa de ebulação intermediária, entre a gasolina e o óleo diesel e é produzido pela Petrobras. Na Bahia, este produto é gerado a partir do processamento do petróleo na Refinaria Landulpho Alves/Mataripe, localizada no município de São Francisco do Conde.

Observo claramente pela dicção da norma do Conv 84/1990, que o objetivo foi isentar a operação de saída de combustíveis e lubrificantes para abastecimentos de embarcações e aeronaves

nacionais com destino ao exterior, mas restrito à etapa de circulação em que ocorresse a saída da mercadoria promovida pelas distribuidoras para empresas aéreas nacionais em vôos internacionais. Abaixo o inteiro teor da norma:

Cláusula primeira. Acordam os Estados e o Distrito Federal em conceder isenção do ICMS, até 31.12.91, nas saídas de combustível e lubrificantes para o abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior [Prorrogado por prazo indeterminado pelo Conv. ICMS 151/94].

Não é possível, se antecipar ou prever, na fase de fabricação e subsequente revenda do QAV, na Refinaria, quando se opera a substituição tributária “para frente”, as quantidades do produto que serão destinadas, respectivamente, para consumo no território nacional e aquelas outras aplicadas no transporte aéreo internacional. A norma isencional do Conv. 84/90 estabelece regra de exceção, que nos termos do CTN, art. 111, inc. II, deve ser interpretada literalmente. Se a intenção do legislador ou se o objetivo da norma fosse isentar toda a cadeia não haveria sentido inserir o QAV no regime de ST na refinaria, metodologia de apuração do imposto que também deriva de disposição de Convênio e regras específicas da lei e do Regulamento do ICMS.

A partir dos métodos de interpretação sistemática e teleológico (ou finalístico), se verifica não ser compatível o regime de substituição tributária, que atribui responsabilidade à refinaria pelo imposto devido em toda a cadeia de circulação do produto, e a isenção condicionada à saída do QAV para abastecimento de aeronaves nacionais destinadas ao transporte aéreo internacional. É que o combustível de aviação pode ser destinado a abastecimento de aeronaves que farão roteiros internos (no território nacional), mas também para aviões que cumprirão rotas internacionais. A legislação da Bahia ao definir o estabelecimento refinador/produtor do QAV, como substituto tributário, exclui deste a possibilidade de estar contemplado na norma isencional.

Ademais a logística de distribuição do produto também não ampara a pretensão defensiva. A Petrobras não vende diretamente combustível para as empresas aéreas. Inicialmente o QAV é vendido para os estabelecimentos base das distribuidoras localizados no entorno da refinaria Landulpho Alves/Mataripe. Esses estabelecimentos, por sua vez, transferem o QAV para as suas bases localizadas nos aeroportos. Só então o produto é vendido para as empresas aéreas. Somente neste momento é possível se estabelecer, na emissão de documento fiscal, a destinação a ser dada ao produto (consumo interno ou consumo internacional), visto que a relação comercial é travada entre as distribuidoras e as empresas proprietárias das aeronaves.

Diante disso cai por terra o primeiro argumento da impugnante de aplicação da norma isencional em toda a cadeia de circulação do querosene.

Importante ressaltar que o estabelecimento autuado, em flagrante descumprimento da legislação interna do estado da Bahia, acima citada, que encontra amparo nas disposições do Convénio ICMS 110/07 e na Lei Complementar nº 87/96, deixou de tributar as operações próprias e aquelas submetidas ao regime de antecipação, nas vendas de QAV de sua produção. Para isso valeu-se tão somente de relatórios e informações prestadas pelas distribuidoras (suas clientes), inclusive atribuído a estas a responsabilidade por erro ou má-fé. Nesses documentos sequer foram juntadas notas fiscais comprovando a venda do QAV para transporte internacional. Nesse aspecto vale destacar ser da essência do regime de substituição tributária que a responsabilidade definida na lei não pode ser objeto de alteração por acordo de vontade entre os particulares. Atribuída a responsabilidade de retenção e recolhimento do imposto à refinaria, não pode esta, ao seu alvedrio, descumprir o mandamento legal, atribuindo as informações prestadas pelas distribuidoras o condão de isentar as operações de QAV e *pari passu* repassar a estas a responsabilidade por erro, dolo ou má-fé. Isso seria a total subversão da sistemática de tributação antecipada, que aliás se encontra prevista na própria Constituição Federal.

