

Acórdão: 18.059/07/1^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010118169-37
Impugnante: Auto Posto Borracheiro Ltda
Proc. S. Passivo: Rômulo de Jesus Dieguez de Freitas
PTA/AI: 01.000152470-05
Inscr. Estadual: 382.680821.00-44
Origem: DF/ Varginha

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - COMBUSTÍVEL - ENTRADA - ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO. Constatado mediante levantamento quantitativo financeiro diário realização de entradas, estoque e saídas de combustíveis desacobertos de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso III do artigo 194 do RICMS/02. Exigência de ICMS/ST, MR (100%) e MI capitulada no artigo 55, inciso II, da Lei n 6763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, acatando razões do Impugnante.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO DE LIVROS FISCAIS NA REPARTIÇÃO. Descumprimento da obrigação prevista no artigo 16, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Aplicação da penalidade isolada capitulada no artigo 54, inciso II, da citada lei. Exclusão da exigência relativa aos livros Movimentação de Combustíveis por inconsistência do procedimento fiscal e cancelamento da Multa Isolada remanescente com base no permissivo legal, artigo 53, §3º da Lei 6763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, via levantamento quantitativo financeiro diário - LQFD, de que o sujeito passivo promoveu entrada, saída e manteve em estoque combustíveis desacobertos de documentação fiscal, bem como deixou de registrar 22 (vinte e dois) livros fiscais, na repartição fazendária. Exige-se ICMS, MR e MIs capituladas nos artigos 54, inciso II e 55, inciso II, ambos da Lei 6763/75

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1026 a 1037.

O Fisco efetua a reformulação do crédito tributário (fls. 1176/1180). Intimado a ter vistas dos autos (fls. 1181/1182), o Impugnante se manifesta às fls. 1183 a 1187, ratificando seu entendimento anterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco se manifesta às fls. 1188 a 1191, pedindo a procedência do lançamento.

DECISÃO

A exigência fiscal em epígrafe decorre da constatação, no período de 19/11/04 a 21/02/06, de entradas, estoque e saídas de combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, apurados mediante levantamento quantitativo financeiro diário, bem como da falta de registro de livros fiscais na Repartição Fazendária. A exigência é de ICMS/ST, MR(100%) e MIs capituladas nos artigos 54, inciso II e 55, inciso II, ambos da Lei nº 6763/75.

O levantamento quantitativo financeiro diário realizado indica com precisão as diferenças de estoque, entradas e saídas de combustíveis sem a competente cobertura de documento fiscal.

O procedimento fiscal está previsto no artigo 194, inciso III do RICMS/02, é considerado tecnicamente idôneo, não deixando o Fisco de observar as determinações nele previstas, especialmente a de permitir ao contribuinte fazer por escrito as observações que julgar convenientes.

No levantamento quantitativo financeiro diário, exercício aberto, as quantidades apuradas não se originaram simplesmente do levantamento físico das mercadorias existentes, mas também, dos documentos e lançamentos efetuados na escrita comercial e fiscal do Contribuinte.

O ponto de partida de um LQFD, em exercício aberto, é a contagem física das mercadorias em estoque. No presente caso, a contagem efetuada foi rebatida ao argumento de que nada foi contraditado no momento da contagem física, que foi assinada pela representante da empresa.

Daí resulta que o recebimento de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, em que o ICMS/ST deve ser recolhido pelo remetente, como no caso em apreço, terá a retenção e o recolhimento do imposto incidente prejudicado, tendo em vista que a falta de emissão de documentos fiscais configura, por via reflexa, o descumprimento da obrigação tributária principal de recolher o tributo devido.

Em consequência, o ônus de comprovar a regularidade do recolhimento do imposto devido por substituição tributária, que no presente caso não se efetivou, cabe àquele que adquire mercadoria sem nota fiscal.

A defesa apresentada impugna as exigências fiscais com argumentos de que a fiscalização cometeu erros irreparáveis, o que influenciou no levantamento apurado.

Dessa forma, analisa item por item os produtos elencados no levantamento quantitativo financeiro diário apontando os erros cometidos pelo Fisco e, ao final, apresenta quatro motivos para impugnar o feito fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Primeiramente descreve que foram desconsideradas as informações de quebras e sobras constantes do livro Movimentação de Combustíveis (LMC), juntando cópias do mesmo para comprovar as diferenças.

Busca na Portaria DNC n.º 26 de 13/11/92 e em alguns acórdãos, subsídios para sustentar as quebras e sobras de 0,6% na movimentação dos combustíveis.

Como segundo motivo alega que o digno fiscal aplicou equivocadamente as multas isoladas, 40% sobre a base de cálculo, sendo que, em seu entendimento, deveriam ser reduzidas a 20%, pois: a) as infrações foram apuradas com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal do contribuinte e b) as saídas que foram bases para o cálculo das diferenças tiveram suas emissões regularmente efetuadas pelo Impugnante. Reporta ao artigo 55, inciso II, alíneas “a e b”, da Lei 6.763/75, para comprovar seu entendimento.

Cita como terceiro motivo a falta, no item 2.7 do Relatório Fiscal Contábil, do dispositivo legal infringido e sua respectiva penalidade. O que, no seu modo de ver, deve tornar este item nulo, buscando no art. 142 do CTN e art. 57, inciso V, da CLTA razões para a nulidade.

Como quarto motivo, e, finalizando, requer a redução ou a anulação da multa por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 213 do RICMS/02. E ainda, diante das irregularidades formais e materiais demonstradas do Auto de Infração, requer seu cancelamento.

