

Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Subsecretaria de Estado de Receita

Assunto: : Complemento ICMS-ST de combustíveis quando o preço cobrado do consumidor final for superior ao estimado para o cálculo da retenção; LC 192/22.

Consulta : 008/23

A empresa, com sede no município do Rio de Janeiro, acima identificada, vem solicitar esclarecimentos desta Superintendência acerca da necessidade de complementação do valor do ICMS-ST deixado de recolher em virtude do “congelamento” temporário das bases de cálculo de combustíveis, promovidas por atos do CONFAZ e pela LC n.º 192/2022, em relação às operações em que o preço cobrado do consumidor final foi superior ao estimado para o cálculo do ICMS-ST.

Constam do administrativo: a petição da consulta, sem identificação do signatário, cópia de ata de Assembleia Geral arquivada na JUCERJA, e procuração. Como o usuário externo, responsável pelo protocolo da consulta, não consta como um dos outorgados pela procuração, encaminhamos e-mail, em 23/01/23, solicitando a juntada de versão da petição com assinatura e identificação de signatário com poderes de representar a empresa. O e-mail foi reencaminhado em 01/02/23 e 09/02/23, mas a exigência não foi cumprida. Até a presente data. Responderemos a consulta condicionando à ciência da resposta ao cumprimento do solicitado.

Consta ainda do processo a documentação comprobatória do pagamento da TSE.

A repartição de jurisdição, AFE 04 – Petróleo e Combustíveis, em sua manifestação, despacho 45904734, informa a realização da análise dos requisitos legais para o acolhimento das consultas tributárias, concluindo que não há impedimentos para o prosseguimento do feito,

A consulente, em sua petição, enumera e identifica seus estabelecimentos filiais no estado, e afirma/informa:

Que se dedica à distribuição de combustíveis, atuando, sobretudo, no mercado atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e outros derivados de petróleo, realizando operações internas e interestaduais sujeitas ao ICMS, inclusive ICMS-ST na forma do Convênio ICMS n.º 110/2007 e legislação correlata;

Que, em regra, adquire combustíveis de refinarias e usinas no mercado interno (substitutos tributários), para misturá-los e vendê-los a postos (varejistas) ou a grandes consumidores (indústrias, companhias aéreas, transportadoras etc.), figurando como substituída. E que também importa combustíveis, situação em que é a substituta tributária, recolhendo o ICMS-ST relativo às saídas subsequentes;

Que em ambas as situações o ICMS-ST é calculado a partir de bases de cálculo estimadas, sendo apurado conforme valores fixados por autoridades fiscais ou PMPF divulgado pela COTEPE;

Que diversos Convênios ICMS “congelaram”, deliberadamente, as bases de cálculo do ICMS-ST, em relação às operações com combustíveis abrangidos pelo Convênio ICMS n.º 110/2007, durante o período de 1º de novembro de 2021 a 30 de junho de 2022, fixando-as conforme MVA ou PMPF constantes em Ato COTEPE vigente em 1º de novembro de 2021. Relaciona os Convênios ICMS 192/2021, 1/2022, 15/2022, 16/2022, 83/2022 e 117/2022;

Que a LC n.º 192/2022 estabeleceu, para os principais combustíveis, a tributação monofásica do ICMS e previu (no artigo 7º), enquanto não editado Convênio disciplinando a matéria, que a base de cálculo para fins de substituição tributária para as operações com diesel, seria, até 31/12/2022, a média móvel dos PMPF praticados nos 60 meses anteriores à sua fixação. Tal regra foi estendida, por decisão do STF, por analogia, aos demais produtos mencionados no artigo 2º (gasolina, etanol anidro combustível, biodiesel e gás liquefeito de petróleo), com eficácia a partir de 1º de julho de 2022. Os Atos COTEPE 61 e 62 de 2022 implementaram tal decisão;

