



**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

**Serviço Público Estadual**  
Proc. E-04/079/3450//2017  
Data: 28/08/17 – Fls.: 35

**ASSUNTO: : FEEF. FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO: OBRIGATORIEDADE, SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E RESPONSABILIDADE.**

**CONSULTA N.º 121/17**

**I – RELATÓRIO.**

A empresa, tendo por atividade a fabricação, comércio e distribuição de produtos lubrificantes derivados do petróleo, contribuinte do ICMS, expõe o que segue.

Em 26.08.2016 p Estado do Rio de Janeiro, através da Lei n.º 7.428/16, que instituiu o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF, regulamentada pelo Decreto n.º 45.810/16 e Resolução SEFAZ n.º 33/17.

Relata que, uma vez verificado que as dúvidas eram idênticas para todo o seguimento, o SINDICOM agendou reunião com esta Superintendência visando o esclarecimento das mesmas. E que, embora diversos esclarecimentos tenham sido prestados, algumas dúvidas ainda carecem de análise mais profunda, razão pela qual passou a relacionar seus questionamentos formulando a seguinte;

**CONSULTA:**

1) As operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo estão amparadas com a não incidência previstas no artigo 155, § 2º, X, “b” da Constituição Federal.

A legislação do RJ dispensou o recolhimento do ICMS deferido nas aquisições de querosene de aviação e de óleos básicos, quando das saídas interestaduais de querosene de aviação e de óleos lubrificantes acabados produzidos a partir daqueles óleos básicos, justamente por serem tais produtos submetidos às regras da tributação no destino (CF, art. 155, § 4º, I), e não a um benefício fiscal concedido pelas UFs. Dessa forma, considerando que a dispensa desse recolhimento se dá por força de uma imposição constitucional, a dúvida é se tais operações estariam submetidas às regras do FEEF.

No entendimento da consulente, se o recolhimento do imposto deferido está dispensado quando da saída interestadual amparada por não incidência constitucional, e essa dispensa não está prevista no Manual de Diferimento, não há que se falar em incidência do FEEF. O entendimento está correto?



**Governo do Estado do Rio de Janeiro**  
**Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento**  
**Superintendência de Tributação**  
**Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

**Serviço Público Estadual**  
Proc. E-04/079/3450//2017  
Data: 28/08/17 – Fls.: 36

O processo encontra-se instruído com o comprovante de pagamento da TSE (fls. 07/09), a habilitação dos signatários da inicial para postular em nome da consulente (fls. 30/31), bem como as informações relativas aos incisos I e II do artigo 3º da Resolução SEF n.º 109/76 (fls. 33).

**II – ANÁLISE, FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA:**

A consulente questiona se é devido o depósito no FEEF em relação às operações “beneficiadas” com a imunidade constitucional prevista na alínea “b” do inciso X do § do 2º do artigo 155 da CF, relativa a não incidência do imposto sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

Entendemos que não. As imunidades constitucionais não podem ser consideradas benefícios fiscais, e, portanto, não há obrigatoriedade de depósito no FEEF em relação às operações praticadas nas condições previstas neste dispositivo da CF. Observe, porém, que de acordo com o dispositivo constitucional em questão a imunidade não se aplica às operações interestaduais com combustíveis NÃO derivados de petróleo.

Entretanto, a consulente, na sua exposição, argumenta que o Estado do Rio de Janeiro teria dispensado “*o recolhimento do ICMS deferido nas aquisições de Querosene de Aviação e de Óleos Básicos, quando das saídas interestaduais*” dessas mercadorias, por serem tais produtos submetidos às regras de tributação no destino, o que não seria um benefício fiscal, e cita o seguinte dispositivo: inciso I do § 4º do artigo 155 da CF.

A dispensa do recolhimento do imposto deferido, de acordo com o disposto no artigo 2º do Decreto n.º 43.128/2011, abaixo reproduzido, constitui, por si só, um benefício fiscal, e, consequentemente, sujeita o usufrutuário ao depósito no FEEF.

