

Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Subsecretaria de Estado de Receita

ASSUNTO:

**UTILIZAÇÃO DO PMPF NA BASE DE CÁLCULO DO
ICMS-ST NA OPERAÇÃO DE VENDA DE
QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV) POR
DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEL.**

CONSULTA 048/23

I. RELATÓRIO

A consulente informa que comercializa Querosene de Aviação (QAV), o qual é utilizado no abastecimento de aeronaves em voos domésticos e internacionais, bem como realiza sua venda para revendedores e transferências para outras filiais localizadas em aeroportos fluminenses.

Adicionalmente, ressalta que nas operações internas direcionadas aos revendedores, é atribuída às Distribuidoras de combustíveis, assim definidas pelas normas regulamentadoras da Agência Nacional de Petróleo (ANP), a responsabilidade pela retenção do imposto relativo às operações subsequentes (ICMS-ST), nos termos do art. 1º, inciso VII, §1º, Capítulo I, Título I, Livro IV, do Decreto nº 27.427/2000 (RICMS/RJ).

Informa também que a base de cálculo do ICMS-ST está definida no Capítulo II, Título I, do Livro IV, RICMS/RJ. Segundo seu art. 8º, a base de cálculo corresponde ao preço máximo ou único de venda a consumidor final fixado por autoridade competente.

Subsidiariamente, a base de cálculo corresponderá ao preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, conforme art. 9º, Capítulo II, Título I, Livro IV, RICMS/RJ.

No caso de inexistência das duas hipóteses acima, o art. 9º, supramencionado, ainda elenca a terceira regra subsidiária para a identificação da base de cálculo do ICMS-ST, qual seja, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado (MVA) divulgados pela autoridade competente.

Em substituição à disposição ao art. 9º, Capítulo II, Título I, Livro IV, RICMS/RJ, o art. 10 do mesmo diploma legal estabelece que pode ser adotado o preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado do Estado do Rio de Janeiro, em condições de livre concorrência, apurado de acordo com as

regras estabelecidas no Capítulo II, do Título II, do Livro II, e divulgado em Ato do Secretário de Estado de Fazenda ou de autoridade a quem ele delegar, e em Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União, para determinados produtos, dentre eles o QAV.

Desta forma, face à legislação acima exposta, concluiu que, caso não haja preço máximo ou único de venda a consumidor final fixado por autoridade competente, o Estado do Rio de Janeiro poderia optar em utilizar para base de cálculo do ICMS-ST nas vendas de QAV:

- i. o preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária;
- ii. subsidiariamente, a utilização da MVA sobre o valor da operação somado com frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário; ou
- iii. em substituição aos dois métodos acima, o PMPF divulgado pela autoridade competente.

Aduz ainda que considerando a inexistência de preço máximo ou único de venda a consumidor final, bem como o fato de que o estado do Rio de Janeiro optou pela divulgação de PMPF, no valor de R\$ 2,4456, por meio do Ato COTEPE/PMPF nº 38/2021, preço que se manteve congelado para aplicação até novembro de 2022, seguindo o disposto no Ato COTEPE/PMPF nº 13/2022, infere-se que, a princípio, este deveria ser utilizado como base de cálculo para o imposto devido por substituição tributária relativo às operações subsequentes.

Ocorre que, em razão do preço de venda do QAV aplicado pela Consulente ser superior ao valor previsto do PMPF, apura-se valor negativo de ICMS-ST a ser recolhido, em razão de sua metodologia de cálculo, segundo a qual o ICMS próprio da operação deve ser subtraído do valor do ICMS-ST calculado, para se apurar o valor a ser recolhido, conforme Art. 13, Capítulo II, Título I, Livro IV, RICMS/RJ .

Desta forma, uma conclusão possível seria de que, nestes casos, não haveria valor de ICMS-ST a ser recolhido.

Contudo, tendo em vista a falta de definição expressa na legislação do tratamento fiscal a ser dado nos casos em que o cálculo do ICMS-ST devido resultar em valor negativo, bem como o fato de que a Consulente ser considerada responsável pelo recolhimento deste tributo em relação às operações de venda subsequentes do QAV, esta vem utilizando como base de cálculo nestes casos o valor da operação somado com frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, aplicando-se a MVA de 30% prevista na legislação , apurando-se assim,

ICMS-ST a pagar, devidamente destacado na nota fiscal e cobrado de seus clientes.

