**Governo do Estado do Rio Grande do Norte**

**Secretaria de Estado da Tributação**

**COJUP - Coordenadoria de Julgamentos de Processos Fiscais**

# Decisão nº: 252/2013

**PAT nº:** 462/2013/Suscomex – **Protocolo Geral do Estado nº:** 137.626/2013-9
**Auto de Infração:** 0462/2013 – **OS:** 9.910/Suscomex, de 20/05/2013
**Contribuinte autuado:** Alesat Combustíveis S/A.
**Atividade:** Comércio atacadista de combustíveis.
**Domicílio Fiscal:** Guamaré/RN – **Inscrição Estadual:** 20.203.602-2
**Autuantes:** Alvamar Ferreira de Lima, AFTE 07 e Rodrigo Otávio da Cunha, AFTE 02
**Período do lançamento:** 01/01/2008 a 30/04/2013

## Conduta do Contribuinte

**Ocorrência Única:** O contribuinte não procedeu ao recolhimento de ICMS na forma disciplinada no art. 893-L, §§ 10 e 11 do RICMS, relativo a operações interestaduais das misturas (gasolina+AEAC) e (óleo diesel+biodisel).

**EMENTA**: TRIBUTÁRIO. ICMS. SAÍDAS INTERESTADUAIS DE COMBUSTÍVEIS DE ESTABELECIMENTO ATACADISTA SITUADO NO ESTADO. MISTURAS DE GASOLINA COM ÁLCOOL ANIDRO E ÓLEO DIESEL COM B-100. TESE PROTELATÓRIA. MULTA CONFISCATÓRIA.

*1. Nas saídas incidentais de derivados de petróleo para outros Estados, em que haja nas misturas, a presença de mercadorias normalmente tributadas, há que se promover os respectivos estornos proporcionais dos créditos fiscais e o recolhimento direto e imediato do ICMS, conforme a disciplina do art. 893-L, § 10 e 11 do RICMS.*

*2. Na ocorrência em que o contribuinte compreende o suporte fático apontado como infrator, mas reputa simplesmente como ilegal a conduta associada, descrita no ordenamento jurídico, está caracterizado comportamento protelatório;*

*3. Multa de caráter confiscatório é aquela que supera o patamar de 200%, segundo julgou o STF em recentes decisões.*

*Auto de infração procedente.*

## 1. Juízo de Admissibilidade

Inicialmente, na ótica estrita das formalidades intrínsecas e extrínsecas, este Julgador Fiscal passa a proceder aos juízos de admissibilidade do auto de infração e da correspondente impugnação promovida pelo sujeito passivo.

O auto de infração está consonante com o art. 44 do RPPAT/RN – Regulamento de Processo e Procedimentos Administrativo Tributário instituído pelo Decreto 13.976/98, de forma que essa peça está admitida e por extensão, também o lançamento tributário nela contido, aqui composto de seus elementos obrigatoriamente constituintes, preceituados no art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam, as hipóteses de incidência, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível e a identificação do sujeito passivo.

Os autuantes foram os auditores fiscais Alvamar Ferreira de Lima, mat. 75.394-7 e Rodrigo Otávio da Cunha, mat. 190.915-0, ambos dotados da competência exigida pelo art. 6º da Lei Complementar 6.038/1990, pelo art. 58 do Decreto 22.088/2010 e pelo art. 31 do RPPAT/RN, aprovado pelo Decreto 13.796/98. O contribuinte está representado pelo contador e mandatário José Mário Moreira de Carvalho.

Em outra direção, este Julgador Fiscal não acolhe a impugnação recursal interposta pelo contribuinte, face ao caráter meramente protelatório da peça protocolada, decisão lastreada em justificativas elencadas em tópico subsequente.

