

Acórdão: 17.416/07/2^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010119628-79
Impugnante: Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga
Proc. S. Passivo: Aloísio Augusto Mazeu Martins/Outro(s)
PTA/AI: 01.000154270-20
Inscr. Estadual: 067014988.21-64
Origem: DF/BH-4

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – COMBUSTÍVEIS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Imputação fiscal de falta de recolhimento da complementação do ICMS devido por substituição tributária, nos termos do §1º do artigo 375, Anexo IX do RICMS/96, nas operações com óleo diesel destinado a diversos municípios mineiros. Dita complementação refere-se à diferença na base de cálculo entre o menor preço máximo de venda a consumidor no Estado e o fixado para o município a que se destinava o combustível. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido a título de substituição tributária nas operações de venda de óleo diesel para destinatários em diversos municípios mineiros, no período de 1º de janeiro a 27 de julho de 2001.

O imposto que se imputa devido refere-se à complementação do ICMS/Substituição Tributária, não destacado e/ou destacado a menor nas notas fiscais de saída e não recolhido, relativo à diferença na base de cálculo entre o menor preço máximo de venda a consumidor no Estado e o fixado para o município a que se destinava o óleo diesel para venda a consumidor.

Exigência de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 277/288, em síntese, aos argumentos seguintes:

- não obstante ser a atividade administrativa plenamente vinculada à lei, de forma a constituir o crédito pelo lançamento, *ex vi* do artigo 142 do Código Tributário Nacional, no caso em apreço, o crédito tributário reclamado já se encontra extinto em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relação aos fatos geradores objeto deste PTA, tendo em vista o não exercício daquele ato no limite temporal, e conseqüente preclusão do exercício deste direito;

- deve ser aplicado o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois a refinaria do combustível, no caso a Petrobrás, efetuou, no período glosado, os recolhimentos do ICMS/ST de forma regular;

- tendo em vista a data da constituição do crédito tributário pelo lançamento, 23 de outubro de 2006, e considerando o disposto no citado artigo 150, § 4º, que estabelece o prazo decadencial de cinco anos contados a partir do fato gerador, revela-se extinto o crédito tributário pertinente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 23 de outubro de 2001, sendo que a fiscalização poderia ter lançado eventual crédito tributário apenas a partir desta data;

- considerando que o presente crédito tributário apresenta valores devidos no período de 31 de janeiro a 31 de julho de 2001, não resta outra alternativa, senão que se reconheça a decadência do crédito tributário relativo a todo o período autuado;

- na Lei Complementar nº 87/96 não há dispositivo que autorize a legislação estadual a estabelecer a obrigatoriedade da distribuidora de petróleo complementar o valor do ICMS/ST inicialmente retido pela refinaria, portanto o disposto no § 1º do artigo 375, Anexo IX do RICMS/MG, não encontra fundamento legal infringindo o Princípio da Legalidade, além de representar violação ao disposto no artigo 99 do Código Tributário Nacional;

- o § 1º do artigo 375, a pretexto de regulamentar o instituto da substituição tributária, extrapolou os limites de sua competência estabelecendo obrigação não prevista na lei;

- improcedente a exigência de recolhimento complementar do ICMS/ST tendo em vista a definitividade da base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 1.851-1/AL, estando o § 1º do artigo 375 do RICMS/MG em conflito com este entendimento;

- o artigo 375 do RICMS/MG representa, também, violação ao Princípio da Isonomia, pois prevê a obrigatoriedade do contribuinte recolher ICMS/ST complementar no caso de operação envolvendo óleo diesel quando desconhecido o destino final da mercadoria, mas não prevê a obrigatoriedade do Fisco restituir ao contribuinte o excedente de imposto no caso da operação com óleo diesel, sendo desconhecido o destino final da mercadoria, o valor de venda no município de destino ocorra por valor inferior ao valor inicialmente utilizado pela refinaria para reter e antecipar o recolhimento do ICMS, ou seja, para o Fisco, a base de cálculo do ICMS somente é definitiva quando a operação lhe beneficia.

