

**PROCESSO** - A. I. Nº 279469.0004/12-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS (REFINARIA LANDULPHO ALVES)  
**RECORRIDOS** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS (REFINARIA LANDULPHO ALVES) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0208-05/13  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 10/12/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0338-11/15

**EMENTA:** ICMS. 1. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. SAÍDAS INTERNAS DE QUEROSENE DE AVIAÇÃO. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS-ST. Operações de vendas internas da Refinaria para a Distribuidora de QAV, cuja operação não é acobertada pela isenção prevista no Convênio ICMS 84/90, que se aplicam as saída do produto, pelas distribuidoras, para abastecimento de aeronaves nacionais com destino ao exterior. Mantida a Decisão com a exclusão das operações referentes as notas fiscais eletrônicas canceladas - inexistência de operação de circulação de mercadoria e exigência do 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). Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 5ª JJF por ter desonerado em parte os valores exigidos nas infrações 1 e 2 consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, relativo às mesmas infrações procedentes em parte, com base no art. 169, I, “b”, do citado Regulamento.

O Auto de Infração lavrado em 11/12/2002 exige ICMS no valor de R\$71.511.657,70, acrescido de multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

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 (Anexo I) - R\$55.008.967,50.
2. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas internas de Querosene de Aviação (QAV), de maneira equivocada, que tais operações estavam amparadas pela isenção prevista no Convênio ICMS 84/90 (Anexo II) - R\$16.502.690,20.

A 5ª JJF na Decisão proferida inicialmente afastou à preliminar de nulidade suscitada sob alegação de inoccorrência do fato gerador do ICMS, fundamentando que na informação fiscal foi feita a exclusão das NFes de nºs 37300, 37304, 40598 e 4300, conforme protocolos de cancelamentos:

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.

E que com os ajustes procedidos a infrações 1 passou a ter valor de R\$ 54.627.710,00 e a infração 2 de R\$ 16.388.313,97, conforme demonstrativo de alterações nos meses de abril, julho e agosto/10:

Mês	Infração 1: lançado/A.I.	Valor julgado	Infração 2: lançado/A.I.	Valor julgado
Abril/2010	R\$ 826.068,58	R\$ 765.968,36	R\$ 247.820,57	R\$ 229.790,51
Julho/2010	R\$ 642.472,32	R\$ 557.856,62	R\$ 192.741,69	R\$ 167.356,99
Agosto/2010	R\$ 824.246,05	R\$ 587.704,47	R\$ 247.273,81	R\$ 176.311,34

Conclui que uma vez corrigido os erros da ação fiscal com exclusão das notas fiscais canceladas, fica saneada a nulidade levantada pela defesa.

Em seguida passou a apreciar as nulidades sob alegações 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.*

*Observe, 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 operação antecedentes à revenda do produto para as companhias de aviação. Ademais as operações autuadas (Petrobras – Distribuidoras), se submetem, por disposições expressa da legislação da Bahia, ao regime de substituição tributária, por força do Convênio ICMS 110/07 e do 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, apreciou que:

*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 ebulição compreendida entre 150° C e 300° 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 ebulição 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.*

*Observe 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/produzidor 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 Convênio 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 pelo autuado 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 subsequentes 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 do autuado de que as distribuidoras de combustíveis tenham que estornar, em relação ao QAV, os créditos decorrentes das 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 voo 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.*

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 1174 a 1208), o sujeito passivo inicialmente comenta a tempestividade, discorre sobre a autuação, nulidade suscitada quanto a inocorrência do fato gerador que foi acolhida na Decisão ora recorrida e afirma que a mesma deve ser reformada conforme passou a expor.

Ressalta que a controvérsia estabelecida decorre da interpretação e aplicação da isenção prevista no Convênio ICMS 84/90, referente a operações de vendas internas de Querosene de Aviação entre as refinaria e distribuidoras de combustíveis (infração 1) e falta de retenção do ICMS-ST (Convênio ICMS 110/07 - infração 2), previsto no art. 512-A do RICMS/97 e art. 289 do RICMS/12.