Dessa forma, o litígio administrativo não está instaurado, conforme se extrai da combinação dos regramentos assentados nos arts. 45 e 85 do Regulamento de Processo Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto 13.796/98:

> *Art. 45. A autoridade julgadora pode determinar, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de perícias, vistorias, avaliações e arbitramentos, inclusive as provas requeridas, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar impraticáveis ou meramente protelatórias.*
>
> *Art. 85. Também não se instaura o litígio nem suspende a exigibilidade a impugnação:*
>
> *I - apresentada fora do prazo legal;*
>
> *II - apresentada em repartição diferente da indicada no ato da intimação;*
>
> *III - apresentada por parte ilegítima ou que não comprove a condição de representante legal do sujeito passivo;*
>
> *IV - com caráter meramente protelatório, assim considerada a que contiver:*
>
> *a) a contestação de valores ou informações anteriormente confessados ou declarados pelo sujeito passivo, não retificados no prazo previsto no art. 81, ressalvada a hipótese de erro devidamente comprovado;*
>
> *b) argüição tão-somente de ilegalidade ou inconstitucionalidade de disposição de lei;*

*c) o pedido de dispensa, por eqüidade, de pagamento de crédito tributário;*

*d) a discussão de matéria já submetida, pelo impugnante, à apreciação judicial ou a procedimento de consulta em andamento;*

*e) a mera manifestação de inconformidade com a lei.*

*Art. 119. Não será admitido o recurso:*

*I - apresentado fora do prazo legal;*

*II - interposto por parte ilegítima ou que não comprove a condição de representante legal do sujeito passivo;*

*III - de caráter meramente protelatório, assim considerado o que se enquadre nos termos das alíneas "a" a "e" do inciso IV do art. 85;*

## 2. Relato da Denúncia dos Autuantes

O lançamento tributário está consignado no auto de infração 0462/2013, datado de 13/06/2013. Segundo os auditores fiscais autuantes, na breve descrição trazida aos autos processuais pela via do Relatório Circunstanciado de Fiscalização, a autuação foi motivada pela constatação de que o contribuinte, no período abarcado pelos procedimentos fiscalizatórios, não teria promovido o imediato recolhimento do ICMS no montante do estorno dos créditos fiscais das entradas, proporcionalmente correspondentes às incidentais saídas interestaduais das misturas (gasolina+AEAC) e óleo diesel+B100). Dito de outra forma: os procedimentos escriturais adotados pelo contribuinte estariam em dissonância com a disciplina preceituada no art. 893-L, §§ 10 e 11 do RICMS.

A conduta teria infringido o Regulamento do ICMS, especificamente os arts. 150 incisos III e IX. A penalidade correspondente está presente no art. 340 inciso I alínea "c". O crédito tributário foi estipulado em R$ 3.302.238,44, referente ao ICMS de R$ 1.651.119,22 e multa de R$ 1.651.119,22.

É o que há de relevante a relatar do auto de infração. Passo ao relato de sua Impugnação, interposta pelo contribuinte, para efeito exclusivamente cognitivo, vez que processualmente não conhecido.

## 3. Relato da Impugnação do Contribuinte

O contribuinte compareceu ao processo e veio a manifestar inconformidade com a autuação, extensiva à ocorrência e à magnitude da penalidade. Faz assentar a defesa (fl. 83) nas teses sinteticamente elencadas abaixo, reproduzindo este Julgador o que considera de relevante neste breve relato:

(a) Inconstitucionalidade do Convênio 110/2007. A suposta inconstitucionalidade do Convênio 110/2007 representa o núcleo da defesa trazida aos autos processuais, o qual autoriza o recolhimento direto e imediato do valor do crédito fiscal estornado. Na tese esposada pela defesa, o procedimento, aprovado pelo CONFAZ, constitui-se em nova hipótese de incidência do imposto, destituída de previsão na Constituição Federal de 1988, clara agressão ao princípio da legalidade e da capacidade contributiva.

(b) Decreto 23.248/2013. Pontua o contribuinte na sua defesa, que, mesmo no caso da aceitação jurídica do convênio citado, a cobrança foi instituída pelo Decreto 23.248/2013, eficaz a partir de 09/02/2013, e improcedentes, portanto, os fatos geradores anteriores a essa data. Em mergulho argumentativo ainda mais vertical, o sujeito passivo ainda pondera que, cabendo a autuação, o seu campo de abrangência não poderia ir além de cobrança de penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória.