Que, a partir do “congelamento” dos PMPF, o valor final do ICMS-ST tem ficado abaixo do que seria devido se as bases de cálculo estimadas fossem atualizadas, segundo o sistema da substituição tributária normal, resultando na dúvida a ser dirimida na consulta, que consiste na possibilidade de o estado vir a cobrar complementação do ICMS-ST, em virtude da diferença entre as bases de cálculo “congeladas”, estabelecidas pelos atos acima referidos, e o valor real das operações a consumidor final;

Que, a despeito do disposto no parágrafo 2º do artigo 19 do Livro II do RICMS/RJ, que prevê a exigência do ICMS-ST complementar, caso o valor efetivo da operação final seja maior do que o adotado como base presumida (da operação subsequente), entende que os próprios diplomas (editados pelo CONFAZ e Congresso Nacional) que “congelaram” as bases de cálculo impedem essa exigência de complementação, pois instituíram sistemática própria para a apuração do imposto;

Que é de conhecimento público que tanto o objetivo do congelamento promovido pelos atos do CONFAZ, quanto da amortização prevista na LC n.º 192/2022 foi minimizar a pressão carga tributária do ICMS e reduzir os preços dos combustíveis, produzindo alívio inflacionário. As perdas financeiras seriam suportadas pelos entes tributantes. Cita que o Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e DF – COMSEFAZ divulgou nota estimando o valor das perdas dos estados em função do congelamento;

Que seria contraditória a exigência de complemento dos valores recolhidos pelos substitutos tributários pois os sujeitos passivos do ICMS-ST não teriam condições de repassar o imposto ao consumidor final, na contramão da natureza indireta do tributo;

Que, uma vez adotada a nova sistemática, os entes federados não podem transferir o ônus dessa política pública aos contribuintes, mediante exigência do complemento do imposto, que não pôde nem poderá ser repassado ao consumidor final, “*sob pena de*

violação aos princípios da segurança jurídica e proporcionalidade que impõem a utilização de meios adequados, necessários, não excessivos, previsíveis e confiáveis para o atingimento dos objetivos estatais.”;

Que os estados de Santa Catarina e Bahia já reconheceram, em relação ao período em que o ICMS-ST esteve congelado, que não são exigíveis complementos quando o preço ao consumidor final efetivamente praticado for maior do que o PMPF. Reproduz parcialmente trechos de pareceres desses estados, nesse sentido;

Que o modelo provisório do ICMS-ST dos combustíveis substitui a sistemática ordinária do regime, cuja lógica seria estabilizar o tributo a ser recolhido independentemente das variações de preço final efetivamente cobrado do consumidor final, sendo inadequada a exigência de complementação do imposto com base nas regras da substituição tributária padrão. Conclui que as regras gerais da substituição tributária não devem interferir na implementação de “regra específica”, instituída para impedir que o ICMS-ST não venha a agravar a situação inflacionária do país. Entende que se aplica “o critério de especialidade (*lex speciali derogat lex generali*)”, de modo que o regime jurídico aplicável aos combustíveis, em decorrência de atos do CONFAZ e da LC n.º 192/2022 exerce “**bloqueio**” sobre as regras gerais do ICMS-ST, contidas na LC n.º 87/1996 e nas normas dela decorrentes. Que esse tratamento estaria em linha com a intenção do Congresso Nacional de criar um regime diferenciado monofásico para o setor, e se o legislador quisesse manter certos elementos do sistema geral da ST, ele os teria ressaltados, mas não o fez. Conclui que “como as normas vigentes desatrelam o ICMS-ST do conteúdo econômico concreto da operação final, numa espécie de **tributação fixa**, não cabe a exigência de complemento.”