“Art. 2º - Na hipótese de saída isenta ou não tributada de QAV promovida por distribuidora de combustíveis, não se aplica o disposto no parágrafo único do artigo 39 do Livro I do RICMS aprovado pelo Decreto nº 27427/00, de 17 de novembro de 2000”.

O artigo 39 do Livro I do RICMS determina o lançamento do imposto deferido nas operações anteriores na coluna Outros Débitos do Livro de Apuração, no caso de saída isenta ou não tributada. Ou seja, a dispensa de lançamento a débito do ICMS deferido anteriormente, na saída interestadual não tributada, é benefício fiscal.



**Governo do Estado do Rio de Janeiro**  
**Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento**  
**Superintendência de Tributação**  
**Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

**Serviço Público Estadual**  
Proc. E-04/079/3450//2017  
Data: 28/08/17 – Fls.: 37

Para corroborar esse entendimento de que a dispensa de pagamento do imposto diferido é um benefício fiscal, destacamos o disposto no § 5º do artigo 2º do Decreto n.º 45.810/2016 (que instituiu o FEEF), que, ao dispor sobre o cálculo do valor do imposto que seria devido, sem considerar os benefícios fiscais, de que trata o inciso II do § 1º do artigo 5º, reconhece que o fato (dispensa do imposto diferido) está sujeito ao FEEF, sendo, portanto, um benefício fiscal.

*“§ 5.º Quando houver dispensa total ou parcial de pagamento do ICMS diferido, em saídas subsequentes, inclusive quando prevista a não aplicação do disposto no art. 39 do Livro I do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 27.427, de 17 de novembro de 2000, para efeito da apuração prevista no inciso II do § 1.º do art. 5.º, devem ser desconsiderados os benefícios ou incentivos fiscais concessivos da desoneração total ou parcial nas operações de saída”.*

Ressaltamos ainda que o dispositivo citado pela conselente, inciso I do § 4º do artigo 155 da CF, não pode ser considerado para o caso concreto. Entendemos que ainda não possui eficácia. Não foi editada lei complementar para a definição de quais combustíveis seriam objeto de tributação única (no destino), conforme a conselente supostamente entende. Assim como, não foi celebrado convênio entre os Estados para regular provisoriamente o assunto, antes da vigência da Lei Complementar, conforme previsão do artigo 4º da Emenda Constitucional – EC n.º 33/2001. Esta EC é que incluiu o dispositivo citado pela conselente, bem como, a alínea h do inciso XII do § 2º do artigo 155 da CF, abaixo reproduzidos.

*“§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:*

*I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;*

*XII - cabe à lei complementar:*

*h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b.”*

A alínea “b” do inciso X do § 2º do artigo 155 da CF é o dispositivo que determina a não incidência em operações que destinem a outros estados, petróleo, combustíveis derivados e energia elétrica. Ou seja, consideramos que enquanto não for editada Lei Complementar (ou celebração de Convênio entre os estados), não se pode aplicar o disposto no inciso I do § 4º do artigo 155 da CF.



**Governo do Estado do Rio de Janeiro**  
**Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento**  
**Superintendência de Tributação**  
**Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

**Serviço Público Estadual**  
Proc. E-04/079/3450//2017  
Data: 28/08/17 – Fls.: 38

Parece-nos que a consulente pretendeu, ao citar este dispositivo e usar a expressão “*serem tais produtos submetidos às regras de tributação no destino*”, incluir na imunidade constitucional as operações internas anteriores à interestadual.

Em suma, entendemos que as operações interestaduais com combustíveis derivados do petróleo são imunidades constitucionais, não são benefícios fiscais, e não estão sujeitas a depósito no FEEF. As operações internas anteriores não estão abrangidas nesse entendimento. No caso de serem objeto de algum benefício fiscal ficam sujeitas ao depósito no FEEF.

