

Acórdão: 17.739/07/2^a Rito: Sumário
Impugnações: 40.010119625-34
Impugnantes: Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga
Proc. S. Passivo: Gabriel Demétrio Domingues de Souza/Outro(s)
PTA/AI: 01.000154032-61
Inscr. Estadual: 367.014988.12-24
Origem: DGP/SUFIS

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ÓLEO COMBUSTÍVEL - BASE DE CÁLCULO - NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido pela Autuada na condição de substituta tributária, nas operações de remessas de óleo combustível a consumidores finais localizados em Minas Gerais, em decorrência da não inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST, contrariando-se, assim, o disposto na legislação de regência do tributo, especialmente na Lei Complementar nº. 87/96. **Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

RELATÓRIO

Foi apurado, em verificação fiscal, que o Contribuinte não efetuou corretamente a retenção de ICMS/ST incidente sobre as vendas de óleo combustível a consumidores finais localizados em Minas Gerais, no período de 1º/01/2001 a 30/11/2005, visto que não incluiu o montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST conforme o previsto na Lei Complementar nº. 87/96, Convênio ICMS 03/99 e legislação tributária estadual.

Lavrou-se, assim, o Auto de Infração ora impugnado, para cobrar ICMS, MR (artigo 56, inciso II, § 2º da Lei 6763/75), MI (artigo 55, inciso VII da Lei 6763/75) e juros de mora, por infringência aos artigos 2º, § 1º, III, e 13, § 1º, I, da Lei Complementar 87/96; artigos 5º, § 1º, item 4, 13, § 15, e 16, IX, da Lei 6763/75; artigos 1º, inciso IV, 33, 49 e 96, inciso XVII, da parte geral do RICMS/96 e do RICMS/2002; artigos 372, § 1º, item 2, e 375, IV e VII, do Anexo IX do RICMS/96, e artigos 360, § 1º, inciso II, e 363, inciso VII do Anexo IX do RICMS/2002.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 100/120.

O Fisco manifesta-se às fls. 155/168.

DECISÃO

Trata-se o feito fiscal do recolhimento a menor do ICMS/ST incidente sobre operações com óleo combustível destinado a consumidores mineiros, por falta de inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS/ST.

Lavrados TIAF n.º 113907 de 23/08/06 (fls. 02) e AI em 18/09/06 (fls. 15-17), recebido em 26/09/06.

O Relatório Fiscal consta das fls. 20-22, e dele constam o Anexo I (Planilha de Apuração Mensal do ICMS/ST, para os períodos de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005 – fls. 23-24), o Anexo II (Demonstrativo do Crédito Tributário apurado mensalmente, contendo ICMS-ST devido, Multa de Revalidação e Multa Isolada – fls. 24-27), o Anexo III (Planilha contendo relação total das notas fiscais utilizadas para apuração do débito, relacionadas por data de emissão – fls. 28-35), o Anexo IV (Memórias de Cálculo exemplificando a apuração do imposto de óleo combustível – fls. 36-38) e Anexo V (Detalhamento da Base Legal conforme os períodos de vigência da Legislação – fls. 39-40).

Decadência

Primeiramente, a Impugnante argüiu que, conforme disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, ocorreu a decadência relativa à cobrança de crédito tributário relativo às obrigações cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a agosto de 2001.

Entretanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco. Nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, ocorre homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte. Em relação ao imposto cujo recolhimento tenha ocorrido em desconformidade com a legislação, como é o caso vertente, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito de acordo com o prazo decadencial estabelecido pelo inciso I do artigo 173 do próprio CTN:

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

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

(...)”

Esse é o entendimento que tem prevalecido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que pode ser aferido pela recente decisão, 04/09/2007, ao REsp 973189/MG, em relatoria do Ministro Castro Meira:

“EMENTA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRIBUTÁRIO. ICMS. PAGAMENTO A MENOR. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. TAXA SELIC.

1. NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN).

2. SE A FAZENDA PÚBLICA NOTIFICA O CONTRIBUINTE DO AUTO DE INFRAÇÃO NO PRAZO DE CINCO ANOS A QUE ALUDE O ART. 173, I, DO CTN, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM DECADÊNCIA DO DIREITO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, AINDA QUE A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA SE DÊ FORA DESSE PRAZO.

