

PROCESSO - A. I Nº 206923.0006/18-1
RECORRENTE - IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0150-05/19
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09/12/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0298-11/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. USO INDEVIDO DE CRÉDITO FISCAL. Aditivo codificado na NCM 3811. Não tendo o custo do aditivo onerado a base imponível do ICMS-ST, não há que se admitir o aproveitamento do crédito fiscal. Infração procedente. Mantida a Decisão recorrida. 2. USO INDEVIDO DE CRÉDITO FISCAL. A procuradoria se manifestou reconhecendo que nas operações analisadas existe um evidente fracionamento da operação de circulação, ocorrendo a imunidade somente no Estado de saída da mercadoria – combustível derivado de petróleo -, sendo sua entrada e as operações subsequentes no Estado de destino perfeitamente tributadas, equalizando os ganhos obtidos pelos Estados produtores por conduto do royalty. Ou seja, que a tributação recai, de forma independente, tanto sobre as operações de circulação de mercadorias como sobre as prestações de serviço de transporte intermunicipais e interestaduais, englobadas sob o manto único do ICMS, porém possuindo duas materialidades distintas de hipótese de incidência. Em função da autonomia das prestações de serviços de transportes em relação às operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo nas remessas interestaduais, as tributações são independentes, não sendo cabível o entendimento de uso indevido de tais créditos, conforme dispõe o artigo 8º, II, “b” da Lei Complementar nº 87/96. O valor do frete contratado pelo remetente das mercadorias está incluído na base de cálculo do ICMS incidente sobre a subsequente operação interestadual de venda, o sendo garantida a manutenção dos referidos créditos. Infração insubstancial. Modificada a Decisão recorrida deste item. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, o qual imputa ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

Infração 01 – 01.02.06: Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

Glosa alude ao produto Aditivo codificado na NCM 3811, sujeito a ST, conforme Conv. ICMS 110/07.

A retenção feita pela refinaria pautou-se na venda de combustível sem a inclusão eventual do aditivo. Assim, não é possível admitir-se o uso do crédito fiscal relativo ao imposto que recaiu no recebimento do aditivo, sob o (falso) pretexto de que este insumo já compunha a base imponível da ST quando da retenção promovida pelo remetente do combustível.

Quantia de imposto histórica de R\$74.225,42 e multa de 60%, com fatos geradores ocorridos em janeiro, março a maio, julho, setembro, outubro e dezembro de 2014, janeiro a abril, junho, agosto a dezembro de 2015.

Enquadrou-se a conduta nos arts. 9º e 29, §4º, II, todos da Lei 7014/96, c/c o art. 290 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, e penalidade prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei retro citada.

Infração 02 – 01.02.30: Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadoria com saídas subsequentes tributadas.

Glosa alude a prestações de transporte ligadas a compras interestaduais de combustíveis, amparadas por imunidade, com operações subsequentes sujeitas à substituição tributária para frente.

Noutras palavras, a autuada comprou gasolina e óleo diesel em outros Estados e se creditou do imposto incidente sobre o frete.

Quantia de imposto histórica de R\$39.376,95 e multa de 60%, com fatos geradores ocorridos de janeiro, a setembro e novembro a dezembro de 2015.

Enquadrou-se a conduta no art. 29, §4º, II, da Lei 7014/96, c/c o art. 310, II, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, e penalidade prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei retro citada.

Após a devida instrução processual, assim decidiu a 5ª Junta de Julgamento Fiscal:

VOTO

Cabe examinar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

A impugnação foi oferecida dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui anomalias com extemporaneidade.

Inexistem defeitos de representação, considerando que o signatário da peça defensiva possui poderes (cláusula ad judicia et extra) conferidos pela autuada com o fito de atuar junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, conforme se observa às fls. 80 a 86.

Afaste-se, de logo, a nulidade arguida.

O fato de haver valores de glosa posteriormente reconhecidos como devidos pelo i. auditor fiscal não desnatura a autuação, muito menos autoriza a aplicação do art. 146 do CTN.

Faz parte da discussão do processo administrativo tributário, acolher determinados argumentos defensivos no intuito de se fazer o melhor ajustamento do lançamento. Se isto não fosse possível, bastava no Judiciário haver um aspecto a ser considerado insubstancial pelo juiz para que toda a ação ficasse comprometida. E isto, como se sabe, não acontece, remanescente a pretensão jurisdicional na parte que for considerada procedente. Algo parecido poderá ocorrer neste PAF, a depender da fundamentação de mérito que for articulada.

Dito isto, a presente apreciação fará o exame em separado das irregularidades.

Infração 01

Neste particular, pretende o lançamento glosar créditos fiscais de ICMS oriundos dos recebimentos em transferência de aditivos classificados na NCM sob o código 3811, tendo em vista que nas operações com combustíveis – gasolina e óleo diesel - sujeitas à tributação antecipada por parte da refinaria, os custos dos aditivos não compuseram a base de cálculo daquela substituição tributária, de modo que, para compensar parte do débito fiscal, seria cabível aproveitar-se do crédito fiscal.

Não há dúvidas neste processo, que a autuada recebeu em transferência, aditivos com tributação, no sentido de serem usados para mistura à gasolina comum recebida, no intuito de transformá-la em gasolina aditivada.

A alegação defensiva calca-se no argumento de que, com base no Conv. ICMS 81/93, cláusula quinta, inciso II, não se aplica a ST às transferências, exceto se o destinatário for varejista, hipótese em que a retenção só será feita quando a mercadoria destinar-se para empresa diversa.

Neste trilho, havendo tributação da operação própria interestadual e sendo o produto usado como insumo – misturado ao combustível comercializado -, seria plausível o uso do crédito.