Aduz que o benefício fiscal previsto no Convênio ICMS 84/90, isenta todo o QAV vendido para abastecimento de aeronaves com destino ao exterior, sendo aplicável a toda a cadeia de comercialização, envolvendo as vendas da refinaria às distribuidoras que revendem para embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior.

Alega que a Decisão aplicou uma interpretação literal de que a isenção (art. 111, II do CTN) contempla apenas a venda direta pela distribuidora para as empresas aéreas, por entender que o disposto na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 84/90 (... saídas de combustível e lubrificantes para o abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior), não estabelece benefício fiscal de natureza subjetiva e sim de natureza objetiva para desonerar as operações de abastecimento de embarcações/aeronaves nacionais com destino ao exterior.

Discorre sobre a natureza das isenções subjetivas e objetivas, a interpretação literal prevista no art. 111, II do CTN e afirma que é equivocada a Decisão proferida pela 5ª JJF, tendo em vista que a

isenção prevista no Convênio ICMS 84/90 engloba as operações da PETROBRÁS/REFINARIA → para a DISTRIBUIDORA e também a operação subsequente da revenda da DISTRIBUIDORA → para a COMPANHIA AÉREA.

Reafirma que a isenção foi instituída de forma objetiva, visando desonerar o abastecimento de aeronaves nacionais destinadas ao exterior e deve ser aplicada independentemente de quem seja a pessoa que esteja comercializando o bem ou etapa da cadeia de comercialização.

Também, que não há do que se falar na incerteza do destino da mercadoria ou condição futura ou incerta, o que configura mera suposição, afastando o princípio presente na máxima “*a boa-fé se presume e a má-fé se comprova*”, visto que emitiu e escriturou os documentos fiscais mencionando o benefício fiscal previsto na legislação.

Entende que a fiscalização só poderia desqualificar o benefício fiscal se ficasse comprovada finalidade diversa daquela prevista na norma e declarada pelo contribuinte, ou seja, não abastecimento de aeronaves nacionais com destino ao exterior.

No que se refere à interpretação sistemática-teleológica contido no acórdão ora recorrido, afirma que não se coaduna com o regime de substituição tributária instituído pelo Convênio ICMS 110/07, que atribui a refinaria o ICMS-ST devido em toda a cadeia de circulação do produto, havendo possibilidade das distribuidoras compensarem ou transferirem créditos acumulados a outros estabelecimentos em decorrência de saídas subsequentes de QAV não tributado, ou solicitarem restituição de indébito, por entender que o fato de existir previsão de ST para as operações do produto em questão (QAV), não desnatura o benefício fiscal de natureza objetiva.

Ressalta que o Convênio ICMS 12/75 equiparou a exportação, para efeitos tributários, o consumo ou uso de mercadorias em aeronaves estrangeiras aportadas no país, benefício que se estende aos combustíveis que abastecem aeronaves nacionais com destino ao exterior (Convênio ICMS 84/90) em conformidade com o disposto no art. 155, §2º, X da Constituição Federal que garante imunidade sobre exportações e que o citado Convênio obedece a uma norma constitucional de eficácia imediata (Convênio ICMS 12/75 recepcionado pela CF 88).

Discorre sobre a imunidade para as operações que destinem mercadorias ao exterior, transcreve texto de doutrinadores de que a lei não pode anular ou restringir as situações de imunidades previstas na CF, transcreve ementas de decisões proferidas por Tribunais Superiores (RE 248499/09), harmonia dos Convênios ICMS 87/96 e 110/07 com relação as operações que não destinem mercadorias ao exterior.

Ressalta ainda que a Lei Federal nº 10.560/02 instituiu a não incidência do PIS/COFINS, e a Lei Federal nº 10.336/01 isenta a Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE) sobre as operações de venda de QAV à pessoa jurídica distribuidora, quando o produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional, situação que deve se aplicar ao ICMS na interpretação do benefício fiscal instituído pelo Convênio ICMS 84/90.