(c) Multa confiscatória. A defesa reputa como confiscatória e inconstitucional a multa aplicada, na magnitude de 100% do imposto.

(d) Perícia. O contribuinte solicita a realização de prova pericial.

É o que há de relevante a relatar da peça impugnativa. Passo a descrever o pronunciamento da autoridade autuante acerca da manifestação recursal do contribuinte.

## 4. Relato da Contestação do Autuante

A autoridade autuante aborda todos os tópicos destacados pela defesa, não restando teses trazidas pelo contribuinte que tenham permanecido incontroversas, postas ao largo do contencioso.

(a) Apuração escritural. O art. 893-L do RICMS estabelece o especial procedimento do recolhimento direto e imediato do imposto nos casos em que há o estorno de crédito fiscal concernente às entradas e provocado por saídas incidentais de misturas nas quais está presente mercadorias submetidas ao regime normal de tributação. Na opinião dos autuantes, o contribuinte preferiu permanecer fiel à sistemática normal de apuração, ignorando o comando do dispositivo normativo.

(b) Estornos dos créditos fiscais. O contribuinte teria proferido inverdades ao afirmar que foram efetuados todos os estornos de créditos fiscais no período abarcado pelo lançamento, declaração que estaria em desconformidade com os livros de apuração do ICMS, os quais, entre os meses de fevereiro de 2008 a maio de 2010 não registram estornos créditos fiscais referentes a entradas de biodiesel B-100.

(c) Decreto 23.248/2013. A sistemática de recolhimento de ICMS, inobservada pelo contribuinte, está em vigor desde 01/07/2008. O decreto 23.248/2013, vigente desde 08/02/2013, apenas se ateve a inserir novo código de receita estadual, sem afetar o procedimento de recolhimento imediato e direto, em vigência desde aquela data.

(d) Inconstitucionalidade do Convênio 110/2007. Não haveria ilegalidade no regime de recolhimento de impostos instituído pelo Convênio 110/2007 e recepcionado pelo Decreto 13.640/96 que aprovou o Regulamento do ICMS. O aludido convênio instituiu uma sistemática de recolhimento do ICMS adstrita às operações com combustíveis, gerenciada pelas refinarias e capaz de disciplinar os preceitos legais da Lei Complementar 87/96 no que se refere aos derivados de petróleo, tendo como finalidade principal evitar injustiças tributárias entre os Estados. Foi aprovado por todos os entes da Federação com assento no CONFAZ e não acresceu nenhuma hipótese de incidência àquelas estabelecidas na Lei Complementar 87/96.

(e) Efeito confiscatório. No derradeiro tópico contestatório, os auditores fiscais frisaram que a multa aplicada à conduta do contribuinte, na magnitude aplicada, está amparada no ordenamento tributário do Estado, extraída que foi do Regulamento do ICMS.

Após a manifestação, os autuantes renovam a convicção de que a ocorrência capturada no auto de infração está "cabalmente provada" e rejeitam contratação de perícia contábil.

Passo ao juízo de decadência dos direitos creditórios da Fazenda Pública estadual.

## 5. Juízo de Decadência dos Direitos do Sujeito Ativo

O juízo de decadência representa mandamento assentado na norma do art. 27 § 1º do RPPAT e segundo o qual, a decadência dos direitos creditórios deverá ser reconhecida de ofício, conforme é depreendido da simples interpretação literal do dispositivo:

> *Art. 27. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.*
>
> *§ 1º A decadência e a prescrição devem ser reconhecidas e declaradas de ofício.*

Embora a declaração a que faz referência o dispositivo legal esteja adstrita unicamente às situações de efetiva decadência, este Julgador Fiscal em atenção à boa técnica, vai pelo caminho contrário e declara, *sponte sua*, que os fatos geradores abarcados pelo lançamento de ofício estão fora do alcance do instituto de decadência tributária.

Na situação mais favorável ao contribuinte, o *dies a quem* do prazo decadencial está posicionado no dia 01/07/2013, conforme a regra de contagem fixada no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Vez que auto de infração foi acolhido pelo contribuinte em 14/06/2013, está demonstrado pacificamente o direito do sujeito ativo de pleitear o crédito tributário. É passível de cobrança pela via do competente lançamento, desde que naturalmente, não hajam óbices fáticos ou jurídicos que estejam sendo suscitados pela impugnação e eventualmente acatados pelo Julgador Fiscal.