Registre-se, ainda, que ao fisco baiano não foi comunicado, de forma prévia, do procedimento adotado pela autuada de não efetuar os recolhimentos relativos ao ICMS próprio e por ST, conduta esta em total desrespeito às disposições da legislação do ICMS do Estado da Bahia. Ressalto, ainda, que a própria Petrobras, após autuação, conforme foi relatado pelos autuantes, modificou

seus procedimentos, adotando o regime de tributação normal e antecipado nas operações internas de venda de QAV para as distribuidoras de combustíveis, não cogitando sobre a destinação dada ao produto nas etapas subseqüentes de circulação.

No que tange à compensação dos créditos e o princípio da não cumulatividade, a questão diz respeito à esfera de apuração do imposto e aos direitos subjetivos das distribuidoras destinatárias do produto. Improcede a afirmação da autuada de que as distribuidoras de combustíveis tenham que estornar, em relação ao QAV, os créditos decorrentes as operações de saída com isenção do imposto.

O RICMS da Bahia é expresso nesse sentido. Nas operações de venda com isenção ou não incidência do ICMS, nos termos do art. 21, I, do RICMS/97 e art. 265, XX, do RICMS/12, a distribuidora de combustíveis, de posse da documentação que comprove a realização do vôo internacional, em relação ao QAV recebido com retenção ou antecipação do imposto, poderá, na forma do art. 300, do RICMS/12, mediante lançamento no Registro de Apuração do ICMS, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos”, com a expressão “Ressarcimento - substituição tributária”, creditar-se da parcela do imposto retido, correspondente à operação de saída subsequente do QAV que vier a realizar com a isenção. Atendidas as exigências previstas e na forma do art. 306, do RICMS/12, poderá ainda, a distribuidora de combustíveis, caso não tenha como compensar o ICMS creditado, proceder à transferência do saldo credor para outro estabelecimento da mesma empresa, mediante a emissão de nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário do crédito, na qual serão indicados o valor do saldo a ser transferido, a data e a expressão: “Transferência de Saldo Credor”.

As distribuidoras de combustíveis por expressa disposição da legislação tributária são também contribuintes do ICMS, inclusive por substituição de alguns produtos, dentre eles o álcool combustível hidratado (até dezembro de 2012) e lubrificantes (norma ainda vigente). Nas operações com esses produtos, as distribuidoras apuram débitos de ICMS que podem ser compensados com créditos acumulados decorrentes das vendas de QAV com isenção ou não incidência.

Da mesma forma em relação aos recolhimentos de ICMS por conta de estornos de crédito nas operações com álcool anidro ou biodiesel, nas saídas interestaduais, com imunidade, de gasolina C e diesel B-5. Nessas operações as distribuidoras estornam os créditos de anidro e B100 na proporção da mistura desses produtos à gasolina e diesel mineral, 25% e 5%, respectivamente. Os débitos fiscais decorrentes desses estornos podem ser compensados com os créditos acumulados derivados de operações de saída de QAV para o exterior.

Não bastasse isso as distribuidoras são autorizadas a transferir os créditos fiscais acumulados entre seus estabelecimentos localizados na Bahia, por força do disposto no art. 114-A do RICMS/97 e no art. 306 do RICMS/12, conforme já frisado linhas acima.

Em última *ratio* não havendo nenhuma possibilidade de compensação dos créditos acumulados, pode a distribuidora ainda se valer do procedimento administrativo referente à restituição de indébito, previsto RPAF/99, nos arts. 73 a 83, hipótese em que o imposto poderá ser devolvido em espécie (moeda corrente). Ressalto que assim têm procedido as distribuidoras de combustíveis no que se refere ao QAV, para as quantidades desse produto destinadas às empresas de transporte aéreo em vôos internacionais, desde que devidamente comprovadas (no processo de ressarcimento/restituição) ou sujeitas a posterior homologação pelo fisco estadual.

Portanto, insubsistentes as alegações defensivas no tocante quebra da isonomia tributária. O ressarcimento do imposto cobrado na operação promovida pela Refinaria é assegurado às distribuidoras, na legislação do ICMS da Bahia, com compensações automáticas, na própria conta corrente fiscal ou através do processo de restituição, normatizado na legislação processual administrativa.

Isto posto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279469.0004/12-9, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$71.016.022,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIM – JULGADOR