Salienta que caso houvesse tributação (ST) na operação de comercialização do QAV pela refinaria, em relação a operação subsequente beneficiado com isenção, haveria um custo financeiro transferido as empresas nacionais de aviação, prejudicando a sua competitividade frente as empresas estrangeiras. Discorre a demanda de transporte de passageiros ocorridos a partir de 2012; diminuição da participação das empresas nacionais sobre o tráfego internacional; crise econômica na União Européia, recuperação da economia americana; desvalorização do dólar, aumento do preço do QAV, culminando no aumento da carga tributária desta cadeia de comercialização, atingindo o recorrente que é a única fornecedora de QAV para as distribuidoras.

Aduz que as distribuidoras são responsáveis por eventuais desvios de finalidade, adquirindo o combustível por intermédio de um canal virtual de atendimento ao cliente, indicando o volume e destino a ser dado ao bem, se comprometendo, “*a dar o destino previamente declarado*” pelas operações contempladas com o aludido benefício fiscal, conforme tela impressa à fl. 1198.

Resume que o Convênio ICMS 84/90 fixa diretrizes que foram cumpridas e possui efeitos válidos, cabendo aos Estados adotarem mecanismos de controle, e inexistindo formas de controle não pode ser atribuído responsabilidade pelo pagamento do ICMS na comercialização de QAV para a distribuidora, devidamente escriturada nos livros próprios, com a informação de que o consumo do produto se daria em vôos internacionais. E que neste caso cabe à fiscalização averiguar o cumprimento da legislação tributária (art. 195 do CTN).

Destaca que os artigos 3º, 4º e 6º da Lei nº 10.560/02 determina que caso a distribuidora não efetue a venda no prazo de 180 dias para abastecimento de aeronaves em transporte aéreo internacional, deve recolher o tributo [PIS e COFINS] atribuindo a responsabilidade solidária a distribuidora e empresa aérea.

Salienta ainda que além da declaração prévia das distribuidoras quanto a destinação do combustível adquirido, existem controles de comprovantes de entrega de combustíveis, contendo indicação da empresa aérea usuária do QAV, número do voo, combustível utilizado e volume, o que pode ser averiguado pela fiscalização solicitando os livros das distribuidoras (art. 195 do CTN).

Afirma que embora não constitua obrigação legal, apresentou junto com a defesa planilha na qual pode se constatar o volume vendido à Petrobrás Distribuidora e Raizen Combustíveis S.A, que foi revendido às empresas aéreas, sendo fornecidos dados da data de abastecimento, aeroporto, nota fiscal, registro no SISCOMEX, para demonstrar o destino do QAV comercializado.

Por fim, argumenta que é descabida a afirmação da fiscalização que é irrelevante as declarações das distribuidoras juntadas com a impugnação, o que demonstra a sua boa-fé, questiona a alegação do autuante de que é impraticável fazer a verificação fiscal das cadeias de operações subsequentes até a destinação final do produto e caso se entenda que houve ou exista possibilidade de destinação diversa da prevista na legislação, que seja declarada a ilegitimidade passiva para figurar na autuação.

Suscita ainda nulidade sob o argumento de que houve ilegalidade na determinação da base de cálculo. Afirma que o ICMS integra a sua própria base de cálculo (art. 17, I da Lei nº 7.014/96) de modo que seja repassado ao consumidor e mesmo que tenha realizado operações aplicando benefício fiscal considerado indevido, formou o seu preço com base no valor comercializado e a fiscalização não poderia elevar o preço da mercadoria ao embutir o imposto no seu preço.

Discorre sobre o comportamento do mercado da aviação civil, cuja demanda por passagens aéreas são sensíveis a variações de preços, o que resultou em redução da margem de lucro e que a fiscalização não pode em momento posterior ao ato de comercialização do QAV, embutir o ICMS em seu preço, o que reduz ainda mais a margem de lucro e eleva a carga tributária.

