



Governo do Estado do Rio de Janeiro

Secretaria de Estado de Fazenda

Subsecretaria de Estado de Receita

Processo : SEI-040041/001793/2020.

Venda à Ordem. Combustível. Subsequente Operação Interestadual com Produto

Assunto: : Recebido com ICMS Retido: Sujeição ao Regime de Substituição Tributária. Repasse. Convênio SNº/70 c/c Convênio ICMS 110/07.

Consulta n.º 042/21

1. RELATÓRIO.

A empresa estabelecida no Município de Macaé – RJ, tendo por objeto social o comércio varejista de combustíveis e lubrificantes (CNAEs 47.31-8/00 e 47.32-6/00), em sua Petição consulta tributária (7745976), expõe o que segue.

A consulente adquire da empresa Air BP Brasil Ltda, localizada no Estado de Pernambuco, querosene de aviação. Para que o produto não tenha que ser remetido ao Estado do Rio de Janeiro e, assim, não haja gastos excessivos e desnecessários com fretes, a consulente solicita ao fornecedor (Air BP/PE) que entregue o combustível por sua conta e ordem, diretamente ao seu cliente no Estado do Rio Grande do Norte (FAB Natal), em conformidade com os procedimentos fiscais de venda à ordem.

De acordo com os documentos fiscais juntados como Doc.06 [anexado no Documento consulta tributária (7745979)], atualmente, a operação é praticada da seguinte forma:

- (i) A venda original (A) do combustível, efetuada pela Air BP/PE, é acobertada por NF com destaque do ICMS-ST a favor do Estado do Rio de Janeiro;
- (ii) A venda simbólica (B) do mesmo combustível promovida pela consulente à FAB Natal também é tributada pelo ICMS-ST a favor do Estado do Rio Grande do Norte, e;
- (iii) A remessa por conta e ordem da consulente (C) é promovida pela Air BP/PE sem destaque do ICMS.

Considerando que o cenário atual da operação conta com duas retenções do ICMS-ST (uma a favor do RJ e a segunda, a favor do RN), a consulente questiona a possibilidade da venda original (i) não sofrer a retenção do imposto pelo regime da substituição tributária, considerando que o querosene de aviação não entra fisicamente neste Estado.

Pela estrutura da venda à ordem, é permitido aos contribuintes realizarem operações triangulares de compra e venda e, com isso, fazer com que a mercadoria transite simbolicamente entre os participantes envolvidos na operação para que haja a economia de fretes ao seu transporte ao longo de toda a cadeia de comercialização.

A normatização dessa modalidade de operação mercantil está no artigo 40 do Convênio S/N.º de 15/12/1970 e no artigo 29 do Anexo XIII da Parte II da Resolução SEFAZ n.º 720/14, com aplicação em todos os Estados da Federação, contemplando operações interestaduais, como a experimentada pela consulente.

Quanto à tributação do ICMS, registra que, de acordo com o artigo 155, § 2º, X, “b”, da Constituição Federal, o ICMS “não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”.

Segundo o artigo 2º, § 1º, III, da Lei Complementar n.º 87/96, o ICMS “incide sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente”.

Verifica que os legisladores, constitucional e infraconstitucional, estabelecem que o ICMS sobre derivados de petróleo que, em regra, incidiria na operação interestadual na UF de origem, passa a incidir na UF de destino, quando adentra em seu território.

As operações com derivados de petróleo, especialmente com o querosene de aviação, seguem as disposições específicas da substituição tributária contidas na cláusula primeira, inciso XIII, do Convênio ICMS 110/07 e inciso VIII, artigo 1º, do Livro IV do RICMS/00.

Considerando que a natureza de determinado tributo é dada pelo exame de sua base de cálculo, a consulente julga relevante verificar a base de cálculo do ICMS-ST para que fique demonstrado que seu objetivo é a antecipação de toda a tributação de uma determinada cadeia até a venda ao consumidor final. Segundo o artigo 8º da Lei Complementar federal n.º 87/96, tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão competente, a base de cálculo do imposto será o referido preço por ele estabelecido.

Ressalta que a valoração do ICMS-ST se dá exclusivamente em relação à venda ao consumidor final, tanto que o preço de venda ao consumidor final (base de cálculo do ICMS-ST) é fixado pela Administração Tributária no caso dos combustíveis derivados de petróleo.

Por essa razão, entende a consulente que, se a base de cálculo identifica a natureza do próprio tributo, e, por outro lado, se pelo estudo da base de cálculo do ICMS-ST verifica-se que a sua mensuração econômica sempre está relacionada à venda ao consumidor final, o seu propósito é antecipar, no substituto tributário, toda a tributação de uma cadeia mercantil, até o consumidor final.

Acrescenta que para que se valide a incidência do ICMS-ST, é necessário que se tenha em perspectiva a existência de uma cadeia mercantil que confirme, em seu fim, o consumidor final. Caso contrário, não há que se falar na exigência do imposto.

Por tais razões, a consulente entende que não deve incidir a substituição tributária do ICMS para o Estado do Rio de Janeiro, pois, no exato início da venda à ordem promovida pela Air BP/PE, já é sabido que o consumo do combustível não ocorrerá no território fluminense. Essa afirmação é comprovada documentalmente, seja pela emissão das NF-e pela Air BP/PE e pela consulente, seja pelo do CT-e do transportador do combustível, juntado como Doc. 07 ([anexado no Documento consulta tributária (7745979)]).

