

Acórdão: 14.957/01/3.^a
Impugnação: 40.010104560-91
Impugnante: Esso Brasileira de Petróleo Ltda.
Proc. Sujeito Passivo: Olavo Ferreira da Costa/Outros
PTA/AI: 01.000138347-95
Inscrição Estadual: 702.001346.05-61 (Autuada)
Origem: AF III - Uberlândia
Rito: Ordinário

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ÓLEO DIESEL - Inexiste previsão legal para ressarcimento de valores de ICMS recolhidos antecipadamente por substituição tributária naquelas situações em que o preço real praticado for inferior ao utilizado para apuração da base de cálculo, nos termos da legislação vigente. Exigências fiscais mantidas.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR - ÓLEO DIESEL - Comprovado o não recolhimento do ICMS, por parte da adquirente, sobre a diferença entre o valor utilizado como base de cálculo do ICMS/ST pela refinaria e o preço efetivamente praticado no município de destino da mercadoria. Mantida a MR majorada somente no caso da nota fiscal 075636, porquanto comprovado que os demais destinatários são consumidores finais. Exigências fiscais parcialmente mantidas.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1 - apropriação indevida de crédito, no campo 007 do LRAICMS, a título de ressarcimento de parcela de ICMS/ST, sob fundamento de ter sido retida em excesso, por corresponder à incidente sobre a diferença entre a base de cálculo fixada para retenção por órgão competente, empregada pela refinaria, e o preço final efetivamente praticado na venda direta a consumidor, no período de março de 1.996 a dezembro de 2.000.

2 - falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a diferença entre a base de cálculo empregada pela refinaria para retenção do ICMS/ST em operações com óleo diesel (menor preço máximo de venda no Estado) e o preço máximo fixado por órgão

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

competente para venda ao consumidor final no Município da localização deste, relativamente ao período de setembro/1.999 a dezembro/2.000.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 95/115), por intermédio de procurador regularmente constituído, comprovando pagamento da taxa de expediente à fl. 94.

Argumenta que:

- como a base de cálculo da ST retida pela refinaria se dá a preço de bomba (para consumidor final), ao praticar vendas diretas a grandes consumidores, logo, por preço inferior àquele, nasce-lhe o direito de imediata e preferencial restituição do tributo retido a maior, conforme art. 150, § 7º da CF e art. 10 da LC 87/96, por não se realizar o fato gerador presumido (etapa do varejista);

- dito excesso comprova-se facilmente pelas notas fiscais emitidas, à disposição do fisco;

- salvo Minas Gerais, as Unidades mais significativas da Federação prevêem, em sua legislação, a restituição do excesso de imposto cobrado quando da não realização do fato gerador presumido, a exemplos de SP, PR, RS; quando não, o direito é reconhecido judicialmente;

- enquanto mera técnica arrecadatória, a ST não pode alterar os princípios norteadores do ICMS, mormente o da não-cumulatividade e o da capacidade contributiva, o que está a ocorrer com a vedação do ressarcimento do excesso retido;

- o tratamento fiscal é anti-isonômico, pois, enquanto veda ressarcir excesso de imposto retido, exige complemento quando deva o substituído adicionar algum valor;

- de 1.996 a 1.997, o DNC divulgava duas tabelas de preços, sendo uma para venda varejista a consumidor final e outra para venda de distribuidor a consumidor de grande porte; tendo sido utilizada como base de cálculo para retenção a primeira e por ser preço fixado por órgão competente, a Impugnante tem direito a ressarcimento nas vendas para grandes consumidores, vez que por valor inferior ao da BC de retenção;

- já no período de 1.998 a 2.000, os preços eram liberados, estabelecendo-se, contudo, no caso do óleo diesel, um preço máximo a consumidor, empregado para retenção do ICMS/ST, donde caber também restituição, porque os preços a grandes consumidores eram notadamente inferiores;

