

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 17.723/06/1^a Rito: Sumário
Impugnações: 40.010116363-43 e 40.010116364-24
Impugnantes: Demétrius Eli Módolo de Souza Dias (Coobrigado – 1) e Mateus Handus Módolo de Souza Dias (Coobrigado – 2)
Autuado: Vale Verde Auto Posto Ltda.
Proc. S. Passivo: Rômulo Brigadeiro Motta/Outros (Coobrigados)
PTA/AI: 01.000149827-71
CPF: 172.806.018-47 (Coob. –1), 280.144.168-64 (Coob. – 2)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – Constatou-se mediante “Levantamentos Quantitativos - LQ”, elaborados em 09 (nove) períodos distintos, que a Autuada promoveu entrada, deu saída e manteve em estoque combustíveis desacobertos de documentação fiscal. Não acolhidas as razões de defesa apresentadas, haja vista que os dados apontados como incorretos foram fielmente extraídos das Contagens Físicas de Mercadorias em Estoque (assinadas pelo representante legal da empresa), do Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC (escriturado pela própria Autuada) e das NFs de aquisições dos produtos autuados. Reformulação do crédito tributário, pelo Fisco, devendo, ainda, ser excluída a majoração da MI originária de LQ's que englobam operações realizadas até 22/04/04, posto que a reincidência prevista no art. 53, § 7º da Lei 6763/75, somente restou caracterizada a partir desta data. Exigências parcialmente mantidas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COOBRIGADOS – O desaparecimento da empresa pode ser tomado como dissolução irregular, neste caso impõe-se a aplicação da norma do art. 135, inciso I do CTN, com a conseqüente responsabilização pessoal dos sócios. Legítima, portanto, a responsabilidade atribuída aos Coobrigados elencados no AI.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre entrada, saída e manutenção em estoque de combustíveis (álcool, óleo diesel e gasolina) desacobertos de documentação fiscal, apurados mediante “Levantamentos Quantitativos”, no período compreendido entre 18/09/03 a 28/04/05, subdividido em períodos menores, conforme demonstrado nos levantamentos de fls. 15/23.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lavrado em 07/06/05 – AI exigindo **MI** capitulada no art. 55, inciso II da Lei 6763/75, relativamente às **saídas** desacobertadas de documentação fiscal e **ICMS, MR e a MI** retro citada, no tocante às **entradas e estoques** desacobertados. (Relativamente aos “Levantamentos Quantitativos” com movimentações que compreendiam o período anterior a 01/11/03, aplicou o Fisco a MI estatuída no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei.). As multas isoladas exigidas encontram-se majoradas em 50%, face à constatação de reincidência (PTA n.º 01.000143645-98).

A inclusão dos Coobrigados no pólo passivo da obrigação tributária deu-se mediante “Termo de Re-Ratificação do AI” (fls. 69), com fulcro no art. 149 do CTN c/c disposto no Parecer Normativo 001/2003 da PGFE.

Inconformados, os Sujeitos Passivos, apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações às fls. 71/82 (Autuada) e fls. 98/103 (Coobrigados).

A Autuada foi considerada desistente da Impugnação apresentada, conforme se extrai do documento de fls. 111, lavrado nos termos do art. 97, § 4º da CLTA/MG (Dec. 23.780/84), em virtude do não recolhimento da taxa de expediente legalmente prevista para tal finalidade.

O Fisco se manifesta às fls. 116/125, refutando as alegações dos Impugnantes.

Adequado pelo Fisco às fls. 134/137 dos autos, a MI exigida (capitulada no art. 55, inciso II da Lei 6763/75), aos termos do § 2º do art. 55 da lei retro citada.