Vale salientar que a gasolina e o óleo diesel são mercadorias resultantes da transformação do petróleo, promovido pela Refinaria, substituto tributário responsável pela retenção e recolhimento do ICMS incidente em toda a cadeia dos derivados petrolíferos citados.

Por outro lado, cumpre reforçar que os aditivos catalogados na NCM 3811 são misturados à gasolina comum e ao óleo diesel, na distribuidora, a qual adquire, da refinaria, os derivados do petróleo citados sem qualquer aditivação.

Da junção dos aditivos em foco à “Gasolina Comum” (GAC), ao contrário do que afirma a impugnante, não resulta na “Gasolina Premium” (GAP), mas na “Gasolina Aditivada”, conforme se pode concluir pela leitura do texto extraído da rede web, designadamente no sítio eletrônico <http://g1.globo.com/carros/especial->

publicitario/shell/mitos-e-verdades-do-combustivel/noticia-diferenca-entre-elas.html, com o teor abaixo:

/2014/09/comumaditivada-ou-premium-veja-

“Comum: A gasolina comum é o combustível bruto que sai das refinarias, acrescido dos 25% de etanol anidro. Ele não contém nenhum tipo de aditivo e é basicamente igual em todas as marcas. Por não ter aditivos, é o combustível menos recomendado para os automóveis porque não contém em sua fórmula substâncias que protegem o motor.

Aditivada: A aditivada também tem os 25% de etanol anidro. Porém, ela é composta por aditivos químicos que ajudam na limpeza do motor. Cada marca tem sua fórmula específica de aditivada. Em geral, todas têm detergentes e dispersantes. O detergente desprende a sujeira e o dispersante faz com que ela seja quebrada para ser eliminada pelo sistema de combustão. Nos aditivos ainda estão anticorrosivos e antioxidantes. ...

Premium: Como manda a lei, a premium também tem os 25% de etanol anidro. Ela é composta por aditivos usados na gasolina aditivada que ajudam na conservação e limpeza do motor. A principal diferença é **em relação à octanagem**. Enquanto a comum e a aditivada têm 87 octanas (ou IAD – índice anti-detonação), a premium tem 91 octanas...” (negritos da transcrição).

Por outro lado, não se perca de vista que, dentro do período alcançado pela autuação, a base de cálculo do ICMS-ST não tinha por base o PMPF (Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final), mas a MVA, pois tal cálculo obedecia ao quanto previsto no Ato COTEPE 21/08, cuja tabela não fazia qualquer distinção entre a Gasolina Comum, a Gasolina Aditivada e a Gasolina Premium, fazendo referência apenas à gasolina automotiva.

Como não há regra específica de tributação antecipada para cálculo da Gasolina Aditivada, ou mesmo para a Gasolina Premium, em relação aos fatos geradores afetados pelo lançamento, é de se afirmar que os custos dos aditivos não estavam inseridos na base de cálculo utilizada para a retenção do ICMS-ST pela refinaria, já que o único parâmetro utilizado era o preço da Gasolina Comum.

Mesmo não tendo o custo do aditivo onerado, a base imponível do ICMS-ST, não pode o sujeito passivo proceder ao uso do crédito quando o recebe em transferência, ainda que o empregue como insumo, pois as vendas da gasolina aditivada não produzirão débitos fiscais, haja vista o encerramento da tributação, ficando vedado o uso de créditos nesta fase, inclusive porque sequer inexistia, quando da saída do combustível da refinaria, previsão dessa mistura.

Veja-se o que dispõe o art. 9º, c/c o art. 29, §4º, II todos da Lei baiana do ICMS:

“Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.

(...)

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

(...)

§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.”

Esta construção lógica foi seguida pela SAT/COPEC, através de Parecer cuja dicção é a seguinte:

“Em função da sistemática de tributação de combustíveis derivados de petróleo, incluindo aí a gasolina e o diesel, a retenção do ICMS é feita pela Refinaria, quando esta vende o combustível (comum) para as Distribuidoras, onde poderá ocorrer, ou não, a mistura aditivos. Tomando-se com parâmetro que a Refinaria, quando vende o combustível para a distribuidora, não sabe qual o montante do combustível vendido será transformado pela Distribuidora em combustível aditivado (por meio do acréscimo de aditivos ao combustível comum), certamente que ela, a Refinaria, não teria como efetuar a substituição tributária relativamente ao combustível aditivado.

Dante dessa explicação, é certo que, no cálculo do ICMS-ST pela Refinaria, por meio da MVA (ou então por meio do PMPF – Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final), não era, e nem é atualmente, considerado o valor dos aditivos adquiridos pela Distribuidora para realizar a mistura, transformando, por exemplo, gasolina C (também conhecida como gasolina comum) em gasolina aditivada. Sequer teria lógica computar o custo dos aditivos na MVA (ou PMPF), já que se estaria embutindo um custo incerto na cadeia produtiva, onerando sobremaneira os contribuintes”.

Idêntico raciocínio se aplica ao óleo diesel, porquanto, tal qual a gasolina comum, não havia qualquer previsão de tributação do Óleo Diesel Aditivado (resultante da aditivação do Óleo Combustível), nas bases de cálculo presumidas apontadas no Ato COTEPE 21/08 atrás mencionado.

Não bastasse isto, mister ressaltar que a mescla de aditivos ao Óleo Diesel não resulta no produto “Diesel S10”, mas no “Diesel Aditivado”, consoante se extrai da leitura de site da Internet, precisamente no endereço <http://www.grupocombustran.com.br/oleo-diesel.php>, a saber:

“Preocupada em oferecer um produto voltado para o mercado consumidor de diesel, principalmente nas grandes metrópoles, oferecemos o produto mais inovador existente no mercado. O Óleo Diesel Aditivado que o Grupo Combustran comercializa proporciona os seguintes benefícios: Redução do consumo em até 3,0%, em função da combustão de melhor qualidade proporcionada pelos aditivos presentes no produto...”