- a Receita Federal, relativamente à COFINS e ao PIS/PASEP cobrados por retenção, admite o ressarcimento às distribuidoras da parcela retida sobre a operação do varejista, quando da venda direta ao consumidor final;

- quanto ao complemento do ICMS nas vendas de óleo diesel (diferença entre a BC de retenção e o preço máximo no Município de consumo), não há que falar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em retenção, obrigação da refinaria, pois que inexiste a etapa do varejista $\Rightarrow$ consumidor, sob pena de desobediência à LC 87/96, sendo o produto vendido ao consumidor diretamente pela distribuidora;

- só caberia complemento se houvesse operação distribuidor $\Rightarrow$ varejista ou a venda do distribuidor direta a consumidor final fosse superior à BC de retenção, o que não se deu;

- além disso, deve-se atentar que a BC é o valor da operação (LC 87/96 - art. 13, I) e que as vendas se realizaram por estabelecimento da Impugnante em Betim, diretamente a consumidores localizados noutros Municípios mineiros, a preços fixados em Portarias Interministeriais (295/95 e 69/2000); outrossim, os preços eram inferiores aos que serviram de BC à retenção;

- a exigência de complemento denota dois equívocos fiscais: exigência de complemento sem operação subsequente ou sendo o preço de revenda inferior ao de retenção;

- não se pode olvidar o local da operação, cujo preço a consumidor final é que deve servir de BC à retenção;

- ao lavrar o AI, o fisco não esclareceu se o Município de destino referenciado no art. 375, I, do RICMS/96 se referia ao do consumidor ou da realização da operação de venda.

- Conclui, pedindo procedência da impugnação.

O Fisco, em manifestação de fls. 147/153, refuta as alegações da defesa.

Argumenta que:

- o creditamento de ICMS a título de ressarcimento de imposto pago em excesso, por ST, correspondente ao incidente sobre a diferença de BC de retenção e o efetivo valor de venda a consumidor final, fizera-se indevido, pois que não existe, na legislação tributária (CF, art. 150, § 7º; LC 87/96 - art. 8º, § 2º e art. 10; RICMS/96 - arts. 28 e 34), previsão de restituição para a espécie;

- a BC da retenção é fixada pela autoridade competente, não se tratando de preço sugerido e não cabendo ao contribuinte desconsiderá-la, além do que é expressamente estabelecida pela LC 87/96 - art. 8º, § 2º;

- a ausência de uma das etapas no processo de comercialização não se confunde com não-realização de fato gerador presumido, de modo a ensejar restituição, nos termos do art. 150, § 7º da CF c/c art. 10 da LC 87/96;

- o imposto pago por ST é definitivo, não comportando complemento ou restituição;

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o ressarcimento pleiteado não se enquadra entre as únicas modalidades previstas no art. 349 do Anexo IX ao RICMS/96;

- o preço máximo de venda a consumidor, para efeito de BC da ST, varia de Município para Município, fixado em Portarias do Ministério da Fazenda e das Minas e Energia e, no caso do óleo diesel, a distribuidora fica responsável pela complementação do ICMS incidente sobre a diferença entre o menor preço máximo de venda no Estado (que serviu de BC para retenção do ICMS/ST) e o preço máximo fixado para o Município da venda ao consumidor;

- estabelecimento do contribuinte em Betim já foi autuado pelo mesmo motivo, sendo sucumbente na esfera administrativa, conforme Acórdão exarado para o PTA 01.000136983.36;

- ademais, se restituição coubesse, sê-lo-ia ao substituto e não ao substituído;

- nos termos do art. 375 do Anexo IX ao RICMS/96, a BC para efeito de retenção do ICMS/ST sobre o óleo diesel é o preço máximo ou único de venda a consumidor no Estado, fixado pela autoridade competente; como a refinaria não sabe onde será vendido, emprega, conforme § 1º, o menor preço máximo, competindo à distribuidora reter o ICMS sobre a diferença entre a originária BC de retenção e o preço máximo de venda a consumidor no Município de destino final, o que, entretanto, não fora feito.