## 6. Inadmissibilidade da impugnação - Justificativas

A impugnação do auto de infração foi descartada pelo Julgador Fiscal mediante os motivos abaixo explicitados:

**6.1** Ilegalidade e inconstitucionalidade. A conduta infratora do contribuinte foi detalhadamente descrita pela autoridade autuante como a *"falta de recolhimento do ICMS previsto nos §§ 10 e 11 do art. 893-L do RICMS relativo às operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura de gasolina com álcool anidro e da mistura de óleo diesel com biodiesel"*.

Sem maiores esforços interpretativos, a simples cognição desses dispositivos normativos conduz ao natural entendimento de que os estornos de créditos fiscais havidos em cada exercício fiscal, e concernentes ao tipo de operação mercantil com combustíveis, definida na regência legal, estão submetidos à imperiosa obrigação de recolhimento direto e imediato aos cofres públicos.

Entretanto, em que pese a existência dos comandos legais, os auditores fiscais, firmados em consistente conjunto probatório, colhido em documentos produzidos pelo próprio contribuinte, demonstraram a total desatenção da empresa distribuidora de combustíveis aos preceitos citados, instituídos desde o ano de 2007 pelo Convênio CONFAZ 110/2007. O referido convênio estabeleceu sistemática especial de escrituração e de apuração de ICMS

especialmente destinada ao segmento da distribuição de combustíveis, prevendo todas as hipóteses possíveis de alternativas de mercantilização, incluindo o caso sob julgamento.

Confrontados com a conduta incorrida, circunstanciadamente desenhada no auto de infração, a verdade é que o estabelecimento atacadista não renegou as práticas escriturais infratoras evidenciadas pela equipe de auditores fiscais. Ao contrário, a defesa interposta pela empresa mostrou total desprezo pelos fatos em sua substancialidade esclarecedora, preferindo enveredar pelo terreno da argumentação estritamente jurídica, rotulando o Convênio 110/2007 de ilegal e inconstitucional e por extensão natural, o auto de infração. Tem completa ciência dos fatos, praticou-os durante cinco anos e os justifica sob o argumento de que, ilegais, são as prescrições do Convênio 110/2007.

Mais do que qualquer outro ramo do Direito, o processo tributário busca a chamada verdade substancial e foi com base nesse enfoque, que o Direito Tributário foi o único que institucionalizou a prestação jurisdicional no âmbito do Poder Executivo (prestação jurisdicional atípica), exatamente com o propósito de concentrar o contencioso tributário na discussão fática.

Ao invés de avaliar os fatos relatados pelos autuantes e de contrapor outros elementos materiais possivelmente ignorados no lançamento tributário, a distribuidora de combustíveis optou pelo caminho de acusar o CONFAZ de formular uma nova hipótese de incidência tributária, quando, na verdade, o Convênio 110/2007 instituiu uma instância de mediação e compensação de impostos para o segmento empresarial de combustíveis.

Assim, a postura defensiva do contribuinte reflete à perfeição a definição de comportamento protelatório traçado no art. 85, inciso IV, alíneas "b" e "e".

O Julgador Fiscal reconhece como procedente a conduta tributária infratora, amplamente colidente com o Convênio 110/2007, sendo cabível a cobrança do ICMS no *quantum* calculado pelos autuantes.