Ao final, requer a anulação total do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco se manifesta às fls. 305/315, refutando os argumentos de defesa, sob os seguintes fundamentos em resumo:

- o Auto de Infração foi corretamente emitido, em estrita observância às disposições legais, apresentando em seu relatório descrição sucinta, clara e objetiva da situação ensejadora das exigências nele contidas, bem como o período a que se refere a sua ocorrência;

- a situação correta a se enquadrar o assunto abordado pela Impugnante é a prescrição, disciplinada pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional e não o artigo 150 do mesmo diploma legal;

- os Convênios nºs 81/93 e 03/99 tratam do regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e foram internalizados em Minas Gerais pelo artigo 13 da Lei nº 6.763/75 e o artigo 375 do Anexo IX do RICMS/96, dentre outros;

- o sistema de produção, distribuição e comercialização de combustíveis tem particularidades que o tornam especial, sendo controlado, por determinação constitucional, pela Agência Nacional de Petróleo – ANP;

- o Convênio ICMS nº. 03/99 estabelece a forma de obtenção da base de cálculo, citando as hipóteses possíveis, ou seja, quando o sujeito passivo por substituição é a distribuidora de combustíveis, em relação aos produtos indicados no Anexo I, ou quando o sujeito passivo por substituição é a refinaria de petróleo ou suas bases, em relação aos produtos indicados no Anexo II;

- o § 7º da Cláusula Terceira do citado Convênio, atribui ao TRR a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido sobre a parcela equivalente ao custo do transporte por este cobrado, na venda dos combustíveis em operações internas, estabelecendo a complementação adicional do ICMS/ST retido originalmente pela refinaria, além do recolhimento complementar devido pela distribuidora;

- todos os elementos da relação jurídica tributária estão previstos em lei ou convênio ICMS, cumprindo-se, portanto o Princípio da Legalidade;

- o substituto tributário em relação ao óleo diesel, nos termos do Convênio ICMS nº 03/99, é a refinaria de petróleo, cabendo à distribuidora de combustíveis a complementação da diferença entre a base de cálculo inicial e o respectivo preço fixado em portaria interministerial para venda a consumidor no município de destino;

- a mercadoria tinha um preço fixado para cada município, ou seja, o valor da base de cálculo para efeito de retenção do ICMS/ST;

- como o responsável inicial pela retenção não poderia saber previamente em qual município o óleo diesel seria consumido, pois as vendas e entregas são feitas pelas distribuidoras, e nem elas mesmas saberiam os destinos do combustível no ato de seu recebimento, eis que não poderiam saber quem iria comprar-lhes a mercadoria. O RICMS/96 determinou que a base de cálculo do óleo diesel vendido pela refinaria às

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

distribuidoras, seria o menor preço máximo de venda a consumidor, e estas seriam responsáveis pela retenção e recolhimento da devida complementação do imposto, resultado da diferença de preço entre o utilizado para retenção pela refinaria e o fixado pela autoridade competente;

- foram observados os preços estabelecidos pela autoridade competente como base de cálculo para as diversas operações;

- o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais se manifestou acerca da legalidade da cobrança do complemento do ICMS/ST, devido pela distribuidora de combustível nas vendas de óleo diesel, realizadas pela mesma direto ao consumidor.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Cumprida à Câmara a análise do presente lançamento que versa sobre as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75, em face da imputação fiscal de falta de recolhimento da complementação do ICMS/Substituição Tributária, relativo às vendas de óleo diesel para destinatários em diversos municípios deste Estado, no período de 1º de janeiro a 27 de julho de 2001.

Tal complementação do ICMS/Substituição Tributária é relativa ao valor não destacado e/ou destacado a menor nas notas fiscais de saída e não recolhido, referente à diferença na base de cálculo entre o menor preço máximo de venda a consumidor no Estado e o fixado para o município a que se destinava o óleo diesel para venda a consumidor.

Antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, ressalta-se que a Impugnante alega que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores cogitados no presente lançamento, nos termos do §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Entretanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no período objeto do Auto de Infração. Do exame do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre homologação fícta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Entretanto, entende-se que, em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ”.