(...)

Com um teor muito menor de enxofre, o Óleo Diesel S-10 que você encontra na Combustran é especialmente direcionado à frota cativa de ônibus das regiões metropolitanas determinadas pela ANP e Conama e também, para a frota de caminhões e ônibus fabricados a partir de 2012” (negritos da transcrição).

Toda esta linha argumentativa traçada não constitui novidade neste Conselho. Está ela espelhada em recente decisão de segunda instância, designadamente a proferida no Ac. CJF Nº 0430-12/17, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Apegado a tal decisão, não há que se falar em violência ao mecanismo constitucional da não cumulatividade, mas ao contrário o reforça, na medida em que inadmite a compensação de créditos fiscais com débitos fiscais que não existirão.

Acusação fiscal procedente.

Infração 02

Também nesta cobrança se procede a glosa de créditos fiscais oriundos de serviços de transporte, sob a afirmativa de que as operações a eles atreladas eram imunes e não estavam com saídas subsequentes tributadas.

Isto porque a autuada usou créditos destas prestações, apesar de vinculadas a compras interestaduais de combustíveis, contempladas pela imunidade tributária, repita-se e com operações posteriores sujeitas à substituição tributária.

Como contradita, a defendente opõe que a operação de circulação da mercadoria e a prestação do serviço são materialidades distintas, consoante entendimento esposado por doutrinadores e até mesmo externado em decisão do STF (RE 212.637-3/MG), de 1999.

Além do fato da imunidade apenas deslocar a tributação da origem para o destino, havendo tributação normal a partir da aquisição, ainda que antecipada pelo mecanismo da substituição tributária para frente.

E novamente traz como arrimo contestatório a circunstância da glosa ter lanhado o princípio da não cumulatividade.

Inicialmente, cabe registrar que o autuante reconheceu ter inserido no levantamento, prestações de serviços de transporte vinculadas a operações normalmente tributadas, **cuidando de proceder a sua exclusão do quantum acusatório**, atitude que contou com a devida ciência do sujeito passivo, após manifestação pós-diligência formalizada às fls. 180 a 186.

Tal qual ocorre com a infração anterior, não se pode admitir o creditamento de valores cujos débitos não ocorrerão. Além de ser imune a operação que teve como parâmetro o serviço de transporte, as operações subsequentes já foram submetidas à substituição tributária.

Neste calço argumentativo, não será possível permitir-se o uso do crédito por expressa vedação contida no art. 290 do RICMS-BA, **perfeitamente aplicável também para a infração 01**, cuja reprodução se torna obrigatória:

“Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária” (destaques da transcrição).

É de assinalar, por fim, os precedentes deste Conselho trazidos na peça informativa, nomeadamente os Ac. CJF 0424-11/03, CJF 1126/01e CS 0220-21/02.

Infração procedente em parte, no montante histórico de R\$38.416,99, mais multa de 60%, de acordo com o novo demonstrativo aposto às fls. 166 e 167.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs o presente recurso objetivando a reapreciação da decisão

de piso, com base no que segue:

Inicialmente informa a tempestividade da peça recursal e tece um breve relato dos fatos.

No mérito, informa que a Infração 01 fundamenta-se na impossibilidade de apropriação de crédito de ICMS decorrente de mercadoria sujeita à substituição tributária. No entanto, conforme demonstrado na Impugnação, afirma que os aditivos adquiridos pela filial da Recorrente neste Estado da Bahia não se sujeitam ao regime da substituição tributária. Na verdade, eles são oriundos de mera transferência entre filiais, para posterior junção à gasolina comum.

Cita o Convênio ICMS 81/1993 (cláusula quinta, inciso II), vigente à época em que ocorreram as operações objeto da autuação, e explica que no momento da saída da mercadoria do estabelecimento filial da Recorrente localizado em São Caetano, a parcela do ICMS devido sobre a operação foi debitada, de modo que na chegada da referida mercadoria ao estabelecimento de destino, localizado na Bahia, a filial se credita da parcela do imposto que havia sido suportado na operação anterior.

Salienta que os créditos utilizados pela Recorrente se referem apenas ao ICMS próprio destacado nas notas fiscais de saídas dessas mercadorias. Tais créditos não possuem nenhuma relação com a operação de recolhimento do imposto por substituição tributária, realizado pela Refinaria.

Entende que não havia mesmo como ser diferente, vez que o “sistema de débito x crédito” do ICMS está consagrado em nível constitucional, no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do imposto.

Discorre sobre o princípio da não-cumulatividade e pontua que, no caso em tela, os aditivos em questão são meramente insumos para industrialização de gasolina e diesel, sendo que o ICMS a eles referente foi recolhido no momento em que a mercadoria foi adquirida. Portanto, a Recorrente faz jus ao crédito de ICMS, nos exatos termos do precitado princípio da não-cumulatividade.

Pondera que somente a CF/88 pode tratar das regras e exceções da não-cumulatividade, sendo evidente que os Estados não possuem competência para limitar o direito ao creditamento do ICMS referente à operação anterior da cadeia de circulação da mercadoria.

Salienta que ainda que se entenda que o presente caso denotaria suposta “declaração de inconstitucionalidade”, para o qual é incompetente a jurisdição administrativa, fato é que não só PODE como DEVE este órgão OBSERVAR A LEGISLAÇÃO DO ESTADO DA BAHIA, que prescreve, tanto no artigo 28 da Lei Estadual nº 7.014/1996 supramencionado, quanto no art. 114 do Decreto nº 6.284/97, a NÃO-CUMULATIVIDADE do imposto.

