

Acórdão: 14. 261/01/2<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.010057094-66  
Impugnante: Posto Mirandinha Ltda.  
PTA/AI: 01.000121772-78  
Inscrição Estadual: 628.830412.01-35  
Origem: AF/Guanhães  
Rito: Ordinário

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – COMBUSTIVEL – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST.** Evidenciado nos autos o não recolhimento do ICMS/ST devido a este Estado, na aquisição de combustível, nos termos do art. 85, inciso II, alínea “b”, do RICMS/96. Legítimas as exigências fiscais com base no art. 29, § 1º, Parte Geral, RICMS/96.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL.** Exige-se ICMS/ST, MR e MI prevista no art. 55, incisos II e XXII, Lei n° 6.763/75. Redução da MR a 50%, por se tratar de contribuinte varejista e, ainda, redução da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXII, Lei n° 6.763/75 ao percentual de 10%. Exigências parcialmente mantidas.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE ENTREGA DO MAPA RESUMO/MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.** Exigência de MI estipulada no art. 57 da Lei n.º 6763/75. Evidenciado a inobservância, por parte do Fisco, dos critérios para a aplicação da mencionada penalidade, inculpidos no artigo 220, Parte Geral, RICMS/96, justifica-se o cancelamento da exigência.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre três irregularidades cometidas pela Impugnante, apuradas mediante levantamento quantitativo financeiro diário e conferência de documentos fiscais desenvolvidos no período de 01.01.96 a 23.10.97, a saber:

- 1) Aquisição de combustíveis discriminados nas NFs n° 003986 (fls. 82/84); 002790 (fls. 80/81) e NF n° 003987 (fls. 83/84), sem o recolhimento do imposto devido por substituição tributária (exige-se ICMS/ST + MR 50%);
- 2) Falta de entrega do Mapa Resumo de Movimentação de combustíveis referente aos quatro trimestres de 1997 (exige-se MI com base na UFIR);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 3) Entradas, estoque e saídas de combustíveis sem documentos fiscais, conforme demonstrado em quadros próprios anexos ao AI (exige-se ICMS/ST + MR 100% + MI 20%)..

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 222/234), por intermédio de representante legal, requerendo, ao final, a procedência da Impugnação.

O Fisco apresenta a manifestação de fls. 240/244, refutando as alegações da defesa, requerendo a improcedência da Impugnação.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 149/256, opina pela procedência parcial do Lançamento.

---

### **DECISÃO**

A contenda administrativa inserta nestes autos decorre de três irregularidades, como assinalamos em linhas iniciais. Em sendo assim, comentaremos ditas irregularidades na ordem a seguir:

**1) Aquisição de combustíveis discriminados nas NFs n° 003986 (fls. 82/84), 002790 (fls. 80/81) e NF n° 003987 (fls. 83/84), sem o pagamento do imposto devido por substituição tributária:**

As exigências fiscais formuladas neste sentido nos afiguram corretas. Com efeito, a legislação tributária mineira determina ao estabelecimento varejista que receba mercadoria sem a retenção do imposto, a responsabilidade pelo recolhimento da parcela do ICMS devida a este Estado (artigo 29, § 1º, Parte Geral, RICMS/96). Os documentos acostados a fls. 80/84 permitem, sem grande esforço, inferirmos que os seus emitentes não efetuaram a retenção nem o pagamento do imposto incidente nas operações neles retratadas em favor do Estado de Minas Gerais, recaindo tal obrigação sobre o varejista que receba as mercadorias em solo mineiro.

Há um encaixe milimétrico do fato à norma tributária, descabendo qualquer queixume em contrário. Os demonstrativos do crédito tributário acostados a fls. 05, 213 e 214, inarredavelmente, deixam entrever a exatidão do lançamento tributário: ICMS/ST no importe total de R\$3.634,00 e correspondente MR(50%) no valor de R\$1.817,00, perfazendo o total de R\$5.451,00.

**2) Falta de entrega do Mapa Resumo de Movimentação de Combustível referente aos quatro trimestres de 1997:**

Consoante disposto no artigo 6º, Decreto n° 38.564 de 18.12.96 (MG de 19.12.96), ao contribuinte que promovia a revenda ou consumo de combustíveis se impunha lançar, mensalmente, a totalidade de entradas e saídas de combustíveis líquidos no “Mapa – Resumo de Entradas e Saídas de Combustíveis” (MRESC). A entrega de dito documento à Repartição Fazendária de circunscrição do contribuinte ocorria até o dia dez do mês subsequente a cada trimestre (§ 2º). A falta de entrega,

conforme disposto no § 3º do referido artigo, acarreta ao omissor a aplicação de penalidades e outras cominações com base na Lei nº 6.763/75.

O pedido de baixa formulado pela Impugnante não foi instruído com os MRESCs relativos ao ano de 1997, ensejando ao Fisco impor a penalização correspondente, vez que oportunamente a Autuada fora orientada a promover a entrega do MRESC no prazo assinalado pela legislação tributária (fls. 71/72).

A penalidade imposta ao contribuinte, conforme já alertara o Sr. Chefe da DRCT/SRF/RIO DOCE, fls. 210, deveria ser a não específica, prevista no artigo 57, Lei nº 6.763/75, regulamentada pelos artigos 219 e 220, Parte Geral, RICMS/96, calculada com base no valor total das operações de saídas de mercadorias do estabelecimento no mês em que tenha ocorrido a infração (§ 1º, artigo 219). Os critérios para a aplicação da mencionada penalidade estão insculpidos no artigo 220, Parte Geral, RICMS/96.