Portanto, à luz do retro transcrito artigo 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial, previsto no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entendam existentes.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ressalte-se que o citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do artigo 149, inciso V, do mesmo diploma legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código."

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2007.

Tendo sido a Impugnante regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em outubro de 2006, claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2001, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Cumprir destacar também que o Auto de Infração foi corretamente emitido, em observância às disposições normativas que regem a matéria no Estado de Minas Gerais, apresentando em seu relatório descrição sucinta, clara e objetiva da situação ensejadora das exigências nele contidas, cumprindo assim as determinações da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº. 23.780/84, com suas alterações posteriores.

Cumprir também à Câmara o exame das demais alegações de defesa, dentre as quais, destaca-se a questão relativa à definitividade do imposto corretamente recolhido a título de substituição tributária como justificativa para a distribuidora não recolher o complemento do ICMS/ST, aliado ao pretenso conflito entre a base legal no RICMS/96 e as disposições da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 87/96.

Neste diapasão, tem-se as regras estabelecidas, em ordem hierárquica, pelo artigo 155 da Constituição Federal, o artigo 6º da Lei Complementar n.º 87/96, o Convênio ICMS n.º 81/93 e a regra contida no Regulamento do ICMS mineiro. A par da linha de defesa seguida pela Impugnante, entende-se que tais normas estão em consonância.

Os Convênios n.ºs 81/93 e 03/99 estabelecem, em conformidade com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, normas acerca do regime de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e outros produtos.

O Estado de Minas Gerais estabeleceu, no artigo 13 da Lei nº. 6.763/75 a base de cálculo para fins de substituição e, no artigo 22 a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por substituição tributária.

À vista destes dispositivos normativos, ao qual o Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito em seu julgamento administrativo por força do artigo 88 da CLTA/MG, pode-se concluir que as alegações da Impugnante não podem ser acolhidas neste foro, tanto no que se refere à definitividade do ICMS retido por substituição tributária, quanto à ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação estadual mineira.

Ademais, o sistema de produção, distribuição e comercialização de combustíveis tem particularidades que o tornam especial, sendo controlado, por determinação constitucional, pelo Ministério das Minas e Energia, por meio da Agência Nacional de Petróleo – ANP.

Dada a especificidade das regras de substituição tributária aplicáveis aos combustíveis e lubrificantes derivados ou não de petróleo, observado o que dispõe o artigo 9º da Lei Complementar nº 87/96, e considerando a necessidade de harmonizar os procedimentos a serem adotados pelas Unidades Federadas com referência às normas atinentes à substituição tributária do ICMS, os Estados e Distrito Federal celebram, entre outros, os citados Convênios ICMS nºs 81/93 e 03/99.

O Convênio ICMS nº 81/93 estabelece normas gerais aplicáveis ao regime de substituição tributária.

E o Convênio ICMS nº. 03/99, por sua vez, estabelece normas específicas de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes derivados ou não de petróleo.

Nesta linha, a Cláusula Terceira do Convênio nº ICMS 03/99 estabelece a forma de obtenção da base de cálculo, citando as hipóteses possíveis, ou seja, quando o sujeito passivo por substituição é a distribuidora de combustíveis, em relação aos produtos indicados no Anexo I, ou quando o sujeito passivo por substituição é a refinaria de petróleo ou suas bases, em relação aos produtos indicados no Anexo II.

Destaque-se o § 7º da citada Cláusula Terceira que atribui ao TRR a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido sobre a parcela equivalente ao custo do transporte por este cobrado, na venda dos combustíveis que este comercializar em operações internas, estabelecendo, desse modo, complementação adicional do ICMS/ST retido originalmente pela refinaria, além do recolhimento complementar devido pela distribuidora.

Assim, o Convênio ICMS nº 03/99 estabeleceu a base de cálculo e o sujeito passivo por substituição, com relação aos combustíveis derivados ou não de petróleo, elencados nos Anexos I e II do mesmo Convênio.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez a Lei nº. 6.763/75, em seu artigo 22, inciso II, estabelece as hipóteses de substituição tributária, e o § 20 do artigo 13 da citada Lei, determina qual é a base de cálculo do ICMS de substituição tributária, quando a mercadoria ou serviço tem seu preço final ao consumidor fixado por órgão público competente, *in verbis*:

“SEÇÃO II

Da Base de Cálculo

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

.....