Por fim, apresenta seu entendimento e consulta:

*“Portanto, em relação aos combustíveis sujeitos ao “**controle**” das bases de cálculo do ICMS/ST, não cabe exigir complemento do imposto, enquanto perdurarem os atos legais, normativos ou judiciais que, excepcionalmente, assim determinam.”*

“É devido complemento de ICMS-ST em relação aos combustíveis cuja base de cálculo tenha sido fixada de forma específica, com base, entre outros dispositivos, nos Convênios ICMS ns. 192/2021 (29/10/2021), 1/2022 (28/01/2022), 15/2022 (25/03/2022), 16/2022 (01/07/2022), 83/2022 (30/07/2022) e 117/2022 (28/07/2022), a Lei Complementar (LC) n. 192/2022 e/ou na ADM/MC n. 7164?”

ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, cumpre ressaltar que a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias, abrange a interpretação da legislação tributária fluminense em tese, cabendo à verificação da adequação da norma ao caso concreto exclusivamente à autoridade fiscalizadora ou julgadora. Assim como, não cabe à CCJT a verificação da veracidade dos fatos narrados, presumindo-se corretas as informações e documentos apresentados pela consultante.

De fato, várias normas foram editadas no sentido de alterar (e regulamentar) a sistemática de apuração do valor devido de ICMS-ST dos combustíveis, de forma temporária. Dentre as quais os Convênios ICMS e os Atos COTEPE citados pela consulente. Destacamos a LC n.º 192/2022, que assim dispõe, nos artigos 1º a 7º, abaixo reproduzidos:

Art. 1º Esta Lei Complementar define, nos termos da alínea h do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior.

Art. 2º Os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o ICMS, qualquer que seja sua finalidade, são os seguintes:

I - gasolina e etanol anidro combustível;

II - diesel e biodiesel; e

III - gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural.

Art. 3º Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte:

I - não se aplicará o disposto na alínea b do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - nas operações com os combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

III - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com combustíveis não incluídos no inciso II deste caput, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

IV - nas operações interestaduais com combustíveis não incluídos no inciso II deste caput, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

V - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, observado o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciadas por produto;

b) serão específicas (ad rem), por unidade de medida adotada, nos termos do § 4º do art. 155 da Constituição Federal; e

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro, observado o disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

Art. 4º São contribuintes do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar o produtor e aqueles que lhe sejam equiparados e o importador dos combustíveis.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo alcança inclusive as pessoas que produzem combustíveis de forma residual, os formuladores de combustíveis por meio de mistura mecânica, as centrais petroquímicas e as bases das refinarias de petróleo.

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar no momento:

I - da saída dos combustíveis de que trata o art. 2º do estabelecimento do contribuinte de que trata o art. 4º desta Lei Complementar, nas operações ocorridas no território nacional; e

II - do desembaraço aduaneiro dos combustíveis de que trata o art. 2º desta Lei Complementar, nas operações de importação.

Art. 6º Os Estados e o Distrito Federal disciplinarão o disposto nesta Lei Complementar mediante deliberação nos termos da alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

§ 1º Serão admitidas:

I - equiparações a produtores dos combustíveis referidos no art. 2º para fins de incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar; e

II - atribuição, a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título, da responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar.

§ 2º Os incentivos fiscais sobre as operações com os combustíveis referidos no art. 2º desta Lei Complementar, inclusive aquelas não tributadas ou isentas do imposto, serão concedidos nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, obedecidos os demais ditames constitucionais e legais.

§ 3º Serão instituídos mecanismos de compensação entre os entes federados referidos no caput deste artigo, tais como câmara de compensação ou outro instrumento mais adequado, com atribuições relativas aos recursos arrecadados em decorrência da incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar.

§ 4º Na definição das alíquotas, nos termos do inciso V do caput do art. 3º desta Lei Complementar, deverá ser previsto um intervalo mínimo de 12 (doze) meses entre a primeira fixação e o primeiro reajuste dessas alíquotas, e de 6 (seis) meses para os reajustes subsequentes, observado o disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

§ 5º Na definição das alíquotas, nos termos do inciso V do caput do art. 3º desta Lei Complementar, os Estados e o Distrito Federal observarão as estimativas de evolução do preço dos combustíveis de modo que não haja ampliação do peso proporcional do tributo na formação do preço final ao consumidor.

