

Acórdão: 17.647/07/2ª Rito: Sumário
Impugnação: 40.010120890-01
Impugnante: Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga
Proc. S. Passivo: Marcelo Mata Machado Leite Pereira/Outro(s)
PTA/AI: 01.000154535-86
Inscr. Estadual: 018014988.18-25
Origem: DGP/SUFIS

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO. Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido pela Autuada na condição de substituta tributária, nas remessas de óleo combustível, óleo diesel e gasolina automotiva para consumidores finais mineiros, para serem utilizados como insumos no processo produtivo, em decorrência da não inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST. Infração caracterizada nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e do Convênio ICMS 03/99. Mantidas integralmente as exigências fiscais de ICMS/ST e MR. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS/ST devido pela entrada em território mineiro de óleo diesel, óleo combustível e gasolina automotiva destinada a consumidor final, no período de 01/07/2002 a 31/10/2003, em virtude da Autuada não ter incluído na base de cálculo o montante do próprio imposto, inobservando os artigos 375, incisos IV e VII, 399 e 401, todos do RICMS/96, os artigos 363, inciso VII e 389, ambos do RICMS/02, bem como a Instrução Normativa SLT 01/03.

Exige-se ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no inciso II c/c § 2º, ambos do art. 56 da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 56/83, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 228/251.

DECISÃO

Da Preliminar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante roga pela produção de prova pericial apresentando às fls. 72 dos autos os seguintes quesitos:

1) – queira o Sr. Perito informar se o valor referente ao ICMS substituição tributária compõe a formação da base de cálculo do próprio imposto nas vendas de gasolina automotiva e óleo diesel, nas notas fiscais anexas ao Auto de Infração;

2) – queira o Sr. Perito informar se o cálculo “por dentro” utilizado pela impugnante está correto.

Em verdade, pelo que se depreende da motivação apresentada para justificar a necessidade da produção da prova pericial, verifica-se claramente que as respostas para tais indagações podem ser encontradas no cotejamento dos documentos fiscais acostados aos autos e dos demonstrativos contidos na peça de defesa, os quais são suficientes para a feitura da verificação pretendida frente à legislação tributária vigente.

Desta forma, afigura-se desnecessária a produção da prova requerida, pelo que se impõe o seu indeferimento.

Do mérito

A Autuação versa sobre a exigência de ICMS/ST e MR/ST devidos pelas remessas de combustíveis derivados de petróleo efetuadas pela Autuada a consumidores finais mineiros sem a correta retenção e sem recolhimento, em decorrência da não inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST, em desacordo com a Lei Complementar nº 87/96, Convênio 03/99 e legislação tributária estadual, no período de 01/07/2002 a 31/10/2003.

Cumprе salientar que o imposto exigido no Auto de Infração que ora se discute é aquele incidente na entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo, quando não destinados à comercialização ou industrialização do próprio produto.

A incidência do imposto nas referidas operações está expressamente prevista na Lei Complementar nº 87/96, que, autorizada pela Constituição Federal de 1988 - CF/88 (art. 146, inciso III), dispõe:

“Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º - O imposto incide também:

(...)

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.”

Nesta mesma esteira, a Lei Estadual nº 6.763/75 dispõe em seu artigo 5º, § 1º, item 4, com a seguinte redação vigente à época dos fatos geradores aqui tratados:

“Art. 5º (omissis)

§ 1º - O imposto incide sobre:

(...)

4) a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

(...).”

A incidência do imposto, portanto, está claramente delineada na legislação de regência.

Já o recolhimento através do instituto da substituição tributária tem suporte também em mandamento contido no art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

“Art. 9º - A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º - A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

(...)

§ 2º - Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.”

O acordo entre os Estados interessados previsto na Lei Complementar já havia se concretizado antes mesmo da vigência da referida lei, pelo Convênio Confaz 105/92 e alterações posteriores, revogado a partir de 26.04.99 pelo Convênio 03/99, hoje em vigor.

O Convênio 105/92 determinava em sua cláusula primeira que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o adquirente."