§ 20 - Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o referido preço por ele estabelecido.

.....

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

.....

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

.....”

Da análise dos dispositivos acima transcritos pode-se concluir que todos os elementos da relação jurídica tributária estão previstos em lei ou convênio ICMS.

O substituto tributário em relação ao óleo diesel, nos termos do Convênio ICMS nº 03/99, é a refinaria de petróleo ou suas bases, cabendo à distribuidora de combustíveis apenas a complementação da diferença entre a base de cálculo inicial e o respectivo preço fixado em portaria interministerial para venda ao consumidor no município de destino.

Acrescente-se que a mercadoria tinha um preço fixado para cada município, ou seja, o valor da base de cálculo para efeito de retenção do ICMS/ST. Entretanto, o responsável inicial pela retenção não poderia saber previamente em qual município o óleo diesel seria consumido, pelo simples fato de as vendas e entregas serem feitas pelas distribuidoras, e nem elas mesmas saberiam os destinos do combustível no ato de seu recebimento, eis que não poderiam saber quem iria comprar-lhes a mercadoria.

Buscando resolver esta questão, sem prejudicar o substituído inicial na cadeia tributária, que teria de suportar primeiro o ônus financeiro da retenção, o RICMS/96 determinou que a base de cálculo do óleo diesel, vendido pela refinaria às

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

distribuidoras, seria o menor preço máximo de venda a consumidor e estas seriam responsáveis, pela retenção e recolhimento da devida complementação do imposto, resultado da diferença de preço entre o utilizado para retenção pela refinaria e o fixado pela autoridade competente.

Observe-se que as exigências contidas no Auto de Infração sob exame estão de conformidade com as determinações contidas nas normas regentes do ICMS em Minas Gerais.

Destaque-se ainda que foram considerados os preços estabelecidos pela autoridade competente como base de cálculo para as diversas operações, conforme demonstrado nos autos e não diretamente contestado pela Impugnante, não se tendo exigido qualquer outro valor, a que título fosse e, ainda, note-se estar corretamente recolhido o ICMS/ST somente se o valor for o resultado da aplicação da base de cálculo correta. Se o contribuinte, como foi o caso, não considerou o preço fixado para o município de destino, não cumpriu as normas constantes no Regulamento do ICMS mineiro às quais, repita-se pela importância, este Conselho de Contribuintes está vinculado.

Entretanto, como visto, a legislação tributária, ao disciplinar a forma de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária na refinaria, adotou o menor preço máximo de venda a consumidor final, no presente caso, o preço do município de Betim/MG. A distribuidora de combustíveis afigura-se como responsável pelo recolhimento referente à complementação do ICMS/ST correspondente à base de cálculo presumida.

Frise-se que o artigo 375 do Anexo IX do RICMS/96 estabelece que a distribuidora complemente a base de cálculo preestabelecida em lei para o ICMS/ST, qual seja, o preço final a consumidor no município de destino, independentemente da operação de venda ser realizada para TRR, posto revendedor ou consumidor final.

Diante desta determinação é inegável que cabe à Impugnante o recolhimento perquirido nestes autos.

Portanto, estão corretas as exigências fiscais referentes ao ICMS e MR.

Ademais, este Conselho de Contribuintes já se manifestou por diversas vezes sobre o tema, à luz das normas estaduais acerca da matéria, no sentido de ser devida a cobrança do complemento do ICMS/ST, devido pela distribuidora de combustível nas vendas de óleo diesel, realizadas pela mesma para clientes estabelecidos em municípios de Minas Gerais, não conhecidos quando da retenção feita pela refinaria ou suas bases.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que o julgava improcedente, por considerar decaído o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, nos termos dos itens II.1 e II.2 da Impugnação (fls. 278/282). Participaram do julgamento, além da signatária e do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conselheiro retro citado, os Conselheiros Mauro Heleno Galvão (Revisor) e Edvaldo Ferreira.

Sala das Sessões, 18/04/07.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente/Relatora**

CC/MG