A título de exemplo, a Consulente acostou documento fiscal de uma de suas operações em que foi feita a utilização da MVA para o cálculo do ICMS. Para ilustrar o caso, teríamos os seguintes cenários para a operação da Nota Fiscal 149308 :

i. Cálculo utilizando PMPF:

(A) PMPF: 2,4456

(B) Quantidade 35.000,00

(C) = (A) * (B) Base de cálculo do ICMS-ST: 85.596,00

(D) Alíquota ICMS: 13%

(E) = (C) * (D) Valor ICMS-ST: 11.127,48

(F) ICMS próprio: 27.757,59

(G) = (E) - (F) ICMS-ST a pagar: - 16.630,11

ii. Cálculo utilizando MVA :

(A) Base de cálculo do ICMS: 213.519,95

(B) MVA 30,00%

(C) = (A) * (1 + (B)) Base de cálculo do ICMS-ST: 277.575,94

(D) Alíquota ICMS 13%

(E) = (C) * (D) Valor do ICMS-ST: 36.084,87

(F) ICMS próprio 27.757,59

(G) = (E) - (F) ICMS-ST a pagar: 8.327,28

De fato, do cenário acima pode-se verificar que, conforme afirmado anteriormente, se o cálculo do ICMS-ST fosse feito por meio da adoção do PMPF, ter-se-ia um valor negativo de ICMS-ST a recolher, ou seja, não seria devido o pagamento do imposto retido das operações subsequentes. Por esta razão, a Consulente vem adotando o cálculo que utiliza a MVA em suas operações de vendas internas no Rio de Janeiro.

Apesar de não haver previsão específica para o QAV, produto comercializado pela Consulente, o procedimento atual foi adotado em razão de interpretação análoga feita em relação ao art. 10, parágrafo único, Capítulo II, Título I, Livro VI, RICMSRJ/00 . Segundo este dispositivo, para o álcool etílico

hidratado combustível (AEHC) deve ser adotada a maior base de cálculo apurada entre as metodologias do PMPF e da MVA.

Em que pese ser esse o procedimento adotado pela consulente até o momento, essa teve acesso a uma decisão judicial proferida pelo Poder Judiciário do Estado do Paraná, em sede de mandado de segurança, onde há um trecho demonstrando que houve uma consulta ao GT05 – Combustíveis/Confaz, reunião extraordinária de 13.04.2022, que assim dispôs, conforme trecho abaixo colacionado, *in verbis*:

*Tanto a aplicação feita pelo agente fiscal é equivocada, que no documento de mov. 20.2, outro agente informou que a direção da Receita Estadual reconheceu e orientou sobre a necessidade de aplicação do PMPF enquanto vigente o Convênio 15/2022: “A direção da Receita Estadual - REPR orientou o setor de combustíveis a consultar as demais UFs sobre a utilização da MVA em substituição ao PMPF, o que foi realizado mediante demanda ao GT05 - Combustíveis / Confaz, reunião extraordinária de 13.04.2022, onde prevaleceu o entendimento de que deve ser adotado o PMPF enquanto vigente o Convênio 15/2022 que alterou o texto do Convênio 192/21. **Em decorrência da posição do GT05/Confaz, a REPR manteve a posição tradicional de obter a base de cálculo do ICMS-ST com o emprego do PMPF, como o resultado de sua aplicação é negativo, frente a superioridade do valor comercial praticado pelo substituto tributário, o ICMS-ST não apresenta valor e somente tem lugar o recolhimento do ICMS próprio**”. (grifo nosso)*

Desta feita, a afirmativa acima, colocou em dúvida o procedimento até então realizada pela consulente com relação ao recolhimento do ICMS-ST nesse Estado.

Isto posto, consulta:

A Consulente está correta em adotar a metodologia do MVA para o cálculo do ICMS-ST a pagar, caso a adoção do PMPF resulte em valor negativo do imposto por substituição tributária das operações subsequentes ou deve-se assumir que o valor do ICMS-ST seja zero nestes casos?

II. ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

O processo encontra-se instruído com o original do DARJ de pagamento da TSE (doc [42150492](#)), bem como cópia dos Atos Constitutivos da mesma e da procuração com os poderes necessários para representação no presente

processo (doc [42150486](#)), além das informações previstas pelo art. 3º da Resolução nº 109/76 (doc [53956963](#)).

Inicialmente, para melhor compreensão da base de cálculo atualmente utilizada nas operações com QAV no Estado do Rio de Janeiro, faz se necessária a reprodução dos artigos 8º, 9º e 10, todos do Livro IV do RICMSRJ/00:

"Art. 8º A base de cálculo do imposto a ser retido é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

Art. 9º Na falta do preço a que se refere o art. 8º, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, pelo valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado divulgados mediante Ato do Secretário de Estado de Fazenda ou de autoridade a quem ele delegar, e em Ato COTEPE, publicado no Diário Oficial da União.

