

Acórdão: 16.338/04/3^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010110927-26
Impugnante: Texaco Brasil Ltda
Proc. S. Passivo: Júlio César Leão Coelho/Outros
PTA/AI: 01.000142840-71
Inscr. Estadual: 067.010993.15-20
Origem: DF/ Contagem

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. Constatado que a Autuada aproveitou extemporânea e indevidamente créditos de ICMS, em razão de diferença ocorrida entre a base de cálculo utilizada na retenção do imposto e a base de cálculo utilizada na venda da mercadoria a consumidor final. Nos termos do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal/88, somente nos casos da não realização do fato gerador presumido é que fica resguardado o direito à restituição do imposto. Infração plenamente caracterizada. Exigências fiscais mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Aos 15 de julho de 2003, foi formalizado, por meio do TIAF n. 10.030000462.72, o início de ação fiscal junto ao estabelecimento da Autuada, especificamente para verificar a regularidade do aproveitamento de crédito de ICMS de valor lançado no campo outros créditos do RAICMS de abril/2002, a título de crédito de consumidores local 273 ref. 12/99.

Constatou-se que o contribuinte deixou de recolher imposto, visto ter feito apropriação extemporânea indevida de créditos relativos à diferença entre a base de cálculo utilizada pela refinaria de petróleo para retenção e recolhimento do ICMS/ST, incidente nas subseqüentes saídas de gasolina automotiva e óleo diesel, e o preço real praticado pela distribuidora de combustíveis, nas vendas, em operação interna, desses mesmos produtos a consumidores finais.

As irregularidades foram capituladas nos artigos 16, incisos VI, IX, XIII – 22, § 10, item 2 – 25, da Lei 6763/75; artigos 27 – 34, II – 68 – 96, XVII – 127, do Decreto 38.104; sendo aplicada a penalidade prevista no inciso II do artigo 56 da Lei 6763/75.

A Autuada fora, por duas vezes (07.05.03 e 30.06.03), intimada a prestar informações e apresentar documentos relativos aos crédito sob exame. Em resposta,

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apresentara relatório de ressarcimento do ICMS destacado e/ou retido nas NFs das refinarias substitutas tributárias, referente ao mês de dez./99. Em quadro específico, demonstra o aproveitamento dos créditos decorrentes das diferenças entre o ICMS retido pelas refinarias substitutas tributárias e o devido na operação de venda estadual a consumidores.

O Fisco juntou aos autos: recomposição da conta gráfica de ICMS (fls. 19); cópia do Registro de Apuração do ICMS – RAICMS de abril/02 (fls. 21-23); cópia da DAPI 1 de abril/02 (fls. 25-27); e cópia do Relatório de ressarcimento do ICMS destacado/retido nas NFs das refinarias substitutas tributárias, de dez./99 (fls. 29-72).

Por discordar dos termos da autuação, o contribuinte apresentou, regular e tempestivamente, por procurador regularmente constituído sua Impugnação, juntada a fls. 93-101.

Informa ser “distribuidora de combustíveis, tendo por objeto social, entre outros, a revenda de combustíveis, por atacado, a revendedores e grandes consumidores”; promovendo, por diversas vezes, a venda direta a consumidor final, o que elimina uma etapa da cadeia inicialmente presumida.

O preço praticado, na venda direta ao consumidor, é inferior ao preço presumido para a base de cálculo da substituição, exatamente pela exclusão da etapa referente à venda ao posto de serviço.

Entende que, por se tratar de operação que encerra o ciclo econômico da mercadoria, o sistema normativo impõe a devolução do excesso cobrado no início desse ciclo econômico, sob pena de se estar a violar os artigos 155, § 2º, II, e 150, § 7º, ambos da Carta de 88.

Discorre sobre os fundamentos do instituto da substituição tributária ‘para frente’, concluindo não ser juridicamente viável a interpretação dada pelo Fisco ao § 11 do art. 22 da Lei 6763/75, como autorizativo de devolução tão-só nas hipóteses de não ocorrência do fato gerador. Cita textos normativos e decisões dos tribunais superiores, no afã de dar consistência a sua argumentação.