DECISÃO

Exige-se no presente Auto de Infração ICMS, MR e MI, em virtude da constatação de entrada, saída e manutenção em estoque desacobertadas de documentação fiscal de combustíveis (álcool, óleo diesel e gasolina), apuradas mediante Levantamentos Quantitativos realizados nos seguintes períodos: 18/09/03 a 31/12/03, 18/09/03 a 31/10/03, 01/11/03 a 31/12/03, 01/01/04 a 30/06/04, 01/07/04 a 31/12/04, 01/01/05 a 31/03/05, 01/04/05 a 07/04/05, 08/04/05 a 28/04/05 e 01/01/05 a 28/04/05, anexados às fls. 15/23.

Oportuno repetir que, para as saídas desacobertadas de documentação fiscal exigiu-se tão somente a MI (capitulada no art. 55, inciso II da Lei 6763/75, majorada em 50%), haja vista que os produtos objeto desta irregularidade (gasolina e óleo diesel) estão sujeitos ao regime de substituição tributária. No tocante às entradas e estoques desacobertados de documentação fiscal de álcool, óleo diesel e gasolina foram exigidos o ICMS acrescido da respectiva MR e, ainda, a MI retro mencionada, também majorada no mesmo percentual, com fulcro no art. 53, § 7º da citada lei supra.

Adverte-se que, para as irregularidades cujos fatos geradores ocorreram até 31 de outubro de 2003 exigiu-se a MI estatuída no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei 6763/75, no percentual de 20% do valor da operação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os dados inseridos nos Levantamentos Quantitativos foram extraídos dos seguintes livros e documentos:

- 1 - Livros de Movimentação de Combustível (LMC), cujas cópias encontram-se acostados aos autos, por amostragem, às fls. 27/57;
- 2 - Notas Fiscais de aquisições dos produtos autuados;
- 3 - Contagens Físicas de Mercadorias em Estoque (doc. de fls. 24/26).

O trabalho fiscal realizado consistiu em procedimento tecnicamente idôneo, respaldado na legislação tributária, previsto no artigo 194, inciso II do RICMS/02. Para contrariá-lo é imperativo trazer à colação elementos incisivos capazes de invalidar a pretensão fiscal, ou apontar com veemência, os equívocos cometidos pelo Fisco no levantamento.

Os alegados equívocos apontados na peça de defesa foram pontualmente analisados pelo Fisco, que comprovou inequivocamente que os dados lançados nos Levantamentos Quantitativos estavam corretos, sendo, pois legítimas as diferenças apuradas.

Importante apresentar, resumidamente, as considerações trazidas pelo Fisco acerca das supostas divergências de dados constantes da Impugnação.

Sobre a utilização indevida da numeração do encerrante (628.067,0) no **LQ de óleo diesel**, esclareceu o Fisco que este dado fora extraído da Contagem Física de Mercadorias em Estoque (fls. 24), elaborada após o início das atividades do dia 18/09/02. Advertiu, ainda, que a numeração (627.830,3), trazida na peça de defesa refere-se a dado inicial do encerrante obtido do LMC (fls. 83).

Outrossim, justifica o Fisco que a numeração do encerrante inserida no **LQ de gasolina** (1.053.985,9) origina-se também da mencionada contagem física.

Quanto ao descarregamento de 5.000 litros de gasolina, relativo à NF n.º 030.803, questionado pelos Impugnantes, explicou o Fisco que tal quantidade fora considerada no LQ, haja vista que o volume de abertura do dia 18/09/03 era de 5.710 litros (fls. 43 e 84), porém a contagem física, realizada no mesmo dia, apontou a quantidade de 11.000 litros, fato que demonstra de forma clara que os 5.000 litros foram considerados.

Sobre as alegadas divergências de dados relacionadas às “perdas/sobras” constantes dos **LQs de óleo diesel e gasolina**, elucidou o Fisco que, a perda ou ganho de combustível está normatizada pela Portaria DNC 26 de 13/11/92, no seu art. 5º, tendo sido respeitada quando da elaboração dos LQs, desde que a Autuada tenha lançado-as nos LMCs, bem como tenha observado o parâmetro de 0,6% (seis décimos por cento) diário, estabelecido no citado dispositivo.