Explica que a comercialização da gasolina ou óleo diesel finais após a mistura com os referidos insumos, leia-se, aditivos, sofre a incidência do ICMS sob o regime da substituição tributária. Ou seja, a refinaria de petróleo, de forma antecipada, recolhe todo o tributo incidente sobre as operações subsequentes na cadeia de comercialização dos produtos.

E que tal sistemática, foi implementada com o objetivo de antecipar a receita para o Estado e facilitar a fiscalização das obrigações principais e acessórias, de modo que, no momento do recolhimento, é utilizada uma base de cálculo estimada, calculada com base em índices percentuais (determinados pelas Secretarias de Fazenda dos Governos Estaduais) e no preço estimado da mercadoria vendida ao consumidor final (preços divulgados pelo CONFAZ).

Ocorre que, o que pretende a autuação é a complementação do ICMS já recolhido pela refinaria, na qualidade de substituta tributária, sob o fundamento de que a base de cálculo utilizada na retenção do imposto não teria contemplado os aditivos utilizados na mistura dos combustíveis.

Assim, no que diz respeito a tal questão, aduz que o principal ponto a ser observado é a previsão constante no Convênio ICMS 110/07, o qual define que a base de cálculo do ICMS-ST, nas operações com combustíveis, é fixada através de ATOS COTEPES editados, regularmente, pelo CONFAZ.

E que da leitura dos citados ATOS COTEPES, verifica-se que não existe qualquer diferenciação

entre as Margens de Valor Agregado (MVA) e/ou os Preços Médios Ponderados (PMPF) a Consumidor Final fixados para operações com produtos comuns ou aditivados. Ou seja, a base de cálculo é fixada para operações com gasolina e óleo diesel, pouco importando se os mesmos receberam em sua formulação algum tipo de aditivo ou não.

Reproduz trecho do voto condutor e pontua que a r. Decisão recorrida aduz que, como não há distinção entre os tipos de gasolina os custos dos aditivos não estariam contidos na base de cálculo estimada para o cálculo do ICMS-ST a ser recolhido pela Refinaria. Assim, ao seu ver, caberia, neste momento, cobrar da Recorrente os respectivos valores de ICMS.

Pontua a recorrente que este raciocínio caminha em sentido completamente oposto ao do real sentido da norma, pois, na realidade, a base de cálculo do ICMS-ST é arbitrada por meio de estimativa do preço a ser praticado quando da venda ao consumidor final. Isto porque, se a base de cálculo do ICMS-ST é calculada por estimativa, sem diferenciação entre os tipos de combustíveis e com base no preço da mercadoria a ser vendida a consumidor final, a conclusão é a de que não devem ser os aditivos incluídos na base de cálculo arbitrada.

Deste modo, entende a recorrente que não há que se falar em exigência de complementação de ICMS-ST, neste caso específico, por total falta de amparo legal, nos termos do artigo 150, inciso I da Constituição Federal e do artigo 28 da Lei Estadual nº 7.014/1996.

Ademais, segue arguindo que ainda que fosse possível a cobrança de ICMS-ST sobre os aditivos, como impõe o Auto de Infração, não se poderia cogitar que a referida exigência recaísse sobre a distribuidora, que fica exatamente no MEIO da cadeia de produção e consumo.

Neste contexto, em que pese a discussão tenha um viés diferente deste que ora se apresenta, o recorrente menciona que, em 19.10.2016, o E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL deu provimento ao RE nº 593.849/MG (Tema de RG nº 201), reconhecendo o direito de o contribuinte substituído na cadeia de produção e consumo restituir-se do valor do ICMS-ST recolhido a maior, na hipótese de comprovação de que a base de cálculo presumida tenha sido superior ao preço final de venda praticado ao consumidor final.

Nessa mesma linha, posteriormente o STF entendeu pela possibilidade de complementação do ICMS-ST nos casos em que a base de cálculo presumida for inferior à efetivamente praticada quando da venda ao consumidor final, quando do julgamento do Ag. Reg. RE nº 1.097.998, momento em que fixou a impossibilidade de “enriquecimento sem causa contra o Fisco”.

Pelo exposto, entende que o ICMS-ST incidente sobre a gasolina e óleo diesel aditivados somente poderiam ser exigidos em dois momentos:

- i. NA SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO SUBSTITUTO (Refinaria), nos casos de recolhimento ordinário; e
- ii. QUANDO DA VENDA DO ÚLTIMO SUBSTITUÍDO AO CONSUMIDOR FINAL (último elo da cadeia), se houver a necessidade de complementação (base de cálculo presumida a menor).

Assim, entende que em nenhum dos cenários poderia a recorrente efetuar qualquer tipo de complementação do ICMS-ST, justamente por estar localizada no meio da cadeia (como substituída) e sequer possuir a necessária capacidade contributiva.

Além disso, salienta que o pagamento complementar (no último elo da cadeia) apenas se justifica quando o PREÇO (base de cálculo) for estimado em valor menor ao efetivamente praticado. Ou seja, NÃO É CRITÉRIO para quantificação do ICMS a INCLUSÃO, OU NÃO, DE NOVAS MERCADORIAS após a operação de compra e venda realizada entre Refinaria e Distribuidora.

Assim, comprehende que, cobrando da Recorrente o ICMS-ST, o Estado da Bahia estaria onerando duplamente a cadeia, já que, no primeiro elo, a Refinaria (substituta) efetua o pagamento do ICMS antecipadamente e, no último elo, o Posto de combustíveis (substituído) efetua a complementação ou solicita a restituição do imposto e, consequentemente, ajusta o recolhimento do ICMS ao Fisco.