Importante ressaltar que em 11/11/93 havia sido publicado o Convênio ICMS 112/93 que firmou entendimento sobre a aplicação de disposições contidas no Convênio ICMS 105/92, em relação a operações nele descritas, conforme a seguir transcrito:

"O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 25ª Reunião Extraordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, nos dias 25 de outubro e 9 de novembro de 1993, tendo em vista o disposto no parágrafo único do art. 25 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, no Convênio ICMS 105/92, de 25 de setembro de 1992, nos termos dos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.192, de 25 de outubro de 1966), e considerando que:

I - as operações interestaduais com derivados de petróleo e demais combustíveis e lubrificantes, nos termos da *Constituição Federal*, submetem-se a regime peculiar que tem ensejado divergências quanto ao seu alcance;

II - a capacidade econômica captada pelos impostos indiretos, como o ICMS, é manifestada pelo consumidor final da mercadoria, independentemente de tratar-se de operação interna ou interestadual;

III - em relação a esses produtos e à vista do regime constitucional que lhes é deferido, o ICMS, por ser imposto indireto que termina por onerar o consumo, deve ser arrecadado no Estado destinatário, sendo, portanto, injustificável, em face da garantia da igualdade como pressuposto de aplicação da devida justiça fiscal, que o mesmo consumidor final, em situação idêntica, sofra maior ou menor ônus tributário, dependendo de a aquisição da mercadoria ocorrer em operação interna ou interestadual;

IV - entender-se correta a aplicação de regimes distintos para operações internas e interestaduais a consumidor implica, no caso

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concreto, discriminação vedada pelo art. 152 da Constituição Federal;

V - o acima descrito pode, ainda, levar a concorrência desleal entre empresas, ferindo o disposto no § 4º do art. 173 da Constituição Federal;

VI - o caput da cláusula primeira do Convênio ICMS 105/92, de 25.09.92, não estabelece qualquer restrição a operações, para efeito de retenção do imposto;

VII - no § 2º da cláusula segunda, ainda do citado Convênio, estabelece a base de cálculo nas operações em que as mercadorias não se destinem à comercialização, entre elas, as destinadas a consumo, resolvem celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira. Firmam entendimento segundo o qual a obrigação de retenção do imposto prevista na cláusula primeira do Convênio ICMS 105/92, de 25 de setembro de 1992, é aplicável a todas as operações efetuadas com as mercadorias nela mencionadas, pelos remetentes lá definidos, inclusive quando se tratar de operações que destinem as mercadorias a consumidor localizado em outra unidade da Federação."

A partir de 26/04/99, entrou em vigor o Convênio ICMS 03/99, estabelecendo que:

"Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurando o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

§ 1º - O disposto nesta cláusula também se aplica:

(...)

III - na entrada de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à industrialização ou comercialização pelo destinatário."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A matéria foi disciplinada na legislação tributária mineira no § 1º, item 2, do artigo 372 do Anexo IX do RICMS/96 e no § 1º, inciso II do artigo 360 do Anexo IX do RICMS/02, vigentes à época da ocorrência do fato gerador:

Efeitos de 1º/07/99 a 14/12/2002

"Art. 372 - Nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinadas a contribuintes localizados neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas desses produtos, em operação interna, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR):

(...)

§ 1º - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS é atribuída, ainda, ao estabelecimento situado em outra unidade da Federação:

(...)

2) na remessa de combustível e lubrificante derivados de petróleo a este Estado, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização."

Efeitos a partir de 15/12/2002

"Art. 360 - Nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinadas a contribuintes localizados neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas desses produtos, em operação interna, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR):

(...)

§ 1º - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS é atribuída, ainda, ao estabelecimento situado em outra unidade da Federação:

(...)

II - na remessa de combustível e lubrificante derivados de petróleo a este Estado, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A legislação, portanto, é clara e objetiva quando dispõe sobre a incidência do ICMS na entrada, em território mineiro, de combustíveis derivados de petróleo, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. A mesma clareza se repete nas regras que determinam o recolhimento do imposto por substituição tributária, sendo a responsabilidade atribuída ao remetente.

A exigência de ICMS/ST relativo às remessas de lubrificantes derivados de petróleo combustível promovidas pela Autuada para consumidores finais mineiros está, portanto, legalmente amparada.

O cerne da questão, no entanto, consiste na correta formação da base de cálculo, vale dizer, se o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo, como sustentado pelo Fisco, ou não.

À luz dos artigos 8º, 9º e 13, § 1º da LC 87/96, o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo. Senão vejamos:

“Art. 8º - A base de cálculo para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

(...)

Art. 9º - A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

(...)

Art 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

(...)

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

(...)