Depreende-se do exposto que o trabalho fiscal não merece correção, **exceto** no tocante à majoração da MI, originária de LQ's que englobam operações realizadas até 22/04/04, posto que a reincidência prevista no art. 53, § 7º da Lei 6763/75 somente restou caracterizada a partir desta data, consoante se comprova pelo exame dos documentos acostados às fls. 139 a 141 dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, deve ser excluída a majoração da MI originária das infrações cometidas no período supracitado.

Por último insta esclarecer que, o Fisco incluiu na condição de Coobrigados pela obrigação tributária os Srs. Demétrius Eli Módolo de Souza Dias e Mateus Handus de Souza Dias, através do Termo de Re-Ratificação de Auto de Infração (fls. 69), nos termos do art. 149 do CTN c/c disposto no Parecer Normativo 001/2003/PGFE, haja vista que restou comprovado mediante diligência fiscal, que a Autuada não exercia suas atividades no endereço indicado no cadastro de contribuintes da SEF/MG.

Importante trazer a colação os ensinamentos da ilustre Professora Dra. Márcia Carla Pereira Ribeiro (In: *Anais do Congresso de Procuradores de Estado. Campos do Jordão, 1998*), acerca da responsabilização do sócio por dívidas tributárias da sociedade por quotas de responsabilidade limitada **irregularmente dissolvida**.

“Considerando que a cessação das atividades por imposição normativa deveria ter sido antecedida da quitação das obrigações, e não sendo esta possível, convertida a liquidação em falência da empresa, somadas ao fato de nenhuma dessas etapas ter sido respeitada, obriga que **o desaparecimento da empresa seja tomado como dissolução irregular. Sendo irregular a dissolução, impõe-se a aplicação da norma do art. 135, inciso I do CTN, com a conseqüente responsabilização pessoal dos sócios.**

(...)

Em termos de legislação tributária, para fins de efetivação da pontencialidade de arrecadação, imprescindível a invocação das normas contidas nos artigos 134 e 135 do CTN, para se concluir que, se uma das características essenciais da sociedade por quotas de responsabilidade limitada é a limitação da responsabilidade de seus sócios, tal limitação encontra *exceções* em determinadas hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica **com a conseqüente possibilidade de responsabilização do patrimônio pessoal de sócios e dirigentes**. Tais hipóteses encontram sua justificativa na necessidade de serem assegurados certos direitos de importância fundamental, que se sobressaem em relação ao direito dos sócios verem resguardados os seus patrimônios individuais. A responsabilidade dos sócios pressupõe um fato, qual seja, a empresa ter sua **atividade paralisada**, sem o pagamento dos débitos tributários, então existentes, **sem que o capital social ou os bens de seu patrimônio fossem mantidos a fim de garantir a satisfação da Fazenda Pública**. Os sócios das empresas que assim procedem são, no mínimo, omissos em relação a tais fatos, **participando, então,**

da deliberação de encerramento anômalo da empresa, sem qualquer oposição. Esta conduta é suficiente para garantir a sua responsabilização pessoal, face a inexistência de bens da empresa. Ao sócio, que participou, ou foi omissivo diante de uma decisão de dissolução irregular da sociedade – sem o devido recolhimento do tributo e com o desfazimento de toda reserva patrimonial – tornou-se ilimitadamente responsável pelas obrigações tributárias não satisfeitas. (gn)

Legítima, portanto, a atribuição de responsabilidade aos Coobrigados elencados no AI, em face do disposto no art. 135, inciso I do CTN.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o Lançamento, para excluir do crédito tributário reformulado pelo Fisco às fls. 134/137, a majoração da MI originária de “L.Q.” que englobam operações realizadas até 22/04/04. Vencidos, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro que excluía os Coobrigados do pólo passivo da obrigação tributária, e a Conselheira Juliana Diniz Quirino (Revisora), que além da exclusão dos Coobrigados, adequava a Multa Isolada sobre as entradas desacobertas ao percentual de 15% (quinze por cento). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros retro mencionados.