O Fisco, às fls. 116 a 123, refuta as alegações da Impugnante.

Em resposta à Impugnação apresentada defende que o regime de substituição tributária tem como essência o recolhimento do tributo sobre o valor presumido, sendo que, ‘da mesma forma que não há complementação quando a venda se realiza por valor superior ao que foi utilizado na base de cálculo da retenção original, também não há ressarcimento ao contribuinte quando a venda se realiza por valor inferior’.

Para fundamentar seu entendimento, transcreve os dispositivos da legislação tributária federal e estadual que regem a matéria objeto deste feito (fls. 119-20).

Aduz que o art. 150, da CF/88, em seu § 7º - esclarecido pelo art. 10 da LC 87/96 -, prevê a restituição da quantia paga, apenas no caso em que não se realizar a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

saída da mercadoria tributada pelo regime da substituição tributária. Adita a isso que 'este dispositivo não leva em consideração o número de etapas que compõe o ciclo de comercialização dos combustíveis derivados de petróleo'.

Assevera que, nas operações objeto do AI ocorreu o fato gerador presumido, tendo ocorrido 'a saída da mercadoria do estabelecimento produtor, passando pelo estabelecimento distribuidor e deste para o estabelecimento consumidor final'.

Condensa seu entendimento na afirmação de que "o fato do óleo diesel ou da gasolina automotiva serem revendidos pela Impugnante, diretamente aos consumidores, por valor inferior àquele considerado pela Petrobrás para base de cálculo do ICMS/ST, não dá direito à devolução, nos termos do art. 22 da Lei n. 6763/75. Portanto, a Impugnante não está autorizada pela legislação tributária vigente, a lançar o imposto retido a maior pela refinaria na coluna 'outros créditos' do Livro Registro de Apuração do ICMS, a título de 'crédito de consumidores', ou seja, ressarcimento de ICMS". (fls. 116-123)

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 125 a132, opina pela procedência do lançamento, pelos fundamentos seguintes.

Após citar os dispositivos legais aplicáveis ao caso *sub judice*, sustenta que o valor do imposto retido, a título de substituição tributária, é definitivo, ressalvada a hipótese do fato gerador presumido não se ter realizado.

Ressalta as limitações impostas, pelo art. 88, I, da CLTA/MG, à competência deste Conselho e a possibilidade do contribuinte recorrer ao Poder Judiciário. Lembra, no entanto, que o STF, na já mencionada ADIn 1851-AL, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo que veda a restituição do excesso de ICMS, no caso do fato gerador ocorrer por valor menor que o presumido.

DECISÃO

No mês de abril de 2002, a ora Impugnante promoveu o aproveitamento extemporâneo de créditos relativos à diferença entre a base de cálculo utilizada pela Petrobrás S.A., para retenção e recolhimento do ICMS/ST, incidente nas subseqüentes saídas de gasolina e óleo diesel, e o preço real das vendas a consumidores finais, do Estado de Minas Gerais, praticado por ela.

Entendendo a prática como contrária à legislação tributária em vigor, o Fisco mineiro promoveu o estorno de tais créditos e autuou o contribuinte.

A questão em julgamento consiste, pois, basicamente, na possibilidade ou não de se considerar definitiva a tributação do ICMS, na hipótese de se ter fixado sua base de cálculo em montante superior ao valor da operação ocorrida no mundo fenomênico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para respondê-la, convém uma breve incursão pelo tema que a envolve.

No tocante às operações de circulação de gasolina e óleo diesel, o ICMS sujeita-se ao regime de substituição tributária progressiva, regulado pelos artigos 6º a 10 da LC 87/96; art. 22 e §§ c/c art. 13, §§ 19 a 21, da Lei estadual n. 6763/75; art. 20 a 36, da parte geral do RICMS, e art. 372 a 401, de seu Anexo IX, os quais têm por fundamento de validade o art. 155, II, c/c art. 150, § 7º, da Constituição da República.