Parágrafo único - Na hipótese em que o sujeito passivo por substituição tributária seja o importador, na falta do preço a que se refere o art. 8º a base de cálculo será o montante formado pelo valor da mercadoria constante no documento de importação, que não poderá ser inferior ao valor que serviu de base de cálculo para o Imposto de Importação, acrescido dos valores correspondentes a tributos, inclusive o ICMS devido pela importação, contribuições, frete, seguro e outros encargos devidos pelo importador, adicionado, ainda, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado divulgados na forma do disposto no caput deste artigo.

Art. 10. Em substituição ao disposto no art. 9º, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes com as seguintes mercadorias será, nos termos do § 10 do art. 24 da Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado do Estado do Rio de Janeiro, em condições de livre concorrência, apurado de acordo com as regras estabelecidas no Capítulo II, do Título II, do Livro II, e divulgado em Ato do Secretário de Estado de Fazenda ou de autoridade a quem ele delegar, e em Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União:

- I - gasolina "c";
- II - óleo diesel ;
- III - álcool etílico hidratado combustível (AEHC);
- IV - querosene de aviação (QAV);
- V - gás liquefeito de petróleo (GLP);
- VI - gás natural veicular (GNV).

Parágrafo Único - Com relação à mercadoria constante no inc. III deste artigo, na hipótese de a base de cálculo de que trata o art. 9º deste Decreto, por litro, ser superior ao Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF divulgado mediante Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União, será adotado como base de cálculo da substituição tributária aquela disposta no mencionado art. 9º."

Após a leitura dos artigos supra, podemos concluir que considerando a inexistência de preço máximo ou único de venda a consumidor final prevista pelo artigo 8º, bem como o fato de que o estado do Rio de Janeiro optou pela divulgação de PMPF por meio de Ato COTEPE/PMPF nos termos do artigo 10, infere-se que este deve ser utilizado como base de cálculo para o imposto devido por substituição tributária relativo às operações subsequentes.

Entretanto, em razão do preço de venda do querosene de aviação (QAV) aplicado pela Consulente ser superior ao valor previsto do PMPF, apura-se valor negativo de ICMS-ST a ser recolhido, em razão de sua metodologia de cálculo, segundo a qual o ICMS próprio da operação deve ser subtraído do valor do ICMS-ST calculado, para se apurar o valor a ser recolhido, nos termos do artigo 13 do Livro IV do RICMSRJ/00.

Observe-se ainda, que o Parágrafo Único do artigo 10 supramencionado traz regra alternativa para a hipótese de a base de cálculo de que tratar o artigo 9º, por litro, ser superior ao PMPF, mas a mesma se aplica exclusivamente ao álcool etílico hidratado combustível (AEHC).

III. CONCLUSÃO E RESPOSTA

Considerando que deverá ser utilizado o PMPF como base de cálculo para o ICMS-ST e o resultado de sua aplicação é negativo, frente a superioridade do valor comercial praticado pelo substituto tributário, o ICMS-ST não apresentará valor e somente terá lugar o recolhimento do ICMS próprio.

Encaminhamos o Parecer 76 ([55178025](#)) de órgão técnico desta Coordenadoria; com o qual manifestamos nossa concordância.

Submetemos à vossa senhoria, para conhecimento e decisão de encaminhamento à Subsecretaria de Estado de Receita, tendo em vista o disposto no §2º do artigo 37 do Anexo à Resolução n.º 414/22.^[1]

Em seguida, caso aplicável e apreciação favorável ao parecer por parte do Sr. Subsecretário da Receita, sugerimos o encaminhamento à repartição fiscal de circunscrição do estabelecimento requerente, para dar ciência ao interessado, na forma preconizada pelo Art. 154 do Decreto nº 2473/1979^[2].

^[1] § 2º *As decisões emanadas no âmbito da Superintendência de Tributação, que causem grande impacto e repercussão geral, deverão ser previamente apreciadas pela Subsecretaria de Estado de Receita antes da produção de efetivos efeitos.*

^[2] **Art. 154.** *Respondida a consulta, o processo será devolvido à repartição de origem, para que esta cientifique o consulente, intimando-o, quando for o caso, a adotar o*

entendimento da administração e recolher o tributo porventura devido em prazo não inferior a 15 (quinze) dias