Sala das Sessões, 18/07/06.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Aparecida Gontijo Sampaio
Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 17.723/06/1^a Rito: Sumário
Impugnações: 40.010116363-43 e 40.010116364-24
Impugnantes: Demétrius Eli Módolo de Souza Dias (Coobrigado – 1) e Mateus Handus Módolo de Souza Dias (Coobrigado – 2)
Autuado: Vale Verde Auto Posto Ltda.
Proc. S. Passivo: Rômulo Brigadeiro Motta/Outros (Coobrigados)
PTA/AI: 01.000149827-71
CPF: 172.806.018-47 (Coob. –1), 280.144.168-64 (Coob. – 2)
Origem: DF/Governador Valadares

Voto proferido pela Conselheira Juliana Diniz Quirino, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

Versa o presente feito sobre a ocorrência de operações de entrada e saída, bem como manutenção em estoque, de combustíveis, sem o devido acobertamento fiscal e sem prova de pagamento do imposto.

A irregularidade foi apurada mediante levantamento quantitativo, abrangendo o período de 18.09.2003 a 28.04.2005.

** Auto de Infração lavrado em 07.06.2005 e recebido em 22.6.2005 (fls. 02-04)

** TIAF 06/2005/LCIAFF de 28.04.2005 (fl. 06)

** cópia do AI 01.000143645.98 – inscrição em Dívida Ativa em 15.10.2004 (fl. 10)

** demonstrativo das exigências (fl. 13)

** levantamento quantitativo (fls. 14-23)

** declaração de estoque em 18.09.03 e em 28.04.05 (fls. 24-26)

** cópia do LMC (fls. 27-57) – registro de perdas e sobras

** cópia de documentos fiscais (fls. 58-64)

** recibo – devolução de documentos (fl. 67)

** re-ratificação do AI (fl. 69) → inclusão dos coobrigados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foram apresentadas as Impugnações de fls. 71-82 e 98-103, as quais foram refutadas pelo Fisco a fls. 116-125.

Analisado e discutido o processo, verificou-se divergência de entendimento em dois pontos, os quais resultaram na confecção do presente voto vencido:

- 1- inclusão dos sócios no pólo passivo da obrigação; e
- 2- adequação da multa isolada aos limites impostos pelo § 2º do art. 55 da Lei 6.763/75.

Serão eles tratados individualmente.

- 1- Da responsabilidade dos sócios/administradores:

Dispõe a Lei estadual n.º 6763/75 que:

Art. 21 - (...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

I - o mandatário, o preposto e o empregado;

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

Tal comando encontra suporte no artigo 135 do Código Tributário Nacional, norma geral de direito tributário:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Este dispositivo está inserido no capítulo da Responsabilidade Tributária, especificamente na seção da Responsabilidade de Terceiros.

Discute-se se o simples inadimplemento das obrigações tributárias, pelas pessoas jurídicas, configuraria a 'infração de lei' referida nos artigos supracitados, ou se seria pressuposto de aplicabilidade deste dispositivo a comprovação da má-fé, abuso de poder ou excesso de mandato nos atos de gestão das pessoas arroladas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A resposta a este questionamento é dada pela ilustre jurista Mizabel Derzi, ex-Procuradora Geral do Estado de Minas Gerais:

"O ilícito é assim prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte". (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi*. 11ª edição. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999, p. 756.)

No mesmo diapasão, leciona Luiz Fernando Ruck Cassiano:

"(...) o artigo 135 reporta-se a fatos contrários ao disposto em lei e ocorridos anteriormente ao nascimento da obrigação tributária. Enquanto o inadimplemento do tributo é um fato contrário à lei, porém ocorrido posteriormente à geração do crédito tributário. Ambos são considerados como fatos ilícitos, porém ocorridos em momentos distintos. Veja-se:

Ato ilícito - Obrigação Tributária - lançamento - crédito tributário - inadimplemento

Nesse ponto é que os Procuradores da Fazenda Pública se equivocam. O artigo 135 é claro e determina a responsabilização pessoal do sócio "pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

Não resta a menor dúvida de que a lei determina a responsabilização pessoal do sócio quando a obrigação tributária decorra de um ato ilícito (infração de lei, contrato social ou estatutos).