Entende que ao efetuar o cálculo “por dentro” a fiscalização promoveu um arbitramento ilegal da base de cálculo, modificando a precificação do produto que vai de encontro ao direito constitucional da livre iniciativa.

Por fim, ressalta que a isenção não constitui uma mera faculdade, mas uma imposição estatal, que diante da autuação pelo próprio Estado torna se ineficaz, lhe impondo repassar o tributo para o preço praticado com as distribuidoras.

Diz que não se trata de apenas um aspecto gerencial, mas fazer uma interpretação correta da legislação tributária pautado em métodos consagrados pela hermenêutica jurídica, ou seja, interpretação literal, lógica, histórica, sistemática e teleológica. Requer reforma da Decisão pela improcedência da autuação.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 1213 a 1220 inicialmente comenta a infração e afirma que a preliminar de ilegitimidade passiva é equivocada, visto que as operações autuadas se referem a saídas de QAV da refinaria para as distribuidoras, sendo incertas as operações futuras que devem ser exigido o requisito de abastecimento de aeronave nacional com destino ao exterior, previsto

no Convênio ICMS 84/90.

Ressalta que o art. 512-A, I, “a”, item 3 do RICMS/97 e art. 289, §6º do RICMS/12 prevê a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS normal e ICMS-ST nas saídas de QAV da refinaria de combustíveis, o que fulmina a nulidade invocada pelo recorrente.

No tocante a argumentação quanto à ilegalidade da apuração do ICMS “por dentro”, afirma que o art. 13, §1º, I da LC 87/96 (art. 17, §1º, I da Lei 7.014/96) estabelece que o ICMS integra a própria base de cálculo, estando correta a apuração do ICMS exigido nas infrações 1 e 2.

No mérito, afirma que a operação de venda interna de QAV pelo refinador de petróleo submete-se a obrigatoriedade de apurar e recolher o ICMS normal e substituto nos termos do art. 512-A, I do RICMS/97.

Transcreve o Convênio ICMS 84/90 e diz que a sua Cláusula Primeira é bem clara ao estabelecer que a concessão da isenção do imposto se aplica as saídas diretas de combustível e lubrificantes destinados a abastecimentos de aeronaves nacionais com destino ao exterior.

Ressalta que no levantamento fiscal não há qualquer saída de QAV para abastecimento de aeronave nacional e menos ainda com destino ao exterior, não preenchendo os requisitos legais previstos no citado Convênio e em se tratando de benefício fiscal deve ser aplicada a interpretação literal prevista no art. 111 do CTN, não se aplicando as operações de saída do produto da refinaria para as distribuidoras.

Transcreve parte do voto contido no Acórdão JJF 0254-05/12 lavrado contra a mesma empresa e fatos geradores idênticos, cujo Recurso foi submetido a 1ª CJF do CONSEF, conforme “acórdão 0039/14) e que foi mantida a Decisão da primeira instância.

Reforça que o refinador não vende QAV para empresas aéreas e sim para distribuidoras; inexistente imunidade para a cadeia de produtos exportados; a logística de comercialização de QAV destina o produto para tanques de distribuidoras que abastecem aeronaves nacionais com destino ao próprio país e ao exterior e não se pode aplicar o benefício fiscal a uma operação futura incerta.

Destaca ainda que o legislador previu que quando realizar operações abrangidas por isenção é assegurado a restituição do imposto recolhido a título de substituição (art. 10 da LC 87/96 e Cl. 1ª do Convênio ICMS 13/97). Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício interposto pela 5ª JJF em razão da desoneração de parte dos valores exigidos nas infrações 1 e 2, acolhendo o argumento defensivo de que foi incluído no levantamento fiscal os valores contidos nas NFe nºs 37300, 37304, 40598 e 43000.

Pela análise dos elementos contidos no processo, constato que as mencionadas notas fiscais estão relacionadas nos demonstrativos originais de fls. 71 e 72 e a empresa juntou com a defesa demonstrativo próprio à fl. 250, no qual relacionou os respectivos números de protocolos de cancelamento, conforme cópia espelho constante do portal da nota fiscal eletrônica, cujas chaves das NFes foram acostadas às fls. 251 a 254.