3. É DEVIDA A TAXA SELIC NOS CÁLCULOS DOS DÉBITOS DOS CONTRIBUINTES PARA COM A FAZENDA PÚBLICA FEDERAL.

4. ANTE A EXISTÊNCIA DE LEI ESTADUAL QUE DETERMINA O USO DA MESMA TAXA MORATÓRIA UTILIZADA PELA FAZENDA FEDERAL, MOSTRA-SE LEGÍTIMO O USO DA SELIC. PRECEDENTES.

5. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, POR UNANIMIDADE, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR. OS SRS. MINISTROS HUMBERTO MARTINS, HERMAN BENJAMIN, ELIANA CALMON E JOÃO OTÁVIO DE NORONHA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.”

Sendo assim, os fatos ocorridos no período de janeiro a agosto de 2001 têm como marco para o prazo decadencial de cinco anos o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os lançamentos poderiam ser efetuados, isto é, 1º/01/2002.

Tendo sido a Impugnante regularmente intimada do AI em setembro/2006, fica evidenciado que a constituição do crédito tributário relativamente ao período em questão ocorreu dentro do prazo decadencial de direito estabelecido para a Fazenda Pública proceder à sua constituição.

Da inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS/ST

A Impugnante entende que não incide ICMS nas operações de remessa de óleo combustível a clientes mineiros com fulcro no art. 155, § 2º, X, b da CF/88, e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dessa forma inexistente ICMS próprio para compor a base de cálculo do imposto. Diz, ainda, que, *in casu*, a LC 87/96 estabelece, em seu art. 13, VIII, que a base de cálculo do ICMS é o da operação de que decorrer a entrada.

Afirma que seu entendimento tem respaldo em resposta à Consulta 032/99 por ela formulada à SLT/SEF, e essa resposta teve o entendimento alterado por meio de legislação superveniente, isto é, pela Instrução Normativa SLT 01/2003. Desta forma, os efeitos da consulta deveriam prevalecer até a entrada em vigor da referida instrução normativa.

A planilha de fls. 28-35 (Anexo III do Relatório Fiscal) contém informações precisas a respeito dos documentos fiscais emitidos pela Autuada, objeto da infração ora em exame.

A planilha de fls. 36-38 (Anexo IV do Relatório Fiscal), apresenta, exemplificativamente, as memórias de cálculo para a apuração do ICMS devido pela entrada de óleo combustível para consumo em estabelecimentos mineiros.

A planilha de fls. 23-24 (Anexo I do Relatório Fiscal), apresenta a Apuração Mensal do ICMS/ST, para os períodos de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005.

A planilha de fls. 24-27 (Anexo II do Relatório Fiscal), apresenta o Demonstrativo do Crédito Tributário apurado mensalmente, contendo ICMS-ST devido, Multa de Revalidação e Multa Isolada.

As informações foram apresentadas detalhadamente e nenhum dos dados apresentados foi contestado pela Autuada, pelo que se conclui pela sua veracidade.

Segundo a legislação de regência do tributo, nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, ocorre a incidência do ICMS na entrada dos produtos nos estabelecimentos destinatários. A legislação também estabelece que o respectivo imposto integra a sua própria base de cálculo. Neste sentido, o inciso I do artigo 13 da LC 87/96 é claro, o que se aplica a toda e qualquer operação em que haja a incidência do tributo, ainda que não haja ressalva dessa integração em normas específicas de definição de base de cálculo para determinadas operações, como as definidas em hipóteses de substituição tributária.

A própria Constituição da República foi alterada, mediante EC 033/2001, para incluir em seu bojo esse preceito.

As normas de regência são claras quanto a essa matéria.

Quanto à incidência:

LC 87/96

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

Preceito idêntico encontra-se estabelecido no item 4 do § 1º do artigo 5º da Lei 6763/75.

Quanto à base de cálculo do tributo:

LC 87/96

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

(...)

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

(...)

§ 1º - Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo:

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

Lei 6763/75

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

(...)

§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(...)