Ressalta que os aditivos, por sua natureza, são utilizados como INSUMOS OU MATÉRIAS-PRIMAS na industrialização dos combustíveis, passando a integrar/incorporar um produto derivado de

petróleo, não podendo, portanto, ser dissociados do produto acabado para efeitos tributários.

No pertinente à infração 02, informa que no exercício de sua atividade econômica, a Recorrente realiza a venda de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo para postos revendedores, grandes consumidores e transportadores revendedores retalhistas, situados no âmbito do Estado da Bahia (operações internas) e em outros Estados da Federação (operações interestaduais). E, para fins de logística da distribuição de seus produtos e operacionalização das suas vendas/transferências para outros Estados da Federação, a Recorrente tem a necessidade de contratar serviços de transporte rodoviário de cargas.

Deste modo, em decorrência da natureza das atividades comerciais praticadas pela Recorrente no exercício de seu objeto social, é a mesma contribuinte do ICMS.

Assevera que Para a Fiscalização Estadual, a Recorrente não poderia ter utilizado os créditos das operações de serviços de transporte por ela contratados, uma vez que as mercadorias transportadas estariam abarcadas pela não incidência do imposto, sendo a utilização dos créditos decorrentes dessas operações vedada pela legislação.

A Recorrente aduz que, na qualidade de tomadora dos serviços de transporte, ao passo em que suporta o ônus do tributo que lhe é repassado no valor da prestação que contrata, possui o direito ao aproveitamento do crédito para futura compensação, em respeito à natureza não cumulativa do imposto. Isto porque, o ICMS é imposto que visa onerar somente o consumo, fato que justifica sua sistemática de compensação de créditos e débitos do imposto incidente sobre a produção e a comercialização.

Tanto é que, a Constituição Federal elegeu, através de seu artigo 155, inciso II, como fatos imponíveis à tributação pelo ICMS: **(i)** as operações de circulação de mercadorias e **(ii)** as prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual.

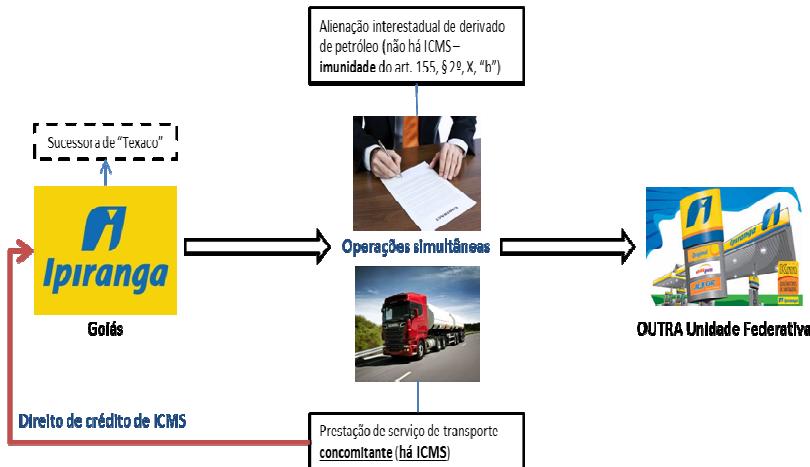
Entende que o referido comando legal determina, expressamente, que a tributação recai, de forma independente, tanto sobre as operações de circulação de mercadorias como sobre as prestações de serviço de transporte intermunicipais e interestaduais, englobadas sob o manto único do ICMS, porém possuindo duas materialidades distintas de hipótese de incidência.

Ademais, salienta que, em função da autonomia das prestações de serviços de transportes em relação às operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo nas remessas interestaduais, as tributações são independentes, não se vinculam, para fins de delimitação da ocorrência do fato gerador e nascimento da obrigação tributária.

Assevera que na jurisprudência, tais entendimentos são ratificados pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, a qual já reconheceu que “*são duas as materialidades da hipótese de incidência do ICMS: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações*”. Logo, tanto se está diante de hipóteses de incidência materialmente distintas que a Carta Magna determina, ESTRITAMENTE, com relação às OPERAÇÕES de remessa interestadual de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, que estas não sofrem a incidência do ICMS na saída do Estado de origem.

Extrai do comando legal que a não-incidência supra atinge exclusivamente as OPERAÇÕES interestaduais com mercadorias – combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo –, não se aplicando às PRESTAÇÕES de serviços de transporte atreladas a essas operações, as quais, consequentemente, SÃO NORMALMENTE TRIBUTADAS PELO ICMS, e o valor a ser recolhido deste imposto devido ao Estado de origem, em obediência precisa à sua regra geral de tributação.

Defende que o princípio da não cumulatividade garante o direito ao crédito do imposto incidente sobre os serviços de transporte contratados pelo estabelecimento que irá realizar operações de comercialização de mercadorias, independentemente destas operações sofrerem ou não tributação pelo ICMS. Para melhor visualização quanto à autonomia existente entre as hipóteses de incidência em discussão, a Recorrente, como feito na inicial, traz à colação esquema gráfico que bem representa a situação fática enfrentada nestes autos.



Portanto, salienta que a operação de venda interestadual “imune” difere da prestação de serviço de transporte, justamente porque nesta há regular tributação do ICMS.

Aduz que, ainda que os argumentos até aqui demonstrados não sejam suficientes, o que se admite apenas para argumentar, é importante destacar o alcance da imunidade nas operações interestaduais com derivados de petróleo.

Apresenta que tais remessas de combustíveis não são efetivamente desoneradas do ICMS, mas sim com a tributação integral no momento da entrada da mercadoria no Estado de destino e cita precedente do Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 198.088-5.