Conclui, pugnando pela improcedência da impugnação.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 157/165, opina pela procedência parcial do lançamento, para reduzir de 100% para 50% a MR relativa ao não complemento de ICMS nas vendas de óleo diesel, à exceção da Nota Fiscal nº 075636.

DECISÃO

Laborando com VFA, o fisco detectou que, durante o período fiscalizado, já a partir de março/96 e até dezembro/2000, o contribuinte se apropriara de créditos irregulares, detectados através de lançamentos no campo 007 do LRAICMS - "Outros créditos", identificados por "Ressarcimento do ICMS sobre vendas a consumidor". Ditos valores, mormente relacionados a operações com óleo diesel, foram apurados pela própria Impugnante, constando de planilhas, a exemplo de fls. 84/89, sendo então lançados para apropriação no LRAICMS, como por amostragem podem ser vistos às fls. 77/81.

Levantadas tais apropriações, o fisco apresentou-as no quadro 01, à fl. 16, em seguida levadas à recomposição da conta gráfica (fls. 17 a 26), face à glosa procedida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O resultado compôs as duas primeiras colunas de valores do quadro de fl. 12, carreado para o DCMM.

Importante salientar, plenamente correto o procedimento, que a MR aplicada fora de apenas 50% do valor do imposto exigido.

Entendera o fisco bastasse a comprovação por amostragem da origem dos valores. De fato, incorrida qualquer manifestação da Impugnante relacionada a valor lançado ou erro de cálculo, tem-se por pertinente o proceder.

Doutra feita, o fisco detectou que, a partir de setembro/99 e até dezembro/00, o contribuinte não recolheu o complemento de ICMS a incidir, nas vendas de óleo diesel, sobre a diferença verificada entre a base de cálculo originária de retenção (menor preço máximo a consumidor no Estado) e o preço máximo de venda no Município de consumo.

Levantou todas as notas fiscais de vendas, com respectivo preço base de retenção originária e preço máximo no Município do consumidor final, aplicando alíquota de 18% e apurando o tributo não recolhido, nas respectivas competências (ver fls. 28 a 58). Os preços foram extraídos das Portarias Interministeriais do Ministério da Fazenda e do de Minas e Energia, a exemplo da juntada às fls. 59/76. Vale salientar não terem sido contestados em impugnação os valores com os quais o fisco operou.

O resultado apurado gerou o quadro 02 - fl. 27, que compôs as 3ª e 4ª colunas de valores do quadro de fl. 12.

Destaque-se que fora aplicada MR de 100%, quer seja em dobro do montante do tributo, o que será objeto de análise posterior.

Os valores então apurados foram direcionados ao DCMM de fls. 05/06.

Objetivamente cabe admitir que a substituição tributária para frente, da forma como estabelecida, ao obrigar o recolhimento de tributo antecipadamente ao respectivo fato gerador, foge aos contornos idealizados para o ICMS enquanto imposto sobre o consumo.

Não se pode esquecer - e aí parece que teria razão a Impugnante - que a BC fixada para retenção e recolhimento da exação antecipada, ainda que pela autoridade competente, não deixa de ser qualquer coisa presumida, porquanto na operação de venda de mercadoria a regra mãe seja a de que a BC deve corresponder ao real valor da operação.

Resulta da consideração que, no eventual recolhimento de tributo antecipado a maior do que o incidente na concretização do fato gerador, haveria de conceder-se a quem arcara com o ônus da diferença a maior a possibilidade de dela ressarcir-se.

Isso, entretanto, não é o que se estabeleceu e normatizou pela legislação que implantou o regime de substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Positivamente, a faculdade legal de restituição (ressarcimento) de tributo recolhido em decorrência de substituição tributária para frente, logo, de antecipação à concretização no mundo real da hipótese de incidência prevista em lei, só se faz presente na eventual não-realização do fato gerador presumido. Assim regra o § 7º do art. 150 da CF, seguido do art. 10, *caput*, da LC 87/96, depois pelo art. 22, § 11 da Lei 6.763/75 e pelo art. 28 do RICMS/96.

