

Acórdão: 17.548/06/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010116621-58
Impugnante: Luiz José Burza
PTA/AI: 01.000150537-82
Inscr. Estadual: 460.991170-0052
Origem: DF/Pouso Alegre

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – GLP – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO – Mediante LQFD apurou-se entradas e saídas de Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) desacobertas de documentação fiscal. Infrações caracterizadas. No entanto, a base de cálculo relativa à multa isolada pelas entradas desacobertas deve ser adequada ao valor apurado no LQFD. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre entradas e saídas desacobertas de documentação fiscal de “Gás Liquefeito de Petróleo – GLP”, no período de 01/01/04 a 31/12/04, apuradas através de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário.

Lavrado em 05/08/05 - AI exigindo, quanto às entradas desacobertas: ICMS/ST, MR (100%) e MI (capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei 6763/75), relativamente às saídas desacobertas apenas a MI retro mencionada.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 521/524.

O Fisco se manifesta às fls. 547/549, refutando as alegações da Impugnante.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 552/557, opina pela procedência parcial do Lançamento para adequar a base de cálculo da MI relativa às entradas desacobertas ao valor apurado no LQFD.

DECISÃO

Ressalta-se, inicialmente, que os fundamentos expostos no Parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passarão a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Trata o presente Auto de Infração da exigência de ICMS, MR e MI tendo em vista a entrada de GLP desacobertada de documentos fiscais, infração apurada através de LQFD no exercício de 2004. Exige-se ainda MI por saídas de GLP desacobertas, também apuradas através de LQFD realizado no exercício de 2004.

O levantamento procedido pelo Fisco encontra-se anexado às fls. 17/47 e nele foram lançadas todas as notas fiscais apresentadas/registradas pelo contribuinte, cujas vias se encontram às fls. 49/454 dos autos, estando as cópias do LRS, LRE e REGISTRO DE INVENTÁRIO autuadas às fls. 455/519.

Da análise dos documentos apresentados em confronto com o levantamento efetuado pelo Fisco, nota-se que todas as notas fiscais presentes nos autos foram corretamente lançadas no levantamento.

Instruem ainda os autos Planilha demonstrativa da apuração do ICMS exigido em função das entradas desacobertas (fls. 11/13.), Declaração do contribuinte sobre o conteúdo de alguns documentos fiscais (fls. 14), Declaração de extravio de talonário e de documentos fiscais (fls. 15/16).

Impõe-se ressaltar aqui que a técnica utilizada pelo Fisco para a apuração do crédito tributário – LQFD – constitui técnica idônea de fiscalização prevista no decreto regulamentar mineiro. Tal levantamento é efetuado a partir dos documentos emitidos e/ou escriturados pelo próprio contribuinte, sendo que no presente caso baseou-se nos estoques iniciais e finais declarados pelo contribuinte em seus livros Registros de Inventário (fls. 515/519) e nos documentos fiscais de entrada e saída de mercadoria por ele registrados nos livros próprios, cujas vias se encontram anexadas aos autos.

Assim, o que o LQFD busca refletir é a posição do estoque existente no estabelecimento a cada dia, tanto em termos de quantidade quanto em termos de valor. Desta forma, caso haja a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que o estoque seja suficiente para suprir tal saída, o levantamento acusa que houve “*saída sem estoque*” – SSE, o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal. Por outro lado, se ao final de um determinado período o LQFD indicar como resultado um estoque de mercadoria em quantidade superior àquela efetivamente existente (ou seja, superior ao estoque declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário), significa que aquela quantidade excedente foi comercializada sem emissão de documento fiscal.

O LQFD constitui-se, portanto, de um levantamento matemático que procura refletir o estoque existente no estabelecimento diariamente, sendo que o fato das operações indicadas nos documentos fiscais lançados serem ou não tributadas não interfere no resultado obtido.

O crédito tributário constituído no presente caso é relativo às entradas e/ou saídas desacobertas apontadas no levantamento.

A Impugnante não aponta erros no levantamento procedido pelo Fisco, uma vez que todas as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte constam dos autos e foram

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devidamente lançadas, tendo sido considerados como estoque iniciais e finais de cada período aqueles declarados pelo contribuinte em livro próprio.

A Autuada alega que é prática corriqueira a venda de gás (GLP) sem emissão de notas fiscais e que não há qualquer prejuízo para o estado, visto que o imposto é recolhido antecipadamente.

No entanto, esta alegação não a socorre.

A obrigatoriedade de emissão de notas fiscais para acobertar a saída de mercadorias está delineada no artigo 96 inciso X e artigo 1º, inciso I do Anexo V do RICMS/02. Os contribuintes estão vinculados às obrigações acessórias previstas na legislação e devem cumpri-las, sob pena de arcarem com as penalidades previstas em lei. No presente caso, a Lei 6763/75 prevê penalidade específica para a saída de mercadorias sem emissão da correspondente nota fiscal (artigo 55, inciso II), que foi corretamente aplicada pelo Fisco com a redução prevista na alínea “a” do mencionado dispositivo, uma vez que a infração foi apurada exclusivamente com base nos documentos e lançamentos efetuados na escrita fiscal do contribuinte.

A Autuada alega, ainda, que houve falha na escrituração dos estoques no Livro Registro de Inventário, pois não fez constar dos mesmos as quantidades de cada tipo de botijão de acordo com as diversas capacidades.

É de se observar aqui que a escrituração dos livros e documentos fiscais é de responsabilidade única e exclusiva dos contribuintes, a teor do disposto no artigo 25 da Lei 6763/75 bem como no artigo 127 do RICMS/02, conforme transcrevemos abaixo:

Lei 6763/75

“Art. 25 - O lançamento do imposto será feito nos documentos e nos livros fiscais, com a descrição das operações e prestações realizadas, na forma prevista em regulamento.

Parágrafo único - O lançamento é de exclusiva responsabilidade do contribuinte e está sujeito a posterior homologação pela autoridade administrativa”

RICMS/02

“Art. 127 - A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.”

Não pode, portanto, a Autuada, após a ação fiscal, alegar que os registros efetuados não correspondem à realidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação à apuração de entrada desacobertada de 16 botijões de GLP envasado de 2 quilos, a Impugnante alega que as companhias envasadoras não fazem a recarga neste peso, portanto para atender a demanda, faz a recarga a partir de um botijão maior.

Este procedimento, conforme informou o Fisco por ocasião da manifestação fiscal, é vedado pela portaria 297/2003 da ANP, a qual disciplina que o revendedor de GLP não pode efetuar o envasilhamento ou transferência de GLP entre recipientes transportáveis. Além disso, não há qualquer registro na escrita fiscal da Autuada sobre esta ocorrência, não sendo possível acatar o alegado.

Ressalte-se, por fim, que no caso a mercadoria (GLP) é tributada pelo regime de substituição tributária. Não havendo a comprovação da retenção do imposto em cumprimento à legislação vigente, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente na operação fica atribuída ao contribuinte mineiro que receber a mercadoria, a teor do disposto no artigo 29 do RICMS/02.

Portanto, no caso das entradas desacobertas, não estando comprovados os recolhimentos do ICMS/ST e caracterizadas as infrações nos autos, o Fisco lançou a cobrança do imposto acrescido da MR por descumprimento desta obrigação principal, conforme preconiza o artigo 56, inciso II, parágrafo 2º, inciso III, da Lei 6763/75. E pelo descumprimento de obrigação acessória, a MI, com base no artigo 55 inciso II, alínea “a”, do mesmo diploma legal. Neste caso, da mesma forma que em relação às saídas desacobertas, a penalidade foi aplicada com a redução prevista na alínea “a”, uma vez que a infração foi apurada pelo Fisco com base nos documentos e lançamentos efetuados na escrita fiscal do contribuinte.

Merece ressalva, no entanto, a base de cálculo adotada pelo Fisco para apuração da multa isolada devida pelas entradas desacobertas. Embora o ICMS/ST tenha base de cálculo própria, determinada pela legislação (artigo 363 do Anexo IX do RICMS/02) conforme demonstrado pelo Fisco na planilha de fls. 11, o percentual da penalidade isolada prevista no artigo 55, inciso II, deve ser aplicado sobre o valor da operação de que decorreu a entrada e não sobre o valor da base de cálculo do ICMS/ST, como fez o Fisco.

Veja-se a redação do dispositivo:

Lei 6763/75

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II e IV do art.53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos: (gn)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em se tratando de entradas desacobertas, apuradas através de LQFD, o valor da base de cálculo apontada no levantamento, obtido a partir do valor das demais operações praticadas no período (artigo 54, inciso IX, do RICMS/02), deve ser utilizado como base de cálculo para aplicação da mencionada penalidade.

A MI por entradas desacobertas deve ser exigida, portanto, no valor de R\$12.563,19 (R\$62.815,96 x 20%).

Fica, portanto, evidenciado que a Impugnante incorreu nas irregularidades acusadas pelo Fisco, ou seja, promoveu entrada e saída de mercadorias (GLP) desacobertas de documento fiscal, no período fiscalizado.

Desta forma, indubitavelmente restou provado nos autos a licitude do procedimento adotado pelo Fisco, não tendo a Autuada, em matéria de prova, acrescentado nenhum elemento capaz de desconstituir o presente lançamento.”

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o Lançamento, para adequar a base de cálculo da MI relativa às entradas desacobertas de documentação fiscal ao valor apurado através do LQFD de fls. 47. Vencida, em parte a Conselheira Juliana Diniz Quirino (Revisora), que além da adequação mencionada, adequava a MI sobre entradas desacobertas a 15% (quinze por cento), nos termos do parágrafo 2º, do art. 55 da Lei 6763/75, com redação dada pela Lei 15.956/05. Participaram do julgamento, além dos signatários, a Conselheira retro mencionada e o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 05/04/06.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Aparecida Gontijo Sampaio
Relatora

Acórdão: 17.548/06/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010116621-58
Impugnante: Luiz José Burza
PTA/AI: 01.000150537-82
Inscr. Estadual: 460.991170-0052
Origem: DF/Pouso Alegre

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

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Relata o Auto de infração as seguintes irregularidades:

1-saída de 40.443 botijões de GLP envasado (13 kg) desacobertos de documento fiscal;

2-saída de 09 botijões de GLP envasado (20 kg) desacobertos de documento fiscal;

3-saída de 64 botijões de GLP envasado (45 kg) desacobertos de documento fiscal;

4-entrada de 16 botijões de GLP envasado (02 kg) desacobertos de documento fiscal;

5-entrada de 01 botijão de GLP envasado (05 kg) desacoberto de documento fiscal;

6-entrada de 974 botijões de GLP envasado (20 kg) desacobertos de documento fiscal;

7-entrada de 235 botijões de GLP envasado (45 kg) desacobertos de documento fiscal; e

8-entrada de 11 botijões de GLP envasado (90 kg) desacobertos de documento fiscal.

Foi exigido ICMS, MR (art.56, inciso II, § 2º da Lei 6763/75) e MI (art.55, inciso II, alínea “a” da Lei 6763/75).

- AI lavrado em 05.08.05 (fls. 02-04) e recebido em 06.10.05 (fl. 520)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- TIAF n. 10.050000895.69 (fl. 06)
- relatório fiscal (fls. 07-10) – exigência de ICMS relativamente às entradas desacobertas – foi extraviado o bloco de NF 001401 a 001450 (arbitramento das quantidades saídas por meio da média das quantidades saídas nos demais talonários utilizados no período da autuação)
- planilha II – entradas sem NF (fl. 11)
- declaração do contribuinte (fl. 14) – corrige informações constantes em seus documentos
- declaração do contribuinte (fl. 15) – extravio do talonário
- declaração do contribuinte (fl. 16) – extravio das NF de saída 001690/99, devidamente registradas
- levantamento quantitativo financeiro diário (fls. 17/48)
- cópia de documentos fiscais (fls. 49-454)
- cópia do LRE (fls. 455-493), do LRS (fls. 494-514) e do LRI (fls. 515/519)

A divergência de votos restringe-se à adequação da multa isolada ao disposto no art. 55, § 2º, da Lei 6763/75, com a redação dada pela lei 15.956/2005, com efeitos a partir de 30.12.2005.

Com efeito, dispõe este 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 gás GLP estão sujeitas à substituição progressiva ou “para frente”.

Anexo XV do RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 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 botijões de gás, 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”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em tela, a acusação fiscal é de entrada de gás GLP 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.

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 dos botijões de GLP, 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.

Como o parágrafo 2º do art. 55 da Lei 6763/75 impõe como teto da Multa Isolada por desacobertamento (art. 55, inciso 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.

Pelo acima exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para adequar a multa isolada, relativa às entradas desacobertas, ao disposto no §2º do art. 55 da lei 6763, reduzindo-a a 15% do valor da operação.

Sala das Sessões, 05/04/06.

Juliana Diniz Quirino
Conselheira