Ademais, para assegurar a arrecadação do ICMS incidente sobre as operações relativas a derivados de petróleo destinadas a outros Estados, os próprios Estados celebraram o Convênio ICMS 110/07, conforme determinação da cláusula primeira citada.

Assim, entende o contribuinte que parte das operações de frete objeto da glosa, refere-se ao frete de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Não à toa, nos termos do Convênio ICMS nº 110/2007, a Recorrente informou, por meio dos relatórios do Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis – SCANC, as operações realizadas por ela, justamente para que a Refinaria pudesse realizar o repasse do ICMS devido ao Estado da Bahia. E mais! Conforme o artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96, o valor do frete contratado pelo remetente das mercadorias está incluído na base de cálculo do ICMS incidente sobre a subsequente operação interestadual de venda, o que reforça o direito da Recorrente à manutenção dos referidos créditos, a fim de anular os efeitos da tributação em cascata.

Salienta que o valor do imposto incidente sobre o frete contratado, caso não fosse aproveitado como crédito, além de desvirtuar o comando constitucional, comprometeria o custo da produção, aumentando o preço das mercadorias comercializadas, já que o montante do ICMS recolhido na prestação de transporte seria novamente recolhido na subsequente operação de venda interestadual, acarretando assim um aumento indevido da carga tributária.

Cita decisão do CONSEF (Acórdão CJF N° 0218-11/02) e arremata que, sob qualquer ângulo que se aprecie a questão, forçoso reconhecer a independência tributária existente entre a materialidade da circulação de mercadorias e a hipótese de incidência na prestação de serviços, situações de naturezas diversas e que, portanto, reclamam tratamento jurídico-tributário diverso, sempre se pautando pela adequada aplicação do princípio da não-cumulatividade.

Seguindo, a recorrente pontua que o Pleno do e. STF, quando do julgamento do RE 198.088-5, não se está diante de regra de imunidade propriamente dita, mas de genuína hipótese de não-incidência do tributo restrita ao Estado de origem, o que não alcança o Estado de destino do produto, ao qual caberá todo o tributo sobre ele incidente, até a operação final.

Pontua que se está diante de uma escolha de natureza estritamente política que visa promover a redistribuição de receitas tributárias entre as unidades federadas, privilegiando os Estados consumidores (de destino das mercadorias), que se beneficiam de toda a carga tributária

incidente na sua cadeia de produção e consumo. Significa que a operação interestadual de venda de combustíveis sofre tributação integral, só diferindo em relação às demais operações no que tange ao momento em que se considera ocorrido o fato gerador que, ao invés da saída do estabelecimento, é a entrada da mercadoria no Estado de destino. Ou seja, as operações interestaduais de remessa de combustíveis não são verdadeiramente desoneradas do ICMS, mas sim com a tributação integral no Estado de destino.

Ademais, diz que o Convênio ICMS n.º 110/07, cuja cláusula primeira estabelece a obrigação de o remetente dos combustíveis situado em outro Estado de recolher para o Estado de destino todo o imposto incidente sobre as subsequentes operações até o consumidor final. Assim, dentro dessa sistemática, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido tanto na operação de saída, como em todas as etapas subsequentes de comercialização dos combustíveis derivados de petróleo, é atribuída à Refinaria de Petróleo (substituta tributária); enquanto as distribuidoras de combustíveis e demais sujeitos ocupam a posição de substituídos tributários.

Alega que, justamente por que as remessas interestaduais não são verdadeiramente desoneradas é que o Estado de São Paulo expressamente permitiu a manutenção dos créditos referentes às operações anteriores, nos termos do artigo 68, inciso III do RICMS/00, transcrito no tópico anterior.

Assim, conclui a recorrente que a Fazenda Pública Estadual partiu de premissa equivocada para proceder a glosa dos créditos da Recorrente, já que as operações interestaduais com derivados de petróleo submetem-se à regra específica da tributação no destino e não a uma regra desonerativa propriamente dita. Em síntese, na remota hipótese de se entender que o direito ao creditamento do imposto incidente sobre os serviços de transporte estaria condicionado à saída tributada da mercadoria transportada, nem assim seria legítima a glosa perpetrada pela Fazenda Pública Estadual. Isso por uma razão muito simples: as remessas interestaduais de derivados de petróleo são sim tributadas, sendo o imposto devido em favor do Estado de destino, logo, nenhuma restrição pode ser imposta à Recorrente.

Por fim, a Recorrente requer e espera a reforma do Acórdão JJF Nº 0150-05/19 com a procedência do presente recurso para cancelar na integralidade o Auto de Infração nº 20692300006/18-1.

Em sessão de julgamento realizada em 06 de agosto de 2020, esta 1ª CJF decidiu converter o feito em diligência à PGE/PROFIS para emissão de parecer jurídico, tendo em vista a decisão do julgamento do RE 198.088-5 e o que dispõe o Convênio ICMS 110/07, além das questões legais discutidas.

Em resposta, o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior manifestou no seguinte sentido: no caso específico dos autos, tem-se a revenda interestadual de combustível derivado de petróleo. Entretanto, nestas operações com combustíveis existe um evidente fracionamento da operação de circulação, ocorrendo a imunidade somente no estado de saída da mercadoria – combustível derivado de petróleo -, sendo sua entrada e as operações subsequentes no Estado de destino perfeitamente tributadas, equalizando os ganhos obtidos pelos Estados produtores por conduto do royalty.

Assim, por imposição constitucional, se a revenda interestadual do combustível derivado de petróleo não é tributada no Estado de saída, conforme a norma, por conseguinte, a não incidência não poderá resultar em crédito para fins de compensação, uma vez que a não incidência acarreta a anulação dos créditos relativos às operações anteriores.