Por sua vez, com base nas provas apresentadas junto com a defesa, a fiscalização refez os demonstrativos originais (fls. 946 a 1017) excluindo os valores relativos às NFes nºs 37300, 37304, 40598 e 4300 o que culminou na redução do débito nos meses de abril, julho e agosto/10.

Pelo exposto, restou comprovado que a desoneração promovida no julgamento da primeira instância teve como base erros materiais cometidos pela fiscalização na apuração da base de cálculo, visto que incluiu no levantamento fiscal NFes que foram canceladas pelo contribuinte.

Portanto, não merece qualquer reparo a Decisão que resultou na redução do débito da infração 1 de R\$54.008.967,50 para R\$54.627.710,00 e da infração 2 de R\$16.502.690,20 para R\$16.388.313,97.

No tocante ao Recurso Voluntário, observo que o recorrente reapresentou na sua quase totalidade as nulidades suscitadas e os argumentos de méritos apresentados na impugnação original.

Com relação à nulidade suscitada sob o argumento de que caso a distribuidora tivesse dado destino diverso ao QAV que lhe foi entregue para abastecimento de aeronave nacional, com destino ao exterior, caberia ao Fisco averiguar, configurando ilegitimidade passiva, verifico que conforme salientado no voto proferido pela primeira instância, o lançamento reporta-se a operações de saídas de QAV da refinaria para as empresas de distribuidoras.

Logo, a descrição da infração e o enquadramento (Convênio ICMS 84/90, artigos 512-A e 512-B, do RICMS/97 e artigos 2º, 32 e 10, §1º da Lei nº 7.014/96 e art. 289, § 6º, do RICMS/12) indicam que as operações de saída de QAV da refinaria para as distribuidoras não estão contempladas com isenção e são tributadas normalmente, além da obrigatoriedade de o estabelecimento refinador de petróleo promover o lançamento e o recolhimento do ICMS-ST, nas operações internas com querosene de aviação. Consequentemente, não procede ao argumento de que o descumprimento dos requisitos legais nas operações subsequentes configuraria ilegitimidade passiva.

Quanto à validade da aplicação da legislação indicada no enquadramento da infração às operações objeto da autuação, trata-se de questão de mérito que será apreciada no momento próprio.

Relativamente à nulidade suscitada sob alegação de que configura uma ilegalidade o procedimento adotado pela fiscalização de integrar o ICMS à base de cálculo nas operações que praticou e que entendeu está contemplada com o benefício fiscal de isenção, observo que a 5ª JF fundamentou que o art. 52 do RICMS/97 previa que: *“O montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”* (art. 13, § 1º, I, da LC 87/96; art. 17, § 1º, da Lei 7.014/96).

Observo que a apreciação quanto à integração ou não do ICMS na apuração da base de cálculo trata-se de questão de mérito. Como foi suscitada a nulidade sob alegação de erro de procedimento fiscal, passo a apreciá-la.

Tomando como exemplo hipotético uma operação tributada pelo ICMS com valor de \$100, é grafado na nota fiscal a base de cálculo de \$100 e ICMS de \$17 (17%), ou seja, do valor a ser recebido \$83 se destina ao sujeito passivo (empresa) e \$17 configura débito ao sujeito ativo (Estado). Se a empresa tratar essa operação tributada como isenta (ou não tributada), e efetivamente a operação for tributada, o valor da operação com a integração do imposto é \$83/0,83 = \$100, visto que o ICMS integra a própria base de cálculo (art. 13, §1º, I da LC 87/96).