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo 1º - Integra a base de cálculo do imposto:

I - O montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

(...)."(grifamos)

O art. 8º prescreve a base de cálculo para fins de substituição tributária; o art. 9º prevê acordo entre os Estados para adoção do regime de substituição tributária; o art. 12 informa o momento da ocorrência do fato gerador nas hipóteses que discrimina; o art. 13, inciso VIII, define a base de cálculo para o art. 12, inciso XII e, finalmente, o § 1º, traz como regra para o ICMS – que o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo.

Por sua vez, o art. 13, § 1º da LC 87/96 está de conformidade com o art. 155, II, § 2º, XII, "i", da CF/88, que prevê Lei Complementar para fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre.

A própria Constituição Federal, mais precisamente o texto da EC 03/2001, dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre, consolidando entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal, em decisões proferidas em datas anteriores.

Para dirimir qualquer dúvida quanto à interpretação correta dos dispositivos legais que regem a matéria, foi publicada a Instrução Normativa SLT Nº 01, de 03 de junho de 2003, que reza:

"Art. 2º- Relativamente à hipótese de incidência de que trata o artigo anterior:

(...)

II - a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a entrada dos produtos, nesta incluída o montante do próprio imposto;

III - o valor do imposto a recolher é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a operação, vedada a dedução de qualquer valor a título de crédito;

(...)."

Embora a IN SLT nº 01/03 tenha sido editada após o período em que ocorreram os fatos geradores em questão, deve-se ter em mente que ela não cria uma nova situação jurídica, apenas esclarece para os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária qual a correta interpretação dos dispositivos legais que regem a matéria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, a previsão de que o valor do tributo integra a base de cálculo do próprio tributo está perfeitamente determinada na legislação própria e aplicável ao caso presente, como a já citada LC 87/96 (art. 13, § 1º, I).

O Fisco relacionou, na planilha de fls. 16/27, todas as notas fiscais objeto da autuação, demonstrando a exigência fiscal referente à diferença entre o ICMS/ST apurado e informado pela Autuada e o ICMS/ST devido, tendo em vista a base de cálculo determinada pela legislação, ou seja, incluiu-se o montante do próprio imposto no valor da operação, aplicou-se a alíquota interna prevista, deduzindo-se o valor do ICMS/ST destacado nas respectivas notas fiscais. Anexou-se aos autos, por amostragem, notas fiscais objeto da autuação (fls. 28/51).

A alegação da impugnante de que incluiu o valor do imposto na formação da base de cálculo do ICMS/ST, não procede. As próprias notas fiscais juntadas por ela infirmam tal afirmação, na medida em que não se verificam nas mesmas as diferenças nos preços praticados nas operações com e sem tributação.

Por outro lado, se a operação própria é imune à incidência do ICMS devido ao estado de origem, de acordo com o art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88, não há que se aventar a hipótese de o imposto já estar incluído no preço do produto, uma vez que o ônus do tributo não é do remetente e sim, do destinatário.

Também não procede a alegação da Impugnante de que, em relação às operações com óleo combustível, a autuação contrariou os efeitos da Consulta 032/99 por ela formulada ao Fisco mineiro. É que a resposta dada à referida consulta não autoriza a Impugnante a compor a base de cálculo na operação com óleo combustível, destinado a consumidor final mineiro, sem a inclusão na mesma do valor do imposto.

A teoria do confisco, referida pela Impugnante, relativamente à multa aplicada, não merece ser acolhida, posto que a CF/88 ao dispor, em seu art. 150, inciso IV, sobre efeito confiscatório, restringiu-se a tributos e não a penalidades.

A multa de revalidação de 100% sobre o valor do imposto (exigida em dobro por se tratar de falta de retenção/recolhimento de ICMS devido por substituição tributária) está prevista na legislação tributária mineira – artigo 56, inciso II, § 2º da Lei 6763/75 – garantindo que sua aplicação está alicerçada na tipicidade indiscutivelmente necessária em Direito Tributário, sendo multa de caráter punitivo, exigida em função da falta de pagamento do imposto, detectada através de ação fiscal.

Assim sendo, não assiste razão à Impugnante, sendo legítimas as exigências de ICMS/ST e MR (100%).

Os demais argumentos apresentados não têm o condão de ilidir o crédito tributário.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Mauro Heleno Galvão e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 28/08/07.

Luiz Fernando Castro Trópia
Presidente/Revisor

Edvaldo Ferreira
Relator

CC/MG