Entende que a imunidade prevista na constituição atinge apenas a mercadoria de natureza determinada – imunidade subjetiva, não alcançando a prestação de serviço de transporte desse produto que é uma transação autônoma.

Salienta que a norma prevista na LC 87/96 determina que se houve pagamento de ICMS pelas prestações de serviços de transporte, mesmo que referente a uma operação imune, a possibilidade de creditamento se impõe, uma vez se tratar de fatos jurídicos distintos. Cita jurisprudência.

Finaliza dizendo que, partindo da premissa que os fatos jurígenos são distintos, compondo o repositório factual do ICMS, não há como se estender automaticamente a não-incidência das

operações interestaduais sobre combustíveis aos serviços de transporte correlatos, desde que tributada a operação anterior, sob pena de ranhura ao princípio da não cumulatividade.

O parecer foi acolhido pela procuradora assistente.

VOTO

O Auto de Infração imputa ao contribuinte o cometimento de duas infrações, devidamente informadas no relatório acima.

A infração 01 imputa ao contribuinte a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente ao produto Aditivo codificado na NCM 3811, adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, conforme Convênio ICMS 110/07.

Explicou o autuante que a retenção feita pela refinaria se pautou na venda de combustível sem a inclusão eventual do aditivo, não sendo admitido o uso do crédito fiscal relativo ao imposto que recaiu no recebimento do aditivo, sob o (falso) pretexto de que este insumo já compunha a base imponível da ST quando da retenção promovida pelo remetente do combustível.

O contribuinte advoga no sentido de que a refinaria de petróleo, de forma antecipada, recolhe todo o tributo incidente sobre as operações subsequentes na cadeia de comercialização dos produtos e que tal sistemática foi implementada com o objetivo de antecipar a receita para o Estado e facilitar a fiscalização das obrigações principais e acessórias, de modo que, no momento do recolhimento, é utilizada uma base de cálculo estimada, calculada com base em índices percentuais (determinados pelas Secretarias de Fazenda dos Governos Estaduais) e no preço estimado da mercadoria vendida ao consumidor final (preços divulgados pelo CONFAZ).

Observa-se que a infração discute o tratamento tributário dispensado às operações com o aditivo NCM 3811, ao longo da cadeia de distribuição da gasolina e do óleo diesel.

Sobre o tema, o i. Conselheiro Luiz Alberto Amaral, no Acórdão nº 0420-12/17, em decisão unânime, apresentou o seguinte voto, o qual, com a devida vênia, reproduzo-o por ser também o meu entendimento acerca da matéria:

É oportuno esclarecer que a gasolina e o óleo diesel são produtos resultantes do refino do petróleo, levado a efeito pela Refinaria, substituto tributário responsável pela retenção e recolhimento do ICMS incidente em toda a cadeia dos derivados do petróleo.

Outro aspecto que precisa ser esclarecido é que o aditivo NCM 3811 é misturado à gasolina comum e ao óleo diesel, na distribuidora, a qual adquire, da refinaria, os derivados do petróleo citados sem qualquer aditivação. A mistura do aditivo citado à “Gasolina Comum” (GAC), diferentemente do que afirma o sujeito passivo, não dá origem à “Gasolina Premium” (GAP), mas à “Gasolina Aditivada”, conforme se pode concluir pela leitura do texto extraído da Rede Mundial de Computadores, do site <http://g1.globo.com/carros/especial-publicitario/shell/mitos-e-verdades-do-combustivel/noticia/2014/09/comumaditivada-ou-premium-veja-diferenca-entre-elas.html>, abaixo reproduzido.

“Comum: A gasolina comum é o combustível bruto que sai das refinarias acrescido dos 25% de etanol anidro. Ele não contém nenhum tipo de aditivo e é basicamente igual em todas as marcas. Por não ter aditivos, é o combustível menos recomendado para os automóveis porque não contém em sua fórmula substâncias que protegem o motor. ... Aditivada: A aditivada também tem os 25% de etanol anidro. Porém, ela é composta por aditivos químicos que ajudam na limpeza do motor. Cada marca tem sua fórmula específica de aditivada. Em geral, todas têm detergentes e dispersantes. O detergente desprende a sujeira e o dispersante faz com que ela seja quebrada para ser eliminada pelo sistema de combustão. Nos aditivos ainda estão anticorrosivos e antioxidantes. ... Premium: Como manda a lei, a premium também tem os 25% de etanol anidro. Ela é composta por aditivos usados na gasolina aditivada que ajudam na conservação e limpeza do motor. A principal diferença é em relação à octanagem. Enquanto a comum e a aditivada têm 87 octanas (ou IAD – índice anti detonante), a premium tem 91 octanas. ... (grifos acrescidos)”

Independentemente disso, porém, a apuração da base de cálculo do ICMS-ST no período da autuação (2012/13) não tinha por base o PMPF (Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final), mas a MVA, pois tal cálculo obedecia ao quanto previsto no Ato COTEPE 21/08, cuja tabela não fazia qualquer distinção entre a Gasolina Comum, a Gasolina Aditivada e a Gasolina Premium, conforme abaixo.

“ATO COTEPE/ICMS Nº 21, DE 25 DE JUNHO DE 2008 Divulga as margens de valor agregado a que se refere a cláusula oitava 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.

O Secretário Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, no uso de suas atribuições, considerando o disposto na cláusula oitava do Convênio ICMS 110/07, de 28 de setembro de 2007, divulga as margens de valor agregado que as unidades federadas indicadas nas tabelas abaixo adotarão a partir de 1º de julho de 2008, na hipótese em que:

A alteração da metodologia somente ocorreu a partir de dezembro de 2015, com a edição do Ato COTEPE 24/15, reproduzido pelo contribuinte, equivocadamente, à folha 33 do processo.