**6.2** Decreto 23.248/2013. O decreto 23.248/2013 não incluiu inovações na substância do regime de cobrança do ICMS preceituado no art. 893-L, §§ 10 e 11. Circunscreveu-se tão somente a introduzir novo código de receita tributária estadual, com o único fim de melhor disciplinar o controle da arrecadação:

> *Art. 893-L. O ICMS referente às operações internas ou interestaduais com AEAC ou com B100, quando destinado à distribuidora de combustíveis, fica diferido para o momento em que ocorrer a saída da gasolina resultante da mistura com AEAC ou a saída do óleo diesel resultante da mistura com B100, promovida pela distribuidora de combustíveis, observado o disposto no § 2°*
>
> *§ 10. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura de gasolina com AEAC ou da mistura de óleo diesel com B100, deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou B100 contido na mistura.*
>
> *§ 11. O estorno a que se refere o § 10 far-se-á pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ou de B100 ocorridas no mês, observado o § 6º do art. 893-P.*

***§ 13. O recolhimento de que trata o § 11 deste artigo deverá ser efetuado sob os códigos previstos no art. 119-B deste Regulamento.***

Uma simples mudança tópica, de caráter eminentemente burocrático, foi imediatamente sobraçada pelo contribuinte, que a elegeu como protagonista de provocar efeitos profundamente estruturais em um sistema de cobrança de ICMS adotado em todo o território nacional desde 2008.

A tese é de notório caráter protelatório na medida em que abriga uma exegese interpretativa totalmente descolada do dispositivo legal remitido.

**6.3** Efeito confiscatório. O contribuinte externou insubmissão em relação às penalidades cominadas, elevando-as ao patamar de confisco, pelo presumido excesso de rigor punitivo. Nesta tese, está consubstanciada a reiterada disposição do contribuinte em reproduzir *ad nauseam*, a mera atitude protelatória. A penalidade de 100% do valor do imposto constitui-se em previsão legal objetivamente extraída do ordenamento legal, sem possibilidade de nenhuma margem possível para a interpretação ou avaliação contaminada pelo subjetivismo do autuante.

Aliás, decisões recentes do Supremo Tribunal Federal têm consideradas como confisco, multas que somente sejam situadas além do patamar de 200%, como está claro no Agravo de Instrumento 830.300, julgamento ocorrido em 06/12/2011, relatado pelo ministro Luiz Fux:

> *AI 830300/SC - SANTA CATARINA*
> *Relator: Min. LUIZ FUX*
> *Julgamento: 06/12/2011*
> *RELATOR: : MIN. LUIZ FUX*
> *AGTE: : HSBC BANK BRASIL S/A*
>
> *Ementa: SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR DA MULTA. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA.*
>
> *4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário. (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009.*

Novamente aqui neste ponto está meridianamente claro o comportamento evasivo descrito no art. 85, inciso IV, alíneas "b" e "c".

**6.4** Perícia. A perícia requerida pelo estabelecimento atacadista é totalmente inoportuna no contexto de uma situação fática perfeitamente conhecida, inclusive pelo próprio contri-

buinte. Como precedentemente já comentado, o sujeito passivo não renegou os fatos infratores relevados pela auditoria fiscal. Muito ao contrário, tanto os conhece que os classificou como contrários à lei e à Constituição Federal.

Não há perícia, no sentido habitual do termo, para avaliar ilegalidade ou inconstitucionalidade de autos de infração. A propósito, oportuna a remissão do art. 45 do RPPAT:

> *Art. 45. A autoridade julgadora pode determinar, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de perícias, vistorias, avaliações e arbitramentos, inclusive as provas requeridas, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar impraticáveis ou* ***meramente protelatórias****.*

Nessa requisição de perícia, está presente novamente, a reprise de argumento de conteúdo protelatório.

**7. <u>Antecedentes</u>**

Nos arquivos da Secretaria de Tributação não há registros de antecedentes envolvendo ocorrências similares que tenham sido protagonizadas pelo contribuinte.

## 8. <u>DECISÃO</u>

Sopesados os argumentos das partes, os preceitos jurídicos correlacionados com as matérias suscitadas e a própria convicção, este Julgador Fiscal decide que:

***a)*** *Não é conhecido o recurso impugnativo interposto pelo contribuinte;*

***b)*** *É procedente o auto de infração 0462/2013;*

***c)*** *O crédito tributário está quantificado na seguinte posição:*

**ICMS**: R$ 1.651.119,22
**Multa**: R$ 1.651.119,22
**Total: R$ 3.302.238,44**

Remeta-se os autos processuais à 1ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 30 de setembro de 2013

Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa
Auditor Fiscal AFTE 3 - mat. 154.381-4