Por ele, a refinaria, quando do faturamento do combustível, recolhe, se incidente, o ICMS relativo à operação própria, responsabilizando-se, mais, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento antecipado do imposto relativo às operações subseqüentes de revenda do mesmo, a ser praticada, em momento futuro.

A substituição tributária progressiva supõe a existência e consecutividade de etapas econômicas que vão se subsumir à hipótese de incidência. A não realização de uma ou mais destas etapas compromete a eleição anteriormente feita da base imponível.

Na hipótese *in judicio*, para viabilizar a substituição tributária, tomou-se como base de cálculo do ICMS, não o valor real da operação, ainda desconhecido, mas um valor presumido, que se pretende coincidente com o preço de comercialização final do combustível.

Assim, estabeleceu-se, como base de cálculo,

- para o óleo diesel, o preço máximo (preço na bomba) fixado pelo Governo, para venda ao consumidor;
- para a gasolina, a margem de valor agregado (presumida), compreendendo os valores que se agregam na comercialização pelas distribuidoras e pelos postos de serviço.

A base de cálculo, no magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO,

“é a grandeza instituída na consequência da regramatriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”. (*Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1993, p. 226-7)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É, pois, a dimensão econômica da hipótese de incidência (situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência - art. 114, CTN). Sendo esta definida por lei, também aquela, necessariamente, o será – daí dizer-se que base de cálculo é o que a lei define. No entanto, o legislador não está livre para eleger qualquer montante como tal. Este deverá ser um fator que mensure efetivamente o núcleo material da hipótese de incidência, que, no imposto em tela, é a operação de transferência de mercadorias.

Em síntese, a base de cálculo – perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência – do ICMS coincide com o valor da operação. Discorrendo a respeito da matéria, adverte AMÍLCAR FALCÃO que a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo (“Fato Gerador da Obrigação Tributária”, 2ª ed., 1971, p. 138).

Com base nesta assertiva, o contribuinte autuado efetuou o creditamento da diferença entre o valor recolhido a título de ICMS/ST e aquele representativo do percentual da alíquota aplicado sobre o valor real de venda do combustível.

Mas, como mencionado anteriormente, na substituição tributária progressiva não é possível se conhecer de antemão o real valor da transferência da mercadoria, sendo necessária a fixação de uma base de cálculo presumida. Para justificar o mecanismo adotado, foi estabelecido, pela Lei estadual n. 6763/75 que esta base presumida é definitiva, não comportando posteriores adequações. *Ipsis litteris*:

Art. 22 - (...)

§ 10 - Ressalvadas as hipóteses previstas nos §§ 11 e 11-A deste artigo, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

- 1) o contribuinte e o responsável sujeitos ao recolhimento da diferença do tributo;
- 2) o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria.

A definitividade atribuída ao ICMS/ST pela lei estadual encerra as possibilidades de discussão da matéria no âmbito deste Conselho. Qualquer dúvida acerca da constitucionalidade da norma legal acima mencionada deve ser levada ao Poder Judiciário.

Apenas para concluir, deve-se mencionar que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do mérito da ADIn 1851-AL, ocorrido em maio último, considerou constitucional cláusula que vedava a restituição no caso da operação acontecer por valor inferior ao presumido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não tendo sido apresentados, pela Impugnante, argumentos outros capazes de ilidir ou modificar o feito fiscal, deve este ser mantido em sua integralidade, por espelharem o comando da lei mineira.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Júlio César Leão Coelho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos Victor Muzzi Filho. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros José Eymard Costa (Revisor) e Glemer Cássia Viana Diniz Lobato.

Sala das Sessões, 10/03/04.

Cláudia Campos Lopes Lara
Presidente

Juliana Diniz Quirino
Relatora

JDQ/EJ