Ora, inexistindo regra específica de cálculo para a Gasolina Aditivada, ou mesmo para a Gasolina Premium, no período da autuação, é forçoso concluir que o custo dos aditivos não se encontravam embutidos na base de cálculo utilizada para a retenção do ICMS-ST pela refinaria, já que o único parâmetro utilizado era o preço da Gasolina Comum.

Não tendo onerado a base de cálculo do ICMS-ST não pode o contribuinte querer se creditar do imposto incidente nas aquisições desses aditivos, já que sequer havia qualquer previsão dessa mistura. Nesse sentido, foi a resposta dada pela SAT/COPEC, através do Parecer acostado às fls. 115/116 dos autos, datado de 22/11/16, em resposta à diligência solicitada pela 5ª JJF, conforme abaixo.

“Em função da sistemática de tributação de combustíveis derivados de petróleo, incluindo aí a gasolina e o diesel, a retenção do ICMS é feita pela Refinaria, quando esta vende o combustível (comum) para as Distribuidoras, onde poderá ocorrer, ou não, a mistura aditivos. Tomando-se com parâmetro que a Refinaria, quando vende o combustível para a distribuidora, não sabe qual o montante do combustível vendido será transformado pela Distribuidora em combustível aditivado (por meio do acréscimo de aditivos ao combustível comum), certamente que ela, a Refinaria, não teria como efetuar a substituição tributária relativamente ao combustível aditivado.

Diante dessa explicação, é certo que, no cálculo do ICMS-ST pela Refinaria, por meio da MVA (ou então por meio do PMPF – Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final), não era, e nem é atualmente, considerado o valor dos aditivos adquiridos pela Distribuidora para realizar a mistura, transformando, por exemplo, gasolina C (também conhecida como gasolina comum) em gasolina aditivada. Sequer teria lógica computar o custo dos aditivos na MVA (ou PMPF), já que se estaria embutindo um custo incerto na cadeia produtiva, onerando sobremaneira os contribuintes”.

...
Da mesma forma, a aquisição do aditivo NCM 3811 para mistura a mercadorias cujas saídas posteriores estão com a fase de tributação encerrada deve ensejar o recolhimento do ICMS Antecipação Tributária, pois tal custo não foi considerado na tributação do setor, quando da operação de venda da refinaria para a distribuidora, momento único em que se dá o lançamento e a retenção do imposto devido por toda a cadeia de comercialização dos derivados do petróleo. Tal entendimento não ofende o princípio da não cumulatividade nem impõe bis-in-idem ao setor. (grifo nosso).

Deste modo, entendo pela Procedência da infração 01, reforçando o posicionamento do julgador de que não há que se falar em violência ao mecanismo constitucional da não cumulatividade, sendo inadmissível a compensação de créditos fiscais com débitos fiscais que não existirão.

A infração 02 diz respeito a uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ligado a compras interestaduais de combustíveis, amparadas por imunidade, com operações subsequentes sujeitas à substituição tributária para frente.

Aqui, o contribuinte se creditou do imposto incidente no frete das compras de gasolina e óleo diesel em outros Estados, sob o entendimento de que, na qualidade de tomadora dos serviços de transporte, ao passo em que suporta o ônus do tributo que lhe é repassado no valor da prestação que contrata, possui o direito ao aproveitamento do crédito para futura compensação, em respeito à natureza não cumulativa do imposto.

Inicialmente é importante informar que o autuante reconheceu ter inserido no levantamento prestações de serviços de transporte vinculadas a operações normalmente tributadas, tendo revisado a infração, que passou a valorar em R\$38.416,99. Tal redução não acarretou em Recurso de Ofício, tendo em vista o valor reduzido.

Em relação ao tema, levando em consideração a determinação do artigo 155, inciso II, o qual considera como fatos imponíveis à tributação pelo ICMS: **(i)** as operações de circulação de mercadorias e **(ii)** as prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual e a decisão do STF, a qual já reconheceu que “*são duas as materialidades da hipótese de incidência do ICMS: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações*”, o processo foi convertido em

diligência para que a PGE/PROFIS emitisse um parecer jurídico sobre o tema.

Em análise do quanto exposto, o i. Procurador manifestou-se reconhecendo que nas operações aqui analisadas existe um evidente fracionamento da operação de circulação, ocorrendo a imunidade somente no estado de saída da mercadoria – combustível derivado de petróleo -, sendo sua entrada e as operações subsequentes no Estado de destino perfeitamente tributadas, equalizando os ganhos obtidos pelos Estados produtores por conduto do royalty.

Ou seja, que a tributação recai, de forma independente, tanto sobre as operações de circulação de mercadorias como sobre as prestações de serviço de transporte intermunicipais e interestaduais, englobadas sob o manto único do ICMS, porém possuindo duas materialidades distintas de hipótese de incidência.

Assim, em função da autonomia das prestações de serviços de transportes em relação às operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo nas remessas interestaduais, as tributações são independentes, não sendo cabível o entendimento de uso indevido de tais créditos.

Ademais, reforçando o quanto aqui aduzido, o artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96, determina que:

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

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

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

Ou seja, o valor do frete contratado pelo remetente das mercadorias está incluído na base de cálculo do ICMS incidente sobre a subsequente operação interestadual de venda, o sendo garantida a manutenção dos referidos créditos.

Deste modo, entendo pela Improcedência da infração 02.

Por fim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo integralmente a infração 01 e decidindo pela Improcedência da infração 02, com base nos argumentos acima postos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206923.0006/18-1, lavrado contra **IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$74.225,42**, mais multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

EVANDRO KAPPES - REPR. PGE/PROFIS