Somado a isso, especialmente em relação ao que prevê o artigo 2º, § 1º, III, da Lei Complementar n.º 87/96, ressalta que o fato gerador do imposto sobre querosene de aviação ocorre somente quando há a entrada do combustível no Estado do Rio Grande do Norte.

Nessa medida, o entendimento é o de que, na operação de venda à ordem apresentada para análise, a consulente deverá efetuar a retenção do ICMS-ST somente para o Estado do Rio Grande do Norte, e que o fornecedor (Air BP/PE) não deve destacar nem recolher o ICMS-ST em sua nota fiscal de faturamento. A operação será realizada da seguinte forma:

- (i) A venda original (A) do combustível não será tributada pelo ICMS-ST a favor do Estado do Rio de Janeiro. Assim, a Air BP/PE emitirá nota fiscal de venda à ordem para o estabelecimento da consulente no Rio de Janeiro, sem promover o destaque do imposto retido (ICMS-ST) em seu favor na NF-e;
- (ii) A venda simbólica (B) do mesmo combustível promovida pela consulente à FAB Natal será tributada pelo ICMS-ST a favor do Estado do Rio Grande do Norte, e;
- (iii) A remessa por conta e ordem da consulente (C) será promovida pela Air BP/PE sem destaque do ICMS.

Ante o exposto, Consulta:

- 1) Está correto o entendimento da consulente de que o ICMS-ST sobre a entrada do combustível na operação de venda à ordem realizada entre ela (Jetfly) e sua fornecedora (Air BP/PE) não é devido para o Estado do Rio de Janeiro, considerando que o querosene de aviação não segue fisicamente para este Estado?
- 2) Se positiva a resposta ao item 1 supra, está correto o entendimento da consulente de que o ICMS-ST na operação interestadual de venda à ordem é devido apenas para o Estado do Rio Grande do Norte, considerando que o querosene de avião segue fisicamente para aquele Estado?
- 3) Na hipótese de ser negativa a resposta ao item 1, a consulente requer sejam esclarecidas em detalhes as razões que suportariam a incidência e o pagamento do ICMS-ST para o Estado do Rio de Janeiro, bem como a forma de recuperação do imposto em razão da revenda interestadual do mesmo produto, no mesmo momento, inclusive.

O processo encontra-se instruído com cópias digitalizadas que comprovam a habilitação do signatário da inicial para peticionar em nome da empresa e documentação referente ao pagamento da TSE, ambas inseridas no Documento consulta tributária (7745979), fls. 111 a 113. O processo foi formalizado na SEFAZ/AFRE08.13 e encaminhado à AFR - 64.12, de jurisdição da consulente, que informou, no Despacho de Encaminhamento de Processo SEFAZ/AUDR64.12 13299313 que: (i) *não há fiscalização em curso nessa auditoria fiscal*; (ii) *não há registro no dossiê do contribuinte de auto de infração sobre o assunto em tela*.

2. ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO.

Na venda à ordem, em que a mercadoria é entregue ao destinatário designado pelo adquirente originário, ocorrem duas operações de venda: uma pelo adquirente originário e outra pelo vendedor remetente.

Nos termos do inciso XIV do artigo 3º da Lei n.º 2.657/96, o fato gerador do ICMS também ocorre na transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente.

Destacamos que no artigo 40, § 3º do Convênio SN.º/70, que disciplina a venda à ordem, ambas as operações, do adquirente originário (consulente) e do vendedor remetente, estão sujeitas à tributação do ICMS, ressaltando que no mesmo não há dispensa da aplicação do regime de substituição tributária.

3. RESPOSTA.

- 1) Com base nos fundamentos acima, concluímos que o entendimento da consulente não está correto. De outro modo, na operação envolvendo mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, o procedimento correto envolve a conjugação do mencionado artigo 40, § 3º, do Convênio SN.º/70 com o Convênio ICMS 110/07, que dispõe sobre o regime de substituição tributária do ICMS devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, cabendo ao vendedor remetente (Air BP/PE) efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS em regime de substituição tributária em favor do Estado do Rio de Janeiro.
- 2) Prejudicada.
- 3) Na revenda interestadual do mesmo produto, nos termos do Capítulo III do Convênio ICMS 110/07, verifica-se uma operação interestadual com combustível em que o imposto foi retido anteriormente. Nesse caso, cabe à consulente proceder de acordo com a cláusula décima oitava, inciso I, do Convênio ICMS 110/07, devendo o ICMS retido ser repassado à unidade federada de destino, na forma prevista no Capítulo V do Convênio ICMS 110/07.

Relativamente à forma de recuperação do imposto em razão da revenda interestadual, quando for o caso, observe as normas do § 3º da mesma cláusula décima oitava do Convênio ICMS 110/07:

“§ 3º Quando o valor do imposto devido à unidade federada de destino for diverso do cobrado na unidade federada de origem, observado o disposto nos §§ 2º, 3º e 4º da cláusula décima sétima, serão adotados os seguintes procedimentos:

I - se superior, o remetente da mercadoria [Jetfly] será responsável pelo recolhimento complementar, na forma e prazo que dispuser a legislação da unidade federada de destino;

II - se inferior, a diferença será ressarcida ao remetente da mercadoria, pelo seu fornecedor, nos termos previstos na legislação da unidade federada de origem” (artigos 16-A a 16-D da Resolução SEFAZ n.º 537/12).

Fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária ou seja editada norma superveniente dispondo de forma contrária.