Art. 7º A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária em relação às operações com diesel, será, até 31 de dezembro de 2022, em cada Estado e no Distrito Federal, a média móvel dos preços médios praticados ao consumidor final nos 60 (sessenta) meses anteriores à sua fixação.

Conforme artigo 1º, a LC determinou a incidência monofásica do ICMS para os combustíveis arrolados no artigo 2º. Os atos do CONFAZ, citados pela consulente, foram editados para regulamentar essa tributação monofásica e determinaram a fixação/congelamento das respectivas bases de cálculo.

Não temos como nos pronunciar sobre uma eventual intenção da administração tributária do Rio de Janeiro de exigir a complementação do ICMS-ST, nos casos em que o preço ao consumidor final praticado for superior ao estimado para a retenção. Até o presente não foram editados atos no sentido de cobrança desse complemento do ICMS-ST. Entretanto, conforme abaixo explicitado, a legislação determina que o substituído recolha um complemento de ICMS-ST, na hipótese objeto da consulta tributária.

A sistemática da substituição tributária (padrão) foi recentemente alterada, por decisão final do STF, no sentido da necessidade de complemento do ICMS-ST, nos casos de operação subsequente por valor maior do que o estimado no seu cálculo, e da necessidade de restituição do valor retido a maior, caso contrário. Anteriormente, prevalecia a tese que a tributação pela substituição tributária era final e definitiva, não cabendo complementação ou restituição, caso o preço praticado fosse diferente do previsto para a base de cálculo do imposto. Decorrentes dessa mudança de entendimento foram efetuadas alterações na Lei n.º 2.657/1996, pela Lei n.º 9.198/2021, que acrescentou o artigo 28A, conforme abaixo:

Art. 28-A. - Caso o fato gerador presumido se realize por valor diverso daquele que serviu de base de cálculo para retenção do imposto devido por substituição tributária, o contribuinte substituído deverá, na forma prevista em regulamento:

I - recolher a diferença, se o conjunto de operações efetivadas no período de apuração se realizar por valor superior; ou

II - requerer a restituição da diferença, se o conjunto de operações efetivadas no período de apuração se realizar por valor inferior, desde que haja comprovação de que o ICMS tenha sido efetivamente recolhido na integralidade pelo contribuinte substituto.

Parágrafo Único - O valor a recolher ou a restituir, nos casos dos incisos I e II deste artigo, será o resultado, devidamente corrigido, da diferença entre os valores restituíveis e os devidos no respectivo período de apuração”.

Em sequência, foi editado o Decreto n.º 47.781/2021, que alterou, no seu artigo 1º, o artigo 19 do Livro II do RICMS/RJ, que trata da ST no Rio de Janeiro (exceto de

combustíveis cuja regulamentação está no Livro IV), com os procedimentos para apuração dos eventuais complementos e pedidos de indébito, conforme abaixo:

Art. 19 - Caso o fato gerador presumido se realize por valor diverso daquele que serviu de base de cálculo para retenção do imposto devido por substituição tributária, o contribuinte substituído, a cada período de apuração do imposto, considerando todas as operações com mercadorias entradas e saídas do estabelecimento no período que tenham sido submetidas ao regime de substituição tributária, deve apurar:

I - o valor total do imposto informado nos documentos fiscais de entrada relativamente a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, que foram objeto de operações de saídas destinadas a consumidor final deste Estado no período de apuração, exceto se isentas ou não tributadas;

II - o valor total do imposto que seria efetivamente devido por ocasião das saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;

III - a diferença entre o valor encontrado no inciso II pelo do inciso I.

§ 1º - O valor do inciso II deve ser o resultado obtido a partir do valor da operação de saída a consumidor final constante do documento fiscal multiplicado pela alíquota interna da mercadoria no período de apuração.

§ 2º - Se o valor apurado no inciso III for positivo, o complemento equivalente ao montante apurado deve ser recolhido pelo contribuinte em DARJ único, em separado, em prazo de recolhimento previsto na legislação.