Na situação presente, tomando como base a NFe nº 200056 (fl. 87) o estabelecimento autuado indicou valor da operação de R\$338.372,19 e não grafou o ICMS no documento fiscal por entender que a operação de venda de QAV a distribuidora estava contemplada com isenção prevista no Convênio ICMS 84/90. Logo, tendo a fiscalização acusado que a operação é tributada (questão de mérito), na apuração da base de cálculo dividiu o valor total por 0,83 (17%), integrando o ICMS a sua própria base de cálculo com valor de R\$407.677,34 (fl. 11).

Pelo exposto, o procedimento fiscal está correto, visto que a legislação do ICMS prevê que o ICMS integra a própria base de cálculo (art. 13, §1º, I da LC 87/96; art. 17, §1º, I da Lei nº 7.014/96 e art. 52 do RICMS/97) e na situação presente tendo a fiscalização acusado o estabelecimento autuado de dar tratamento de operação com isenção do imposto, que entendeu ser tributada, na apuração da base de cálculo deve ser integrado o próprio imposto. Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada. Observo que com a relação ao questionamento de que a operação praticada pelo recorrente está amparada pelo benefício fiscal da isenção, isso configura questão de mérito que passo a apreciar.

No mérito, o recorrente reapresenta os argumentos da defesa inicial que não foram acolhidos:

1) A isenção instituída pelo Convênio ICMS 84/90 contempla toda a cadeia de comercialização do



QAV;

- 2) A interpretação da norma não pode ser simplesmente literal, visto que se trata de isenção condicionada;
- 3) Deve se levar em conta as Decisões emanadas pelos Tribunais Superiores e de forma análoga, a legislação pertinente relativa a contribuições (PIS/COFINS/CIDE).

No que se refere ao primeiro e segundo argumentos, verifico que a 5ª JFJ refutou fundamentando que o Convênio ICMS 84/1990, objetivou 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 da “saída da mercadoria promovida pelas distribuidoras para empresas aéreas nacionais em vôos internacionais”, cuja Cláusula Primeira estabelece:

**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 pelo Convênio ICMS 151/94].*

Quanto à tese defensiva de que o benefício isencional previsto no Conv. 84/90 se aplica a toda à cadeia de circulação (isenção objetiva) não se sustenta, tendo em vista a natureza da operação, observo que o fabricante da QAV, segundo a legislação tributária do Estado da Bahia, é substituto tributário da mercadoria, conforme previsto no Convênio ICMS 110/07 art. 512-A, I, “a”, item 3 – art. 289, § 6º, do RICMS/12 c/c com a cláusula primeira do Convênio ICMS 110/07.

Observo que o objetivo da norma prevista no Convênio ICMS 84/1990, era isentar a operação de saída de combustíveis e lubrificantes para abastecimentos de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior, porém, restrito à etapa de circulação da saída da mercadoria promovida pelas distribuidoras para empresas aéreas nacionais em vôos internacionais.

Assim sendo, tendo o estabelecimento autuado sido o refinador do QAV, as operações autuadas referem-se a revenda do produto para as distribuidoras de combustíveis, logo, não se trata de operação de saída “para abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior”. Como fundamentado na Decisão da primeira instância e no Parecer proferido pela PGE/PROFIS, a operação de saída de QAV da refinaria para as distribuidoras submetem-se a tributação normal e por o produto está enquadrado no regime de substituição tributária (art. 512-A, I, “a”, item 3 do RICMS/97 e art. 289, §6º do RICMS/12), está correta à exigência do imposto na infração 1 (normal) e da infração 2 (substituição tributária).

Como o próprio recorrente afirmou, não se trata de isenção subjetiva, que usualmente pertine a essencialidade do produto ou objetiva, que leva em conta a condição pessoal do indivíduo que não se quer tributar e sim de isenção condicional. E que a condição estabelecida na Cl. 1ª do Convênio ICMS 84/90 é à saída do combustível [QAV] “para abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior”. Entretanto, as operações objeto da autuação se referem a saídas da refinaria tendo como destinatário as distribuidoras de combustíveis, logo, não encontram amparo no citado Convênio ICMS e ao contrário do que foi afirmado, a interpretação da norma que concedeu o benefício fiscal deve ser restrita (art. 111, II do CTN).