Como bem ressalta o fisco autuante, os ressarcimentos efetivados pelo contribuinte não se referem a fatos geradores presumidos e não realizados, de modo que lhe fossem ditos reingressos concedidos.

Na substituição tributária, a regra norteadora, sobretudo após a entrada em vigor da LC 87/96, inclusive respaldando precedente disposto no art. 17 do Convênio ICM 66/88, é de que, nos casos de operações com mercadoria cujo preço final a consumidor fixado por órgão competente seja único ou máximo, a BC é esse preço.

Norma geral a dispor sobre BC é matéria de lei complementar, nos exatos ditames do art. 146, III, "a", da CF/88.

Ora, em se tratando de óleo diesel, cujo preço máximo a consumidor final é fixado pelas Portarias Interministeriais do Ministério da Fazenda e do de Minas e Energia, esse há de ser, pela legislação estadual, a BC do ICMS, independentemente de ter sido suprimida uma ou outra etapa do processo de circulação.

Sequer a LC 87/96 cogitou positivamente sobre a restituição de parcela relativa a eventual diferença a maior verificada entre o preço máximo fixado para BC e o efetivamente ocorrido na venda a consumidor final.

Quisesse o legislador complementar dispor sobre ST, quanto à BC, da mesma regra geral, tê-lo-ia feito, reservando expressamente o direito a ressarcimento de diferença a maior entre a BC para retenção e o preço de venda efetivamente praticado para o consumidor final. A falta de previsão na legislação, por si só, basta a confirmar validade à glosa efetuada pelo fisco. Ademais, concernentemente a substituição tributária, a legislação mineira, a partir de 1.997 (abril) estabeleceu somente três casos em que se faculta a restituição de ICMS retido por ST: quando da saída para contribuinte de outra UF, quando amparada por isenção/não-incidência (salvo por microempresa) e na perda/deterioração (art. 349 do Anexo IX ao RICMS/96). Obviamente tais casos consubstanciaram fato gerador presumido e não ocorrido (art. 28 do Regulamento).

Insta salientar, outrossim, que a legislação chegou a estabelecer a definitividade do imposto pago por ST, conforme se vê na Lei 6.763/75 (art. 22, § 10, 1 e 2) e no RICMS (de 91, art. 32; de 96, art. 34), legislação esta em vigor.

Sabe-se que o STF, deferindo liminar na ADIN 1.851-5, representada pela Confederação Nacional do Comércio - CNC, suspendeu a aplicação da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 013/97 ("Não caberá a restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da **substituição tributária**, se realizar com valor inferior

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou superior àquele estabelecido com base no art. 008º da LC 87, de 13 de setembro de 1996."). Isso, entretanto, não afasta a aplicação das normas da legislação acima referidas.

Importa deferência, também, o fato de que os ressarcimentos tomados pela Impugnante a título de crédito, caso fossem permitidos, não tiveram seus cálculos levantados de forma que "pareceria" correta. Como as operações eram todas internas, a exemplo da planilha de fls. 84/86, a diferença que se poderia pensar em ser objeto de ressarcimento seria obtida, para o óleo diesel, do seguinte modo: **diferença ressarcível = ST retida - (valor efetivamente praticado na venda a consumidor final x 18% - ICMS operação própria da refinaria)**. Da maneira como foi calculada, além de a Impugnante estar se ressarcindo indevidamente de ST retida, está também de parcela do ICMS/operação própria da refinaria, o que jamais seria cogitável admitir-se.

No caso dos autos, o que deve prevalecer não é o que poderia parecer justo ou o que poderia conformar-se à estrutura do ICMS, mas o que a legislação determina.

Se a legislação estabelece o preço máximo de venda a consumidor como BC da substituição tributária (art. 17 de Convênio ICM 66/88; LC 87/96 - art. 8º, § 2º; Lei 6.763/75 - art. 13, § 20; RICMS/91- art. 677, I; RICMS/96 - *mutatis mutandis* - art. 375, I - Anexo IX), esta deve prevalecer, ausente disposição outra determinadora de alteração.

Ademais, definitivo o imposto pago por ST, se realizado o fato gerador presumido e inexistente norma autorizativa de ressarcimento da espécie empregada pela Impugnante, afigura-se o trabalho fiscal, tocante a 1ª acusação, irretocável.

Incorre a Impugnante em inverdade, ao afirmar que no período de 1.996 a 1.997 o DNC fixava preços diferenciados para venda na "bomba" e para grandes consumidores. Não se tem notícia de tabelas duplas por Portarias do DNC. Outrossim, ainda que existissem, a BC da ST era o preço máximo de venda a varejo e não por atacado, tornando irrelevante qualquer alegação correlata.

De atentar-se outros estabelecimentos do contribuinte terem sido autuados por idêntico motivo, sendo sucumbentes no CCMG, a exemplo do Acórdão 14.662/01/3ª, de 24/04/01.

Também patente é a obrigação da Fiscalizada de proceder **ao complemento do ICMS nas vendas óleo diesel**, correspondente à parcela incidente sobre a diferença verificada entre a BC da retenção pela refinaria e o preço máximo de venda no Município de destino (consumo) final.

A teor do § 1º, do art. 375 do Anexo IX ao RICMS/96, não se conhecendo previamente o destino final do óleo diesel, o sujeito passivo por substituição deve tomar como BC para retenção originária o menor preço máximo de venda no Estado, fixado pela autoridade competente que, no caso, se faz por Portarias Ministeriais do M. Fazenda e das Minas e Energia. Como tais Portarias fixam preços diferenciados para venda a consumidor para cada Município, o § 1º citado impõe ao distribuidor a obrigação de recolher o ICMS incidente sobre a diferença.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porque a Impugnante não recolheu o tributo sobre dita diferença nas vendas diretas a consumidores finais, o fisco está a exigí-la e, é claro, respaldado pela legislação.

A Impugnante tenta esquivar-se, argumentando que as vendas se faziam diretamente por estabelecimento localizado em Betim e como eram diretas, sem intermediação do varejista, devesse prevalecer o valor fixado para venda a consumidor naquela localidade, já que ali se realizavam as operações.

O argumento não prevalece e nem é verdade, tanto que a mercadoria saía do estabelecimento autuado. Além disso, o que a legislação estabelece como BC plena é o preço estipulado para o Município do consumidor.

Na verdade, não se afigura tratamento fiscal anti-isonômico para situações idênticas, como a Impugnante quer fazer crer, ao afirmar que se veda ressarcimento quando de direito e se exige complemento de imposto quando a mesma deva adicionar algum valor.

Pelo que se tem, o tributo a ser pago, relativamente a operações com óleo diesel, só é calculado em duas etapas, porque não conhece a refinaria qual será o Município de destino final do produto. Por essa razão é que a legislação obriga a que a distribuidora proceda ao complemento.

Já assinalado acima, a supressão da etapa do varejista $\Rightarrow$ consumidor não modifica a BC fixada pelo órgão competente para cálculo do tributo.

Tangente esta irregularidade, concebe-se existir pequena incorreção no trabalho fiscal. Como os destinatários do produto são consumidores finais, à exceção da NF 075636 (agosto de 2.000), relacionada na fl. 50, não terá havido motivo para aplicar-se a MR em dobro, vez não haver retenção, mas ICMS incidente sobre operação própria.

Diante disso, propõe-se manter a MR em dobro exclusivamente sobre a exigência relativa à nota fiscal citada.

Para arremate, entende-se que salvo esta pequena correção, o trabalho fiscal prima pela legalidade.

Diante do exposto, ACORDA a 3.ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente a Impugnação, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Aparecida Gontijo Sampaio (Revisora).

Sala das Sessões, 10/09/01.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Luiz Fernando Castro Trópia
Relator

MSVP/ES