§ 3º - Se o valor apurado no inciso III for negativo, a restituição deve ser efetivada mediante aproveitamento de crédito equivalente ao montante apurado, desde que haja comprovação de que o ICMS tenha sido efetivamente retido na integralidade pelo contribuinte substituto.

§ 4º - Os contribuintes optantes pelo Simples Nacional na condição de substituído, não obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS/IPI), que venham se enquadrar na situação prevista no caput, devem observar os termos disciplinados em legislação específica.

§ 5º - O Secretário de Estado de Fazenda deve editar os atos normativos necessários ao cumprimento do disposto neste artigo”.

O artigo 2º do Decreto n.º 47.781/2021 dispõe sobre a formalização do pedido de restituição, não relevante para a consulta.

Entretanto, cumpre observar que a nova sistemática da Substituição Tributária (padrão) prevê a cobrança do ICMS-ST complementar para os **SUBSTITUÍDOS**, e não para os substitutos tributários. A consulente, como distribuidora de combustíveis é a substituída, em relação a alguns combustíveis, conforme previsto no Livro IV do RICMS/RJ. Entretanto, seria uma espécie de substituída intermediária, pois na retenção do fabricante (refinaria ou usina) já foram considerados o imposto da sua operação subsequente, destinada aos varejistas e/ou consumidores finais, assim como o da operação dos varejistas para os consumidores finais. Ainda que o estado do Rio de Janeiro venha a

exigir tal complemento, nosso entendimento é que este deverá ser cobrado do destinatário final da mercadoria, como substituído final, e não da distribuidora, substituída intermediária e consulente. E, de fato, são os substituídos finais varejistas que, atualmente, estão se beneficiando na eventual prática de preço superior ao estimado para o cálculo ICMS-ST. Ao vender combustível por preço superior ao estimado/retido, a diferença do imposto que seria devido na tributação específica da operação e o anteriormente retido está ficando com os próprios vendedores (postos de combustíveis).

Temos ainda o disposto no parágrafo 5º do artigo 19 do Livro II do RICMS/RJ, que determina a necessidade de edição de atos normativos, por parte da Secretária de Fazenda, para o cumprimento do disposto no próprio artigo 19. Até o presente não foram publicados atos referentes à regulamentação do artigo 19.

Diante do exposto, nosso entendimento é que é possível, conforme disposto no artigo 19 do Livro II do RICMS/RJ e no artigo 28A da Lei n.º 2.657/1996, a decisão, por parte da administração tributária, de cobrança de complemento do ICMS-ST, nos casos de prática de preço ao consumidor final superior ao estimado/retido. Entretanto, na hipótese desta consulta tributária, tal cobrança deverá ser dirigida aos varejistas, destinatários dos combustíveis nas operações praticadas pelas distribuidoras, reais beneficiários da diferença do ICMS-ST efetivamente devido e estimado. Para efetivação da cobrança do complemento será necessária a edição de atos regulamentadores, pela SEFAZ, conforme parágrafo 5º do artigo 19 do Livro II do RICMS/RJ.

RESPOSTA

Quanto ao questionamento, entendemos ser possível a cobrança do ICMS-ST complementar nos casos em que o preço ao consumidor final praticado for superior ao estimado para a retenção, conforme previsão do artigo 19 da Lei n.º 2.657/1996. Tal cobrança, caso decidida, deverá ser dirigida aos reais beneficiários da diferença de ICMS-ST efetivamente devido e o estimado, ou seja, aos varejistas, sendo necessária a edição de ato regulamentador, conforme parágrafo 5º do artigo 19 do Livro II do RICMS/RJ.

Fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança entendimento por parte da Administração Tributária ou seja editada norma superveniente dispondo de forma contrária

Ressaltamos, a necessidade do cumprimento de exigência de juntada de versão da petição, com assinatura e identificação de signatário com poderes de representar a consulente, ANTES da ciência da resposta.

À