O Fisco ao analisar as alegações e provas apresentadas pelo Impugnante entendeu haver razão parcial ao mesmo, promovendo reformulação do crédito tributário, conforme demonstrado às fls. 1.176 a 1.180, acatando as perdas e sobras conforme pleiteado pela defesa.

A arguição do defendente de nulidade do item 2.7 do Relatório Fiscal Contábil (obrigação acessória por falta de registro de livros fiscais) foi refutada pelo Fisco que esclarece que a alegada irregularidade (falta do dispositivo de infringência e penalidade) foi sanada através do Termo de Re-ratificação (fls. 1176 a 1180).

No tocante à Multa de Revalidação a mesma foi cobrada no percentual previsto no artigo 56, inciso II, §2º, item 3, da Lei 6.763/75, incidente sobre a parcela do imposto que deixou de ser recolhida.

Quanto à Multa Isolada relativa às saídas de combustíveis desacobertas de documentação fiscal, capitulada no artigo 55, inciso II, da Lei nº 6763/75, a mesma foi equivocadamente adequada ao disposto no § 2º do artigo 55, da Lei nº 6763/75, com redação dada pela Lei nº 15.956/05.

Para suprir tal equívoco, o Fisco lavrou o AI nº 01.000153182-04, exigindo a complementação da penalidade isolada relativa às saídas desacobertas.

Em relação à penalidade isolada por falta de registro de livros fiscais na Repartição Fazendária, o Fisco, em relação à multa inerente aos livros de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Movimentação de Combustíveis, não demonstrou o cálculo nem as regras da Agência Nacional do Petróleo (ANP), conforme determina o artigo 160, §9º, do RICMS/02, cerceando o direito de defesa do Impugnante, devendo, por isso, ser a mesma excluída do crédito tributário, *in verbis*:

“Art. 160 - O contribuinte do imposto deverá manter, em cada um dos seus estabelecimentos, os seguintes livros fiscais, cujas regras gerais de escrituração e de lançamento são as estabelecidas na Parte 1 do Anexo V:

(...)

§ 9º - O livro Movimentação de Combustíveis será utilizado pelo Posto Revendedor para registro diário das movimentações de compra e venda de gasolina, óleo diesel, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo ser observadas, quanto à sua escrituração e modelo, as normas da Agência Nacional do Petróleo (ANP).”

O Fisco, ao apontar os valores devidos, nos moldes do documento de fls. 11, exigiu penalidade específica para os meses de janeiro/05 a janeiro/06, ao invés de uma penalidade por livro. Assim, se esta é a forma prevista no ordenamento da Agência Nacional do Petróleo (ANP), a citação dos dispositivos se faz necessária, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Por fim, considerando a primariedade do contribuinte, a ausência de provas de que agiu com fraude ou má-fé, e a onerosidade da penalidade, cabe acionar o permissivo legal, artigo 53, §3º da Lei 6763/75, para cancelar a Multa Isolada remanescente, relativa à falta de registro dos demais livros na Repartição Fazendária.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1.176 /1.180, bem como para excluir a Multa Isolada relativa aos livros de Movimentação de Combustível. Vencida, em parte, a Conselheira Juliana Diniz Quirino que, além das providências acima, adequava a Multa Isolada inerente a estoque e entrada desacobertada ao disposto no §2º do art. 55 da Lei 6763/75. Em seguida, à unanimidade, em acionar o permissivo legal, art. 53, §3º, da Lei 6763/75, para cancelar a Multa Isolada remanescente do item 2.7.1 do relatório de fls. 10. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira supracitada, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Aparecida Gontijo Sampaio.

Sala das Sessões, 30/01/07.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Relator

RNL/EJ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.059/07/1^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010118169-37
Impugnante: Auto Posto Borracheiro Ltda
Proc. S. Passivo: Rômulo de Jesus Dieguez de Freitas
PTA/AI: 01.000152470-05
Inscr. Estadual: 382.680821.00-44
Origem: DF/ Varginha

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 entrada, manutenção em estoque e saída de combustível desacobertas de documentação fiscal; bem como sobre a falta de registro, na repartição competente, de livros fiscais.

A divergência de votos restringe-se à adequação das penalidades isoladas, incidentes sobre entrada e estoque, ao disposto no §2º do art. 55 da Lei 6763/75, com a redação dada pela Lei 15.956/2005.

Veja-se.

Dispõe o mencionado comando 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 desta diferença, 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 art. 10 do Anexo XV, do RICMS/02, que elege o valor da operação realizada pelo substituto como base de cálculo do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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, as acusações fiscais, de cujas exigências se discorda, são entrada e manutenção em estoque de combustível sem nota fiscal.

E não há dúvidas de que o imposto ora tratado não *incide* nestes momentos operacionais.

Entrada de mercadoria no estabelecimento contribuinte é fato gerador do imposto estadual apenas em operações de importação ou de aquisição, em hasta pública, de bens abandonados ou perdidos.

Não há qualquer previsão legal de estoque de produtos como fato gerador de imposto sobre circulação – ICMS.

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 produto, 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.

Retornando ao tema controverso, tem-se que, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 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”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Pelo acima exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para adequar as multas isoladas, incidentes nas entradas e estoque, ao disposto no §2º do art. 55 da Lei 6763/75, reduzindo-as a 15% do valor da operação.

Sala das Sessões, 30/01/07.

Juliana Diniz Quirino
Conselheira/CC/MG

JDQ/EJ