Desta forma, se o ato ilícito (não recolhimento) ocorre após o nascimento da obrigação tributária, o fato não está abrangido pela disposição normativa do artigo 135.

Para melhor elucidarmos o tema, invocamos o preceito de que toda norma jurídica descreve o binômio hipótese e conseqüente.

No caso do artigo 135, a hipótese seria um crédito tributário que corresponde a uma obrigação tributária com nascimento atrelado a um fato ilícito. Completando a norma, o conseqüente seria a responsabilidade pessoal dos administradores". (*Responsabilidade dos Sócios no Inadimplemento Tributário*, in Boletim FiscoSoft - 11.08.2005)

Com efeito, segundo a abalizada doutrina de Pontes de Miranda:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Direito é sistema de regras, sistema lógico, que satisfaz as exigências metodológicas de coerência, ou lógicas de *consistência*. As regras jurídicas não de construir sistema. Nenhuma regra jurídica é sozinha, nenhuma é gota, ainda quando tenha sido o artigo ou parágrafo único de uma lei. Cairia, como gota, no copo cheio de líquido colorido, e a sua cor juntar-se-ia às das outras gotas que lá se pingaram, noutros momentos”.

Entender que o simples inadimplemento da obrigação tributária seria suficiente para desencadear a responsabilidade tributária em foco seria pinçar, do sistema jurídico, um único dispositivo e analisá-lo separada e literalmente.

Tomando-se a *ratio juris*, o elemento que desencadeará a responsabilidade é a infringência dos deveres de fiscalização, de representação e de boa administração, que deveriam ser exercidos com diligência e zelo, seja por ação ou omissão.

Diante disto, nos deparamos com um aspecto processual relevante.

Nos termos do artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil, o ônus de prova recai sobre o autor quanto ao fato constitutivo de seu direito. Assim, a inclusão dos sócios, como coobrigados da obrigação tributária, depende da prova da prática de fato específico, em outras palavras, da prova de “*atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto*”.

O ônus da prova, no caso em apreço, não pode ser invertido, permanecendo sob encargo da Fazenda Pública.

Neste sentido a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, neste feito exemplificada pelo Recurso Especial n.º 513555/PR, de 06/10/2003, cujo relator foi o Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESSUPOSTOS DE VIABILIDADE.

1. PARA QUE SE VIABILIZE O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO É INDISPENSÁVEL QUE A RESPECTIVA PETIÇÃO DESCREVA, COMO CAUSA PARA REDIRECIONAR, UMA DAS SITUAÇÕES CARACTERIZADORAS DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO TERCEIRO PELA DÍVIDA DO EXECUTADO. PODE-SE ADMITIR QUE A EFETIVA CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE E A PRODUÇÃO DA RESPECTIVA PROVA VENHAM COMPOR O OBJETO DE EMBARGOS DO NOVO EXECUTADO. O QUE NÃO SE ADMITE - E ENSEJA DESDE LOGO O INDEFERIMENTO DA PRETENSÃO - É QUE O REDIRECIONAMENTO TENHA COMO CAUSA DE PEDIR UMA SITUAÇÃO QUE, NEM EM TESE, ACARRETA A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO TERCEIRO REQUERIDO.

2. SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO STJ, A SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO E A INEXISTÊNCIA DE BENS

PENHORÁVEIS NO PATRIMÔNIO DA DEVEDORA (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA) NÃO CONFIGURAM, POR SI SÓS, NEM EM TESE, SITUAÇÕES QUE ACARRETAM A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS 3. A OFENSA À LEI, QUE PODE ENSEJAR A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO, NOS TERMOS DO ART. 135, III, DO CTN, É A QUE TEM RELAÇÃO DIRETA COM A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA OBJETO DA EXECUÇÃO. NÃO SE ENQUADRA NESSA HIPÓTESE O DESCUMPRIMENTO DO DEVER LEGAL DO ADMINISTRADOR DE REQUERER A AUTOFALÊNCIA (ART. 8º DO DECRETO-LEI N.º 7661/45).

4. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

Ademais, para se ter a responsabilidade pessoal, imprescindível, também, a prova da existência de dolo ou má-fé, o que não transparece documentalmente nos autos.

2- Da redução da multa isolada:

Dispõe o art. 55, §2º, da Lei 6.763/75, com a redação dada pela Lei 15.956/2005, que a multa isolada não poderá ultrapassar duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação. *Ipsis litteris*:

Art. 55 - (...)

§ 2º - Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência.

Note-se que a norma não se refere ao imposto *cobrado*, mas ao *incidente* na operação.

Para melhor compreensão, faz-se necessária breve digressão pelo tema da autuação. É o que ora se faz:

As operações envolvendo combustíveis estão sujeitas à substituição progressiva ou 'para frente'.

Anexo XV do RICMS/02

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em termos conceituais, é possível definir a substituição tributária como o regime jurídico que atribui, por força de lei, a determinado contribuinte do ICMS ou a depositário de mercadoria a qualquer título, a responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento do imposto incidente em uma ou mais operações ou prestações, sejam elas antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, quando devido, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte do imposto, localizado no Estado destinatário.

Assim diferencia a legislação duas modalidades de contribuintes:

- a) Contribuinte Substituto: é aquele eleito para efetuar a retenção e/ou recolhimento do imposto;
- b) Contribuinte Substituído: é aquele que, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações ou prestações subseqüentes sofre a retenção.

Em relação às operações subseqüentes, em razão da antecipação do ICMS, por força do regime de substituição tributária, as posteriores operações e prestações internas realizadas pelos contribuintes substituídos, como regra geral, não mais serão tributadas pelo imposto, encerrando-se o ciclo de tributação.

O sistema de substituição tributária tem o escopo de modificar a característica do ICMS, de um imposto plurifásico, em um imposto monofásico, facilitando sua fiscalização, mas não altera – nem o poderia – a sua hipótese legal de incidência.

O imposto incide nas operações de transferência de combustíveis, mais precisamente, nas saídas destes. Quando estas operações estão regularmente documentadas, não haverá recolhimento/exigência do ICMS, tão-só porque este já teria sido recolhido em momento antecedente.

Isto pode ser claramente visualizado em razão do disposto no art. 10 do Anexo XV, que elege o valor da operação realizada pelo substituto como base de cálculo do imposto.

“A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária de que trata esta Seção é o valor da operação praticado pelo contribuinte substituído”.

No caso em tela, a acusação fiscal é de entrada de óleo diesel sem nota fiscal. E não há dúvidas de que não é fato gerador de ICMS a entrada desta mercadoria – frisando, o imposto não *incide* nesta operação.

A responsabilidade imputada à empresa autuada advém da imposição prescrita no artigo 15 do Anexo XV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Isto significa que o imposto irá incidir na saída do óleo diesel, tendo sido apenas antecipado o seu pagamento, por força de norma expressa.

Há um deslocamento do momento de recolhimento do tributo, mas não do momento de sua incidência – em outras palavras, permanece inalterado o fato gerador do imposto, como não poderia deixar de acontecer.

Este fato fica patente quando se verifica que o adquirente da mercadoria tem direito de se creditar do valor do imposto previamente recolhido na hipótese de não se realizar a operação subsequente – no caso de não se concretizar a hipótese de incidência do mesmo.

Entrada de mercadoria no estabelecimento contribuinte é fato gerador do imposto estadual apenas em operação de importação.

Como o parágrafo 2º do art. 55 da Lei 6763/75 impõe como teto da multa isolada por desacobramento (art. 55, II) um múltiplo do valor do imposto incidente e este é inexistente (qualquer múltiplo de zero é zero), aplica-se ao caso o *quantum* mínimo permitido, qual seja, 15% do valor da operação.

Não obstante os argumentos tecidos, o citado parágrafo 2º gerou inúmeras dúvidas e discussões, as quais se pretendeu esclarecer através da edição da Instrução Normativa SUTRI n.º 003, de 19 de maio de 2006, como se verifica por sua ementa:

“DISPÕE SOBRE A APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 2º DA LEI Nº. 15.956, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2005, REFERENTE À COBRANÇA DE MULTA ISOLADA RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES ALCANÇADAS PELO ICMS”.

Dispõe o art. 1º que:

“Na operação ou prestação alcançada pelo ICMS, na qual o imposto tenha sido retido ou recolhido antecipadamente pelo regime de substituição tributária, ou em razão de técnica fiscal na apuração de irregularidade, e que resulte na aplicação apenas de multa isolada ou na exigência

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de parcela do imposto, os limitadores previstos no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, terão como parâmetros o valor da operação ou prestação constatada e do imposto incidente, embora não integrante do crédito tributário constituído”.

O texto não determina expressamente em qual momento há de ser considerado incidente o imposto em operações sujeitas à substituição tributária. Ao se referir a ‘operação/prestação alcançada pelo ICMS’, infere-se que esteja tratando da operação de saída da mercadoria, que é o momento em que se concretiza o fato gerador do imposto (*frisa-se*: recolhido pelo regime de substituição tributária progressiva).

Esta dedução é confirmada pela parte final do dispositivo: “(...)imposto incidente, *embora não integrante do crédito tributário constituído*”.

Explica-se.

Quando se constatada a ocorrência de operação de entrada de mercadoria sujeita a ST (leia-se: progressiva, como é o caso em discussão), será exigida a multa isolada capitulada no art. 55 II da Lei 6763/75, mas também o imposto referente às operações subseqüentes, o qual deixou de ser recolhido com antecedência como o determinava a lei.

Apenas nas saídas sem documentação ter-se-á a aplicação apenas da referida multa isolada.

Convém ressaltar que este entendimento não se altera com o comando do art. 2º da Instrução Normativa em comento. *In verbis*:

ART. 2º CONCEITUA-SE COMO OPERAÇÃO, NOS TERMOS DO § 2º DO ART. 55 DA LEI Nº. 6.763, DE 1975, A TOTALIDADE DE SAÍDAS OU ENTRADAS DE MERCADORIAS OU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, SUJEITAS A UMA MESMA CARGA TRIBUTÁRIA.

Como no artigo anterior, refere-se, como não poderia deixar de ser, à operação/prestação em que houver incidência do imposto (entrada ou saída).

Este artigo não tem por finalidade complementar o anterior, mas determinar a técnica de cálculo das limitações trazidas pelo §2º do art. 55 da Lei 6763/75. Determina ele que não será necessário o cálculo individualizado por mercadoria, mas por faixa de alíquota do imposto incidente.

A instrução normativa, que visava pôr fim às discussões referentes à aplicação do benefício introduzido na Lei 6763/75, gerou interpretações conflitantes, não tendo alcançado seu intento.

Havendo dúvidas quanto à correta interpretação, há de se aplicar o art. 112 IV do Código Tributário Nacional.

No caso, a interpretação alhures exposta é a mais benéfica ao contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo acima exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para acatar a adequação da multa isolada (ref. saídas), limitar a majoração das multas isoladas aos levantamentos posteriores a julho/2004, excluir do pólo passivo os coobrigados e, ainda, adequar as multas isoladas (ref. estoque e entradas) ao disposto no §2º do art. 55 da Lei 6763/75, reduzindo-as a 15% do valor das operações.

Sala das Sessões, 18/07/06.

Juliana Diniz Quirino
Conselheira

Jdq/ml

CC/MIG