

Acórdão: 17.760/06/1^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010116736-13
Impugnante: Posto Sky Ltda
Proc. S. Passivo: Denílson José da Silva/Outros
PTA/AI: 01.000150596-41
Inscr. Estadual: 157.688979.00-55
Origem: DF/ Governador Valadares

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - COMBUSTÍVEL - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – ENTRADA - SAÍDA E ESTOQUE DESACOBERTADOS. Constatado mediante levantamento quantitativo a realização de entrada, estoque e saída de combustíveis desacobertos de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II do artigo 194 do RICMS/96 e do RICMS/02. Exigências fiscais mantidas. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS em virtude da constatação, apurada mediante “Levantamento Quantitativo de Mercadorias” (LQM), referente ao período de janeiro/2000 a dezembro/2004, da prática de saídas, entradas e manutenção em estoque de mercadorias (álcool, óleo diesel e gasolina) desacobertas de documentação fiscal. Exige-se ICMS, MR e MI capitulada no artigo 55, inciso II, da Lei nº 6763/75.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 69 a 72, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 129 a 140.

DECISÃO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS em virtude da constatação, pelo Fisco, de saídas, entradas e manutenção em estoque de mercadorias (álcool, óleo diesel e gasolina) desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo de Mercadorias abrangendo o período compreendido entre 01/01/2000 e 31/12/2004.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de procedimento de fiscalização considerado tecnicamente idôneo e respaldado pelo inciso II do artigo 194 do RICMS/96 e do RICMS/02.

O Levantamento Quantitativo de Mercadorias foi efetuado com base nas notas fiscais de entradas e saídas, levando-se em consideração a efetiva data de recebimento da mercadoria escriturada no livro Registro de Entradas, bem como os estoques constantes no Livro Movimentação de Combustíveis e nas contagens físicas realizadas em 11/04/2003, conforme o documento “Levantamento Quantitativo - Declaração de Estoque” de fls. 33, efetuada em estrita observância ao disposto no § 1º do art. 194 do RICMS/02, método não contestado pela Impugnante.

Nesta linha não podem ser acolhidas as alegações de defesa no que tange a nunca ter ocorrido saída de mercadoria desacoberta sob o fundamento de tratar-se de um posto revendedor de combustível em que cada saída é controlada pela bomba medidora. Assim deve ser ressaltado que o crédito tributário apurado pelo Fisco foi levantado através da documentação fiscal do próprio contribuinte, bem como através do levantamento de estoque realizado em 11/04/2003, sempre acompanhado por representante legal da Impugnante ou preposto por ela indicado.

Com relação às saídas de mercadoria, verifica-se que foram calculadas somando-se ao estoque inicial as entradas, e deduzindo o estoque final dos respectivos períodos.

As saídas sem nota fiscal foram apuradas deduzindo-se das saídas ocorridas no período (EI + C - EF) aquelas saídas com nota fiscal.

Pelo exposto, entende-se legítimas as exigências de ICMS, da respectiva Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) capitulada no inciso II do artigo 56 e 100% (cem por cento) capitulada no §2º do artigo 56, ambos da Lei n.º 6.763/75, em função da falta de recolhimento do imposto, da Multa Isolada de 20% (vinte por cento) prevista no inciso II, alínea “a”, do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, em relação às saídas e entradas desacobertas e 40% (quarenta por cento), prevista no inciso II, do artigo 55, da citada lei, em relação à manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, haja vista a responsabilidade da Impugnante pelo recolhimento do ICMS.

Constata-se, portanto, que a Impugnante não trouxe aos autos, de forma objetiva, quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração, de maneira a contraditar o levantamento e a demonstrar pontos porventura conflitantes.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Juliana Diniz Quirino, que o julgava parcialmente procedente, para adequar a MI relativa às entradas e estoque de mercadorias ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do §2º, do artigo 55, da Lei n.º 6763/75. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira supracitada, os Conselheiros Antônio César Ribeiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Revisor) e Aparecida Gontijo Sampaio.

Sala das Sessões, 11/08/06.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Relator

RNL/EJ

CC/MG

Acórdão: 17.760/06/1^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010116736-13
Impugnante: Posto Sky Ltda
Proc. S. Passivo: Denílson José da Silva/Outros
PTA/AI: 01.000150596-41
Inscr. Estadual: 157.688979.00-55
Origem: DF/ Governador Valadares

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

Trata o presente processo da constatação de entrada, saída e estoque de combustível sem o acobertamento por documentação fiscal regular.

A divergência de votos restringe-se à adequação da Multa Isolada – incidente sobre entradas e estoque – ao disposto no art. 55, § 2º, da Lei 6763/75, com a redação dada pela Lei 15.956/05, 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 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 subsequentes, 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 subsequentes, 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 subsequentes sofre a retenção.

Em relação às operações subsequentes, 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 e estoque de combustível sem nota fiscal. E não há dúvidas de que não é fato gerador de ICMS a entrada – e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

menos ainda o estoque – desta mercadoria. Frisando, o imposto não *incide* nestes momentos da cadeia circulatória.

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 do combustível, 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. Estoque não é fato gerador deste tributo.

Como o parágrafo 2º do art. 55 da Lei 6763/75 impõe como teto da multa isolada por desacobertamento (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, vale destacar que 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 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 e 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, inciso 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 IN 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, inciso IV do Código Tributário Nacional.

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

Pelo acima exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para adequar a multa isolada, incidente sobre entradas e estoque desacobertado, ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei 6763/75, reduzindo-a a 15% do valor da operação.

Sala das Sessões, 11/08/06.

Juliana Diniz Quirino
Conselheira

Jdq/ml