Conforme fundamentado no voto proferido pela 5ª JFJ, não pode ser acolhida a tese defensiva de que a norma isencional prevista no Convênio ICMS 84/90 pretendeu alcançar toda a cadeia de comercialização de combustível, visto que o QAV que deu saída da refinaria com destino a distribuidora pode ter diversos destinos, a exemplo de abastecimento de aeronaves estrangeiras; abastecimento de aeronaves (ou embarcações) nacionais consumidos em roteiros internos ou em roteiro internacional; revenda do combustível tanto no mercado interno como para o exterior, etc.

Logo, entendo estar correta a fundamentação da Decisão ora recorrida de que a operação de venda de QAV da refinaria para a distribuidora submete-se a tributação normal e é devido o ICMS-ST e “caso a distribuidora venha a realizar a operação subsequente para o abastecimento de aeronaves nacionais com destino ao exterior, cuja operação é isenta do ICMS, conforme previsto no art. 21, I, do RICMS/97 (Convênio ICMS 84/90), cabe à Distribuidora pedir a restituição do ICMS-

ST recolhido, consoante previsto no art. 12 da Lei nº 7.014/96, já que o fato gerador presumido da substituição tributária não se realizou”.

Ressalte-se que este entendimento já foi manifestado no Acórdão JJF 0254-05/12, que se trata dos mesmos fatos geradores e estabelecimento autuado, cujo Recurso Voluntário não foi provido por esta CJF, conforme Acórdão CJF 039-11/14.

E ainda que no Auto de Infração nº 206844.0006/06-6, lavrado em 28/06/2006, o estabelecimento autuado foi acusado de internalizar mercadorias adquiridas (QAV) destinadas à exportação (abastecimento em aeronaves para vôos internacionais), “*as quais foram vendidas no mercado interno, sem efetuar o pagamento do ICMS devido*”. Naquele processo a 3ª JJF determinou a realização de diligência para apurar as quantidades destinadas ao mercado interno (vôos nacionais), sem recolher o ICMS devido e não tendo sido comprovado, julgou Procedente o Auto de Infração conforme Acórdão JJF 0377-03/07. O Recurso Voluntário interposto, não foi provido, de acordo com o Acórdão CJF 0167-12/08.

Logo, embora se trate de acusação não idêntica a lide deste processo, reforça o posicionamento de que a operação contemplada com isenção prevista no Convênio ICMS 84/90 deve ser aplicada de forma restrita a operação de saída do combustível, no caso o QAV, “*para o abastecimento de aeronaves nacionais com destino ao exterior*”, visto que, é dificultoso apurar a destinação do produto nas operações subsequentes da saída do estabelecimento industrializador ou importador.

No que se refere às Decisões emanadas pelos Tribunais Superiores que o recorrente colaciona ao Recurso, o RE 248499/09 (fl. 1185) trata de exportação de produto industrializado cuja restrição imposta por a operação não ter sido realizada com moeda estrangeira (Convênio ICMS 04/90). Observo que aquela Decisão não guarda correlação com a lide deste processo, que trata de operação interna de saída do QAV do estabelecimento refinador para o distribuidor.

Da mesma forma, o art. 3º da Lei Federal 10.560/02 trata da não incidência do PIS/COFINS, nas operações com QAV destinado ao consumo por “*aeronave em tráfego internacional*”, bem como o art. 10 da Lei Federal 10.336/01 como afirmado pelo recorrente, isenta a CIDE, sobre as operações de venda de QAV à “*empresa comercial exportadora, com o fim específico de venda ao exterior*”. Também, em ambas situações, além de se tratar de regulamentação de contribuições, não tem correlação com a operação autuada que trata de operação interna.

Por tudo que foi exposto, concluo que não merece qualquer reparo a Decisão proferida pela 5ª JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário interpostos e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279469.0004/12-9**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS (REFINARIA LANDULPHO ALVES)**, devendo ser intimado o recorrente 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS