

Acórdão: 17.836/06/1^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010118087-72
Impugnante: Posto Gentil Mantena Ltda
Proc. S. Passivo: Siranides Eleotério Gomes
PTA/AI: 01.000152705-97
Inscr. Estadual: 396.231197.00-76
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - COMBUSTÍVEL – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatado, mediante levantamento quantitativo, de que a Autuada promoveu entradas, saídas e manteve estoque de combustíveis desacobertos de documentação fiscal. Exigências de ICMS incidente nas entradas e na manutenção de estoque, Multa de Revalidação e Multas Isoladas previstas no artigo 55, inciso II e alínea “a”, c/c os §§ 1º e 2º, da Lei 6763/75. O critério adotado pelo Fisco na cobrança da penalidade prevista no artigo 55, § 1º da retromencionada lei, não se mostrou adequado, ensejando-se assim, a exclusão destes valores, limitando-se ao percentual previsto na mencionada lei (artigo 55, inciso II). Necessário também, com relação ao óleo diesel, a adequação da Multa Isolada, nos termos do § 2º, do artigo 55 do mesmo diploma legal, tendo em vista o advento da Lei 15956/05. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre entradas, estoque e saídas de combustíveis (álcool, gasolina e óleo diesel) desacobertos de documentação fiscal, apuradas através de levantamento quantitativo, no período de 31/05/2003 a 30/06/2005.

Exige-se ICMS incidente nas entradas e na manutenção de estoque, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, c/c seu § 2º, da Lei 6763/75 e Multas Isoladas previstas no artigo 55, incisos II e alínea “a”, c/c seus §§ 1º e 2º da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 97/105, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 134/140.

DECISÃO

Versa o presente feito sobre a constatação de entradas, saídas e estoque de combustíveis desacobertos de documentação fiscal e sem prova de pagamento do imposto devido.

Tal constatação se deu através de levantamento quantitativo de combustíveis (álcool, diesel e gasolina), no período compreendido entre 31/05/2003 a 30/06/2005.

Preliminarmente, não merece acolhida a pretensão da Impugnante de consagrar a incompetência do Fisco de Governador Valadares em lavrar o presente Auto de Infração ao argumento de que está sediada em Mantena, posto que a legislação ordinária não faz qualquer alusão à área de atuação dos agentes fiscais, que devem ater-se aos limites territoriais do Estado de Minas Gerais.

Da mesma forma, a Impugnante questiona o fato de que as infringências e sanções lançadas no AI não estão perfeitamente identificadas.

“*Data venia*”, depreende-se dos autos que o AI é objetivo no registro dos dispositivos infringidos, sendo certo que a Impugnante não teve dificuldade na absorção da matéria objeto desta contenda, pelo que não há vício no lançamento neste aspecto.

No mérito, melhor sorte não assiste à Impugnante, pois, em se tratando de levantamento quantitativo, deveria a Autuada apontar objetivamente as falhas no referido levantamento, o que não ocorreu no caso vertente, posto que o trabalho fiscal levou em conta os livros, notas fiscais e registros contábeis da própria empresa, não havendo no caso qualquer levantamento paralelo, como dito na defesa.

Depreende-se também dos autos, que os percentuais fixados na ANP foram respeitados.

Observa-se, no entanto, no presente trabalho, que o Fisco adotou um critério para aplicação da Multa Isolada na forma do artigo 55, § 1º da Lei 6763/75, tendo em vista que procedera a levantamentos autônomos dentro deste trabalho.

Assim procedendo, o Fisco cobra a MI no importe de 500 UFEMG em cada levantamento efetivado, tudo, repita-se, dentro do mesmo trabalho.

Com o devido respeito, tal técnica não se apresenta como a mais razoável ao caso, pois, insiste-se, na essência, o trabalho fiscal é um só, devendo, para fins de MI considerar o levantamento como um todo e não de maneira autônoma como feito no caso concreto, devendo-se, assim, a Multa Isolada ser cobrada na forma do disposto no artigo 55, inciso II, da Lei 6763/75.

Com o advento da Lei 15956/05, torna-se necessário a adequação da Multa Isolada, tendo em vista que beneficia o sujeito passivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Multa Isolada aplicada em relação ao óleo diesel, deve-se ater ao disposto no § 2º do artigo 55, da Lei 6763/75, com redação dada pela lei acima citada.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir os valores das Multas Isoladas aplicadas com fulcro no artigo 55, § 1º da Lei 6763/75, limitada ao percentual previsto na mencionada lei (artigo 55, inciso II), observando-se, ainda, em relação ao óleo diesel, a limitação contida no § 2º, do artigo 55, do diploma legal acima mencionado. Vencida, em parte, a Conselheira Juliana Diniz Quirino, que adequava, ainda, as Multas Isoladas remanescentes, sobre entradas e estoques, a 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º, artigo 55 da Lei 6763/75. Participaram do julgamento, além dos signatários, a Conselheira retromencionada e a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio.

Sala das Sessões, 14/09/06.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Revisor

Antônio César Ribeiro
Relator

acr/vsf

Acórdão: 17.836/06/1^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010118087-72
Impugnante: Posto Gentil Mantena Ltda
Proc. S. Passivo: Siranides Eleotério Gomes
PTA/AI: 01.000152705-97
Inscr. Estadual: 396.231197.00-76
Origem: DF/Governador Valadares

Voto proferido pela 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.

Versa o presente processo sobre a constatação de ocorrência de operações de entrada e saída, bem como manutenção em estoque, de combustíveis, sem o devido acobertamento fiscal.

A divergência de votos restringe-se à necessária adequação da Multa Isolada capitulada no inciso II, do artigo 55 da Lei 6763/75 ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo legal.

Com efeito, dispõe este parágrafo 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'.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 artigo 10 do Anexo XV, que elege o valor da operação realizada pelo substituto como base de cálculo do imposto:

Art. 10 - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária de que trata esta

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Seção é o valor da operação praticado pelo contribuinte substituído.

No caso em tela, compõem a autuação as acusações de entrada e de manutenção em estoque de combustível sem nota fiscal. E não há dúvidas de que não é fato gerador de ICMS a entrada ou o estoque desta mercadoria – frisando, o imposto não *incide* nestas operações.

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, para o instante da entrada, 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.

Vale observar que ‘entrada de mercadoria no estabelecimento contribuinte’ é fato gerador do imposto estadual apenas em operação de importação.

Como o parágrafo 2º do artigo 55 da Lei 6763/75 impõe como teto da Multa Isolada por descoberto (artigo 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.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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 :

Art. 1º - 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 n.º 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 artigo 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 artigo 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Este artigo não tem por finalidade complementar o anterior, mas determinar a técnica de cálculo das limitações trazidas pelo § 2º do artigo 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 artigo 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 desacobertos, ao disposto no § 2º do artigo 55 da Lei 6763/75, reduzindo-a a 15% do valor da operação.

Sala das Sessões, 14/09/06.

Juliana Diniz Quirino
Conselheira

jdq/vsf