

Acórdão: 14.770/01/3^a
Impugnação: 40.010101326-86
Impugnante : Posto Apache II Ltda
PTA/AI: 01.000136154-14
Proc. S. Passivo: Walace Eler Miranda/Outro
IE/SEF : 277.586926.0045
Origem: AF/Governador Valadares
Rito: Ordinário

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - COMBUSTÍVEL - ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO. Infração caracterizada. Retificação de quantidades e valores concernentes ao LQFD, redução da MR ao percentual de 50%, por tratar-se de contribuinte varejista e, ainda, exclusão das multas isoladas previstas nos incisos II, alínea “a” e XIII, ambos do art. 55 da Lei 6763/75, por errônea capitulação legal. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, através de levantamento quantitativo financeiro diário-LQFD nos períodos de 15/03/99 a 29/02/00, a aquisição de combustíveis, álcool, diesel e gasolina, desacobertos de documentação fiscal e sem a prova de pagamento do imposto devido, retenção na entrada. Exige-se ICMS, MR(100%) e MI(20%), alínea “a” do inciso II e inciso XIII, art. 55 da Lei 6763/75.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o AI, fls. 71/80, por intermédio de procurador regularmente constituído alegando que:

- Esclarece que os sócios do Posto Apache III Ltda. são os mesmos do Posto Apache II Ltda, Autuada, e que devido a problemas com o fornecedor de combustíveis para este último, transferiu combustíveis do primeiro para o mesmo, sustenta tratar-se de transferência física de um estabelecimento para outro do mesmo grupo, com ausência de dolo para sonegar, visto que todas as aquisições realizadas pela Impugnante se deram acobertadas por Notas Fiscais, tendo sido recolhido por substituição tributária o imposto devido. Informa que tais fatos podem ser comprovados pela análise do Livro de Movimentação de Combustível-LMC de ambas empresas, pois as saídas de combustíveis em transferência de um corresponde ao volume entrado no outro estabelecimento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- O Fisco não considerou a documentação apresentada pela Impugnante, nem tampouco aferiu os LMCs das empresas, preferindo proceder à injusta autuação fiscal, as operações contidas nos LMCs representam de maneira fiel a movimentação de combustíveis nas empresas, no período observado pela Fiscalização e requer, ao final, a procedência da Impugnação.
- O combustível adquirido de fora do Estado, não se deve falar em pagamento do imposto, posto que essas operações são contempladas pela não-incidência e em Minas Gerais inexistente lei expressa que permita a transferência de responsabilidade tributária e muito menos a vinculação com o fato gerador do imposto, de sorte que a Autuada está sendo cobrada por tributos devido não por ela, mas pelas distribuidoras;
- Solicita a produção de prova pericial para uma vez mais comprovar suas asserções defensivas, é falsa a imputação fiscal de que a Autuada tenha adquirido combustíveis sem documentação fiscal, de modo que a prova requerida demonstrará o alegado;
- Questiona a validade do Regime de Substituição Tributária utilizado pelos Estados, entendendo que o mesmo afronta o art. 155, inciso X, alínea “b”, CF/88, antecipando o fato gerador da obrigação tributária, entende que o fato gerador do ICMS é a saída da mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, estando o Fisco a exigir o ICMS nas entradas de mercadorias sem NFs;
- A multa imposta é confiscatória, visto que não cabe à Impugnante a retenção de imposto algum, mas sim, às mencionadas distribuidoras;

O Fisco, em sua manifestação, fls. 546/552, refuta as alegações da defesa:
- Disserta sobre o LMC, inferindo que todo o trabalho fiscal provém de dados dele extraídos, como os estoques iniciais e finais, notas fiscais de entradas e saídas;
- A Portaria nº 9, de 16.01.97, do Ministro das Minas e Energia, veda a alienação, o empréstimo e a permuta de combustíveis, de modo que é patente a ilegalidade do procedimento da Notificada ao contrariar dita Portaria, a Resolução nº 2.929/98 e o artigo 134, inciso X, Parte Geral, RICMS/96, tal disposto legal manda considerar inidôneos os documentos fiscais emitidos para esse fim;
- Não se pode atribuir responsabilidade à distribuidora de combustíveis, como quer a Impugnante, visto que não se sabe precisar, com exatidão, a origem do combustível pela falta de documentário fiscal e por força do artigo 61, § 4º, item 1, Parte Geral, RICMS/96, considera-se mineira a mercadoria encontrada sem documento fiscal, decorrendo, daí, a responsabilidade do adquirente, Autuada, pelos imposto devidos pelo remetente a teor do artigo 5º, LC nº 87/96 c/c artigo 21, inciso VII, Lei nº 6.763/75 e artigo 29, § 1º do RICMS/96;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- O trabalho em questão compreende o período de 15.03.99 a 29.02.00, quando já se fazia vigor a Lei Complementar nº 87/96, satisfazendo o contido no artigo 34, § 3º, ADCT, CRFB/88, plenamente aplicável à discussão travada nestes autos;
- O pedido de produção de prova pericial são supríveis pelos elementos dos autos, o que o torna desnecessário e protelatório, artigo 116, incisos I, II e IV, CLTA/MG e requer a improcedência da Impugnação.
- Não cabe à Fiscalização manifestar-se quanto à legalidade ou não do instituto da substituição tributária, fundado no artigo 88, inciso I, CLTA/MG;
- A aplicação da MR em dobro tem o devido respaldo legal no artigo 56, § 2º, Lei nº 6.763/75, face à inexistência de retenção e de pagamento do ICMS/ST nas aquisições de combustíveis sem NFs;
- São improcedentes as anotações constantes do seu LMC, no sentido de que a mesma foi impedida de emitir seus documentos fiscais pela AF/III/Governador Valadares, pois, na verdade, a mesma estava sob regime especial de controle e fiscalização;
- Menciona o Acórdão nº 12.954/99/2ª, no intuito de demonstrar a correção do presente feito fiscal, informando, fls. 550, os números autuações sofridas pela Impugnante;

A Auditoria Fiscal determina a realização da Diligência, fls. 557/558, que resulta na manifestação do Fisco às fls. 559/560 e juntada de documentos, fls. 561/574.

Os autos retornam a Auditoria que em despacho indefere o pedido de prova pericial e após, é aberta vistas ao Impugnante em razão da reformulação do crédito tributário e juntada do documentos.

A Autuada interpõe, tempestivamente, Recurso de Agravo sustentando que a perícia é o meio que dispõe a Impugnante/Agravante para provar os fatos que fundamentam sua peça de defesa, aos seguintes argumentos:

- Combustível não era clandestino, mas originário de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, além de terem sido onerado pelo ICMS/ST na origem e a decisão guerreada cerceia direito líquido e certo da Agravante, prejudicando o contraditório e a ampla defesa, consagrados no art. 5º, inc. LV, CF/88;
- O ato administrativo que afronta o princípio do contraditório e da ampla defesa, é nulo de pleno direito, caracterizando uma terrível arbitrariedade. Cita a fls. 580 doutrina que entende aplicável à matéria;
- Transcreve às fls. 580 os quesitos da Impugnação, bem como diversos julgados de tribunais pátrios, fls. 581/583, e finaliza pedindo o provimento do Recurso de Agravo interposto, com o propósito de permitir a realização da prova pericial desejada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Auditoria exara despachos declarando deserto o Recurso de Agravo pelo não pagamento da taxa de expediente, e solicita nova diligência, resultando da manifestação fiscal e juntada dos documentos. Aberta vistas a Impugnante, esta fica silente. Após, em parecer fundamentado e conclusivo, fls. 610/620, a Auditoria Fiscal opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Inicialmente, pertinente se faz comentar a falta de preparo do Recurso de Agravo, motivando sua deserção. A ausência do pagamento da taxa de expediente das despesas processuais correspondentes ao processamento do Recurso interposto, consoante os §§ 2º e 5º do artigo 130 da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84, com a redação introduzida pelo Decreto nº 41.314 de 19/10/00, MG de 20/10/00, gera a deserção, que importa em trancamento do recurso, presumindo a lei ter a impugnante desistido da respectiva defesa, *in casu*, da realização da perícia técnica.

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante, a bem da verdade, não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial. Por se tratar de prova especial, a perícia é admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Todos os questionamentos feitos, com as peças fiscais e elementos dos autos puderam ser facilmente respondidos, e a Auditoria Fiscal em seu parecer os respondeu. A Impugnante, dentro do devido processo legal, apresentou suas discordâncias na peça defensiva, carreado provas aos autos, sendo totalmente dispensável a perícia requerida, acertada a decisão da Auditoria Fiscal em indeferir o pedido de prova pericial.

O presente trabalho imputa a Autuada a não retenção e não pagamento do ICMS devido por substituição tributária, na aquisição de combustíveis para revenda sem acobertamento fiscal, demonstrado através do LQFD, fls. 07/69, procedimento tecnicamente idôneo, amparado pelo artigo 194, inciso IV do RICMS/96 e, para elidilo, impunha-se à Autuada apontar, incisiva e objetivamente, as falhas ou enganos cometidos pelo Fisco no levantamento dos dados extraídos da escrituração fiscal ou comercial do contribuinte, o LQFD envolve números representativos de quantidades e valores que não permitem meras alegações desacompanhadas das indispensáveis provas em contrário.

Quanto as assertivas defensivas noticiando que a Impugnante fora impedida de emitir os documentos fiscais acobertadores das operações que realizara pela Repartição Fazendária, a qual estava circunscrita, verificamos, consoante documentos acostados, fls. 561/565, a Autuada estava sob regime especial de controle e fiscalização, segundo o qual se impunha à Notificada emitir suas notas fiscais na Administração Fazendária de sua circunscrição, no horário normal de funcionamento da mesma, posto que os talonários fiscais em uso ou os que viessem ser utilizados lá permaneceram pelo prazo estipulado em dito regime especial. Vale lembrarmos que a emissão de NFs de saídas, com o fito de justificar entradas desacompanhadas de NFs, não

encontra eco neste trabalho, aumentando, na mesma proporção, as entradas desacobertas já apuradas pelo Fisco.

A defesa alega que as diferenças quantitativas acusadas pela Fiscalização em seu levantamento inexistem, visto que as quantidades transferidas de um para outro estabelecimento do mesmo grupo empresarial, correspondiam aos registros assinalados nos respectivos Livros de Movimentação de Combustíveis – LMC. Neste aspecto, importante mencionar a Portaria nº 9, de 16.01.97, do Ministro das Minas e Energia, veda a alienação, o empréstimo e a permuta de combustíveis, de modo que é patente a ilegalidade do procedimento da Notificada ao contrariar dita Portaria, a Resolução nº 2.929/98 e o artigo 134, inciso X, Parte Geral, RICMS/96, tal disposto legal manda considerar inidôneos os documentos fiscais emitidos para esse fim.

Para fazer valer a assertiva, consoante o artigo 98, inciso II, CLTA/MG, competia à Impugnante estabelecer as correlações necessárias entre as diferenças quantitativas apuradas pelo Fisco e seu LMC, evidenciando, precisamente, que as correlações correspondem exatamente às quantidades constantes no LMC da outra empresa. Se tal providência não foi tomada, descabe qualquer queixume defensivo, pois meras alegações desacompanhadas das indispensáveis provas, não têm o condão de invalidar a acusação fiscal.

A respeito do ônus da A respeito do tema *ônus da prova*, convém analisarmos importante contribuição do jurista Paulo Celso Bergstrom Bonilha, in “DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO”:

*“O vocábulo ônus provém do latim (**onus**) e conserva o significado de fardo, carga, peso ou imposição. Nessa acepção, o ônus de provar (**onus probandi**) consiste na necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento da autoridade julgadora. Bem de ver que a idéia de ônus da prova não significa a de obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar. Trata-se de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível obter êxito na causa.”*

*“São sujeitos da prova, assim, tanto o contribuinte quanto a Fazenda, com o intuito de convencer a autoridade julgadora da veracidade dos fundamentos de suas opostas pretensões. Esse direito de prova dos titulares da relação processual convive com o poder atribuído às autoridades (preparadora e julgadora) de complementar a prova.”*¹ (g. n.)

Sobre a validade do Regime de Substituição Tributária e de ser este inconstitucional, afrontando a alínea “b”, inciso X, artigo 155 da CF/88, é defeso ao CC/MG manifestar-se, por força do disposto no artigo 88, inciso I da CLTA/MG.

“Art.88 - Não se incluem na competência do órgão julgador :

¹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. São Paulo: LTr Editora Ltda., 1992, p. 83 e 89.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a declaração de inconstitucionalidade ou negativa da aplicação de lei, decreto ou ato normativo;”

Neste compasso, o instituto da substituição tributária, em geral, constitui numa técnica de tributação, na qual o Estado assegura-se da arrecadação, servindo-se do substituto como agente indireto do Fisco, principalmente, quando o contribuinte substituído torna-se pouco acessível. A aplicação deste instituto decorre da lei, que transfere a obrigação do pagamento do tributo a uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo o contribuinte natural perante o Fisco. Observando que na substituição tributária a lei tem ao seu alcance tanto o contribuinte quanto o responsável, optando, entretanto, por tributar, tão-somente, este último.

A legislação tributária mineira, editada em consonância com os Convênios ICMS 105/92 e 03/99, elege, em primeiro plano, a refinaria de petróleo, sediada em outro Estado, como substituta, repassando tal responsabilidade à distribuidora se a refinaria, por algum motivo, deixar de cumpri-la, se esta não promover a retenção do imposto, a obrigação repassa a empresa recebedora do combustível.

Sendo a Impugnante, posto revendedor varejista, a sua responsabilidade é pelo pagamento do imposto devido a este Estado quando do recebimento da mercadoria sem retenção do ICMS, § 1º, artigo 29 do RICMS/MG. Sendo desconhecida a origem dos produtos em face da aquisição ou manutenção de estoque de mercadorias sem documentação fiscal, conforme provado nos autos, apurado pelo LQFD, devido as duas operações pela Impugnante, ICMS normal e ICMS/ST. No período alcançado pelo lançamento fiscal, 15/03/99 a 29/02/00, a Autuada chamou para si, por estar a mercadoria desacobertada de NNFF, a responsabilidade pelo ICMS devido por substituição tributária.

Nessas atividades mercantis percebemos a existência de duas etapas de comercialização: uma compreendendo da refinaria até o distribuidor, atacadista, e outra, deste último até o varejista - o consumidor final. Para ambos os casos e na falta do preço máximo ou único de venda a consumidor neste Estado, fixado pela autoridade competente, a base de cálculo do imposto para efeito de retenção é aquela inserta no inc. II, art. 375, Anexo IX, RICMS/96, até 30/06/99 e após, inc. II, art. 193, Anexo IX do RICMS/96.

Nota-se que a base de cálculo de cada setor ou segmento, distribuidor, atacadista e varejista, não pode ser inferior a adotada pela refinaria, ou seja, sempre refletirá o novo preço da operação, que compreende as etapas anteriores àquela observada. Exemplo: se o preço na refinaria de determinado litro de combustível é de uma unidade monetária, o mesmo litro de combustível no distribuidor, obrigatoriamente, resultará da inclusão dos valores correspondentes ao IPI, se for o caso, frete, carreto, seguro e demais despesas atribuídas ao destinatário, nele adicionando-se a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, dos percentuais fixados no artigo em comento.

Assim, os incrementos de base de cálculo em cada etapa de comercialização – refinaria para o distribuidor, do distribuidor para o atacadista e do atacadista para o

varejista – são os diferenciais essenciais de cada segmento no tocante à tributação, de maneira que a base de cálculo desse mesmo litro de combustível no varejista, corresponderá ao somatório das etapas anteriores, da refinaria até o varejista. Noutras palavras, o preço de bomba ou ao consumidor final, no varejista, Autuada, sempre é obtido pela soma das parcelas de base de cálculo da refinaria ao distribuidor, 1ª etapa, e do distribuidor ao varejista, 2ª etapa da cadeia econômica.

Guardadas as proporções e sem muita dificuldade, podemos estender o raciocínio às empresas que operam com combustíveis, da refinaria até os varejistas, sendo razoável vislumbrarmos que dentre os parâmetros que norteiam a fixação de seu preço de venda, inclui-se o custo de fabricação de seus produtos, acrescidos dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como de seu lucro normal.

Para o arbitramento do valor da operação atinente às entradas e ao estoque, observou-se os parâmetros do artigo 54, incisos I a XI do RICMS/96, e, em especial, ao comando contido no artigo 375, inciso II, alínea “d”, sub-alínea “d.1”, Anexo IX, RICMS/96, para apurar a base de cálculo para fins de cumprimento do artigo 29, § 1º do RICMS/96, pagamento do imposto não retido pelo remetente das mercadorias face à ausência de NFs, como, para a operação própria -ICMS/Normal, atender ao comando insculpido no artigo 44, inciso IV, alínea “a.3.2” e suas sub-alíneas do RICMS/96.

Prejudicada a argumentação de que considerou-se para efeitos de se apurar a base de cálculo do ICMS/ST o valor destacado nos documentos fiscais de saídas da Impugnante nos períodos, verifica-se que o lançamento fiscal observou o inciso I do artigo 375 do Anexo IX do RICMS/96, que fixam a base de cálculo do ICMS/ST.

Da análise das provas documentais, conforme proposto e demonstrado pela Auditoria Fiscal, acatam-se as reformulações do crédito tributário, fls. 619, por erros nos aspectos quantitativo e valorativo das mercadorias, fazendo que a decisão seja tomada por indeterminada, § 1º, art. 45 do RI deste CCMG.

Portanto, o preço sobre o qual incide o cálculo do imposto devido por ICMS/ST, chamada substituição tributária para frente, na refinaria, deve corresponder ao preço de bomba no varejista. A inocorrência de retenção e pagamento do imposto, nesses casos, enseja à aplicação da MR em dobro, com suporte no § 2º, art. 56 da Lei 6.763/75.

O caso dos autos não contempla a substituição tributária para frente, uma vez que a Autuada não é substituta de si mesmo. Por ter adquirido combustíveis sem cobertura fiscal, a mesma foi elevada à condição de responsável solidário do remetente das mercadorias sem documentos fiscais, a teor do artigo 21, inciso VII, Lei nº 6.763/75 e artigo 29, § 1º, Parte Geral, RICMS/96. Nessa condição, responde solidariamente pelos impostos devidos, quer na operação própria, ICMS/Normal, quer pelo ICMS devido por substituição tributária -ICMS/ST – retenção na entrada. A tributação incidiu sobre o preço de bomba praticado, consoante o art. 29, §1º, do RICMS/96, ou seja, sua responsabilidade reside no pagamento da parcela de imposto devido a este Estado, em razão do recebimento de mercadoria sem a retenção do ICMS,

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicando a MR de 50%, pela falta do pagamento, descaracterizado a responsabilidade imputada pela não retenção do ICMS/ST.

Sendo assim, descabida a aplicação da multa de revalidação em dobro -MR- de 100% (cem por cento) do valor do imposto, constatado está que houve o desrespeito ao dever de recolher o tributo no prazo legal, porém não configurada a obrigação da Impugnante em reter o imposto devido por ICMS/ST. Correta a aplicação da MR de 50% (cinquenta por cento), consoante o inciso II, artigo 56 da Lei 6763/75.

No que tange à multa isolada aplicada no percentual de 20% sobre o total das entradas desacobertas de NFs, verificamos que os dispositivos citados como suporte legal, artigo 55, inciso II, alínea “a” como o artigo 55, inciso XIII, Lei nº 6.763/75, não guardam total pertinência com o fato narrado no Auto de Infração, não tendo estreita relação com os fatos ocorridos, configurando-se errônea capitulação legal.

As demais infrações à legislação tributária estão corretamente capituladas e comprovadas pelas peças dos autos, não sendo os argumentos apresentados pela Impugnante suficientes para descaracterizá-las, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração. Do ponto de vista fático, percebe-se o encaixe perfeito da situação da lide como a descrita nos dispositivos citados, concretizando-se a imputação fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação proposta pela Auditoria Fiscal, excluindo-se, ainda, as multas isoladas por errônea capitulação legal. Participaram do julgamento além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia, Revisor, e João Inácio Magalhães Filho.

Sala das Sessões, 20/06/01.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Maria de Lourdes Pereira de Almeida
Relatora

MLPA/G