§ 19 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

1) em relação a operação ou prestação antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou da prestação praticado pelo contribuinte substituído;

2) em relação a operação ou prestação subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a - o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b - o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

(...)”

O exame da documentação fiscal trazida aos autos demonstrou a falta de inclusão do ICMS em sua base de cálculo. Os valores suprimidos à tributação estão perfeitamente demonstrados, nota a nota, na Planilha constante do Anexo III do Relatório Fiscal.

Não há que se questionar a alegada não-incidência do ICMS nas operações interestaduais com produtos derivados de petróleo. Todavia, a hipótese de incidência legalmente constituída, como demonstrado, não se encontra na saída das operações interestaduais, mas sim, na entrada dos produtos decorrente dessas operações nos estabelecimentos destinatários.

Dessa forma, encontra-se equivocado o entendimento da impugnante relativo à resposta à Consulta 032/99 que formulou à SLT/SEF.

Segundo ela, precisamente o seguinte trecho da resposta respalda os seus procedimentos:

“No que se refere à operação própria da consulente, por ino correr incidência do ICMS, conforme determinação constitucional, não há que se falar de inclusão de valor correspondente a tal imposto no valor da operação, posto que inexistente o fato gerador do tributo.”

A hipótese analisada refere-se à possível inclusão do tributo na base de cálculo do imposto em operações interestaduais de saída de mercadoria e, por óbvio,

como essas operações são imunes e não há imposto a cobrar, não há que se falar em sua inclusão na base de cálculo.

Porém, a inclusão que se cobra é pela operação de entrada e, dessa forma, há a incidência do tributo e, por conseguinte, na apuração da respectiva base de cálculo o próprio imposto deverá, por determinação legal, dela fazer parte.

Outrossim, se esclarece que o objeto da dita consulta é outro. A impugnante questionou a SLT/SEF sobre operações com lubrificantes, produto diferente do objeto das operações constantes dos autos.

Quanto à Instrução Normativa SLT nº. 01/03, há que se considerar que seu contexto não estabelece nova forma de apuração de base de cálculo do ICMS/ST, não é instrumento normativo hábil para tanto. Apenas esclarece sobre a interpretação considerada correta dos dispositivos legais que regem a matéria.

Da responsabilidade tributária

O recolhimento do ICMS/ST tem suporte no artigo 9º da Lei Complementar 87/96:

“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 subseqüentes;

(...)

§ 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.”

Sob a égide do Convênio ICMS 03/99, a exigência do ICMS/ST se consubstanciou nas seguintes disposições contidas no artigo 372 do Anexo IX do RICMS/96 (normas que foram reproduzidas posteriormente pelo artigo 360 do RICMS/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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)”

Princípio do *Non Bis in Idem*

A Impugnante alega que o fisco incorreu no período de 2004 e 2005 em *bis in idem* ao aplicar duas multas punitivas, MR e MI, para a mesma infração cometida.

Conforme ensinamentos doutrinários, o princípio do *non bis in idem* determina que ninguém pode ser condenado duas ou mais vezes por um mesmo fato.

A alegação não procede. As penalidades aplicadas no período têm naturezas distintas e fundamentações também distintas. Foram aplicadas por descumprimento de obrigações distintas que à impugnante cumpria observar.

A primeira, MR, prevista pelo art. 56, II da Lei 6763/75, pelo descumprimento da obrigação principal relativa à não-retenção e ao não recolhimento do ICMS-ST.

A segunda, MI, prevista pelo art. 55, VII da Lei 6763/75, pelo descumprimento de obrigação acessória, deu-se em razão da consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa da prevista pela legislação.

Desta forma, não há que se falar em cobrança de mais de uma penalidade decorrente de uma mesma infração e, por conseguinte, não há que se falar em *bis in idem*.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor), que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências referentes a jan/ago de 2001, com base no art. 150, § 4º do CTN e nos termos da impugnação de fls. 103/106. Participaram do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

julgamento, além dos signatários, e do vencido o Conselheiro Edvaldo Ferreira.

Sala das Sessões, 31/10/07.

Luiz Fernando Castro Trópia
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

CC/MG