Voltando ao Querosene de Aviação – QAV, o Estado do Rio de Janeiro publicou o Decreto n.<sup>º</sup> 43.128/2011, concedeu diferimento do imposto nas saídas internas da refinaria para as distribuidoras. A responsabilidade pelo imposto relativo à substituição tributária foi atribuída às distribuidoras. Como o QAV é um combustível derivado de petróleo, não incide imposto nas operações interestaduais, de acordo com o disposto na Constituição Federal - CF. Reproduzimos abaixo os itens do “considerando” do Decreto n.<sup>º</sup> 43.128/2011, que se relacionam ao objeto da presente Consulta, itens 1 e 2.

**“CONSIDERANDO:**

- que, nas operações com querosene de aviação (QAV), a retenção do imposto devido por substituição tributária é feita pela distribuidora de combustíveis e não pela refinaria de petróleo;
- que, na hipótese de saída interestadual de QAV promovida pela distribuidora de combustíveis, não há incidência do gravame estadual na operação, cabendo ao estado de destino a totalidade do ICMS, e que esta teria direito a se recuperar do imposto que pagou na nota fiscal de aquisição do QAV;
- que não cabe, neste caso, falar-se em ressarcimento do tributo, uma vez que não é a refinaria que efetua a retenção o imposto;
- que situação semelhante ocorre no caso de saída de QAV da distribuidora diretamente para abastecimento de aeronave de bandeira estrangeira, cuja operação também está ao amparo da não incidência do ICMS por se equiparar a uma exportação, ex vi do disposto no Convênio ICM 12/75, de 15 de julho de 1975, e a saída de QAV para abastecimento a aeronave de bandeira nacional com destino ao exterior, com benefício de isenção, consoante disposto no Convênio ICMS 84/90, de 12 de dezembro de 1990; e



**Governo do Estado do Rio de Janeiro**  
**Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento**  
**Superintendência de Tributação**  
**Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

**Serviço Público Estadual**  
Proc. E-04/079/3450//2017  
Data: 28/08/17 – Fls.: 39

*- que a concessão do diferimento do imposto na operação de saída do QAV da refinaria de petróleo para a distribuidora de combustíveis, quando ambas estiverem localizadas neste estado, além de não representar prejuízo ao erário, evitará os complexos procedimentos para a restituição do imposto”.*

Assim, com base no que foi exposto acima, no tocante ao QAV, a dispensa do imposto diferido nas operações anteriores deve ser considerada como benefício fiscal. Esse diferimento está relacionado no referido Manual de Diferimento, Ampliação de Prazo de Recolhimento, Suspensão e de Incentivos e Benefícios de Natureza Tributária, instituído pelo Decreto n.º 27.815/01, e, portanto, está sujeito ao depósito no FEEF, observado o referido § 5º do artigo 2º do citado Decreto n.º 45.810/16.

Relativamente à aquisição de óleo lubrificante básico, nos termos do Título VIII do Livro IV do Regulamento do ICMS – RICMS/00, aprovado pelo Decreto n.º 27.427/00, o imposto referente à operação interna será recolhido pelo fabricante de lubrificante acabado, estabelecido no Estado, englobadamente com o devido pela saída tributada deste último produto, ficando dispensado o pagamento quando a saída se destinar a outra unidade da Federação.

O mencionado Título VIII está também relacionado no citado Manual e, portanto, essas operações são igualmente abrangidas pelo FEEF. Da mesma forma, a dispensa do imposto diferido nas operações anteriores deve ser considerada como benefício fiscal, aplicando-se também o disposto no § 5º do artigo 2º do citado Decreto n.º 45.810/16.

Concluímos assim que o entendimento da consultante está correto em relação às operações interestaduais, pois as imunidades constitucionais não são consideradas benefícios fiscais, e, consequentemente, não há obrigatoriedade de depósito no FEEF. Porém, todas as operações internas anteriores, quando beneficiadas por algum dispositivo legal, são consideradas benefício.

Fique a consultante 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 disposta de forma contrária.

CCJT, em 10 de outubro de 2.017.