Da análise dos documentos a fls. 06 e 213, podemos inferir que o Fisco inobservou os critérios assinalados na legislação tributária para a imposição da penalidade (não há nos autos demonstrativos nesse sentido), razão pela qual a mesma deva ser decotada do crédito tributário (a parcela para excluir perfaz o valor de R\$1.809,11).

### **3) Estoque, Entradas e Saídas de combustíveis sem NF:**

Antes de tecermos comentários sobre tais irregularidades (entradas, saídas e estoque sem NFs), é preciso termos em mente dois aspectos atinentes ao comércio varejista de combustíveis.

O primeiro deles diz respeito aos encerrantes. Como no hodômetro de qualquer veículo, se quisermos saber o volume, em litros de combustíveis, saídos (comercializados) no bico de determinada bomba, é necessário lançar mão da leitura final do encerrante e dela deduzir a inicial. A diferença encontrada corresponde, obrigatoriamente, ao volume comercializado e saído do tanque alimentador de determinada bomba em determinado dia. Importa salientarmos que dito volume (o saído do tanque), necessariamente, é ratificado pelo cupom fiscal emitido pelo ECF (atualmente) ou ao volume saído mediante emissão de NFs (comprovação de saídas através da emissão de NFs série "D" ou Modelo 1).

Outro aspecto, é que todas as operações com combustíveis são registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), como nos demais livros fiscais (de entradas, saídas e inventário).

Feito isto, verificamos que a comparação desses dados, ora extraídos nos encerrantes ora no LMC, permitiu ao Fisco concluir que a Autuada realizava saída extra-bico da bomba de combustíveis adquiridos para venda no varejo (saída no bico da bomba); comercializou volume incompatível com as aquisições documentadas por NFs e promoveu a movimentação de estoques de combustíveis de forma incongruente e inconsistente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tais indícios levou à Fiscalização a elaborar o levantamento quantitativo a fls. 07 e seguintes, lançando mão, repetimos, dos dados e elementos extraídos da escrita fiscal ou comercial do contribuinte.

O levantamento quantitativo, como sabemos, é um procedimento tecnicamente idôneo, amparado pelo artigo 194, inciso IV, Parte Geral, RICMS/96. Para elidi-lo impõe-se à Autuada apontar, incisiva e objetivamente, as falhas ou enganos cometidos pelo Fisco no levantamento dos dados extraídos da escrituração fiscal ou comercial do contribuinte, o que não é o caso dos autos. É que o LQFD envolve números representativos de quantidades e valores que não permitem meras alegações desacompanhadas das indispensáveis provas em contrário.

Por outro lado, dita irregularidade pode ser subdividida em duas:

**Entradas e estoque sem NFs** - infrações apuradas, principalmente, com base nas saídas documentadas. O imposto exigido neste tópico corresponde a duas operações: uma, denominada operação própria ou com o ICMS normal, compreendendo a operação entre o remetente das mercadorias sem NFs (desconhecido) e o varejista (artigo 6º, inciso VI, Lei nº 6.763/75); duas, se obriga ao alienante ou remetente das mercadorias sem NFs (desconhecido do Fisco) pelo imposto devido pelo adquirente ou destinatário (Autuada) da mercadoria pelas operações subsequentes (substituição tributária – ICMS/ST – artigo 22, inciso II, Lei nº 6.763/75). Em ambas operações a Impugnante foi erigida à condição de responsável solidário do remetente das mercadorias sem documentos fiscais, a teor do artigo 21, inciso VII, Lei nº 6.763/75.

Assim, pelas entradas e o estoque desacobertados de NFs, a Impugnante responde solidariamente pelos impostos devidos, quer na operação própria (ICMS/Normal), quer pelo ICMS devido por substituição tributária. Ainda, para este último caso, é imperativo termos em mente que em se tratando de posto revendedor varejista, a sua responsabilidade é pelo pagamento do imposto devido a este Estado quando receber mercadoria sem a retenção do imposto (artigo 29, § 1º, Parte Geral, RICMS/96). É que desconhecida a origem dos produtos em face da aquisição ou manutenção em estoque de mercadorias sem documentário fiscal, conforme restou provado nos autos pelo LQFD, devida a parcela de imposto não retida pelo alienante ou remetente da mercadoria, além daquela correspondente à operação entre o remetente das mercadorias sem NFs (como dissemos, desconhecido do Fisco) e a Autuada (ICMS/Normal).

Neste compasso, lembramos que técnica arrecadatória intitulada substituição tributária, na verdade, se cinge em estimar o valor da mercadoria até o fim do ciclo econômico (consumidor final), lançando-se mão de margem de agregação a cada etapa de circulação da mercadoria (industrial para o atacadista, atacadista para o varejista e este último para o consumidor final), de sorte que a soma das margens de agregação corresponda ao valor final da mercadoria para o consumidor.

Desta forma, para o caso em foco, desconhecidos os valores pertinentes à operação própria (ICMS/Normal), importa exigir da Notificada o imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correspondente a todas as etapas de circulação da mercadoria (ICMS/Normal + ICMS/ST), hipótese que, em termos práticos, resulta em apurar dito valor final e sobre ele exigir do varejista o pagamento do ICMS, na condição de responsável, a teor do artigo 29, § 1º, RICMS/96 (retenção na entrada).

Daí, podemos inferir que, tanto no LQFD quanto no tocante à irregularidade 1 – aquisição de mercadorias sem o recolhimento do imposto devido por substituição tributária – o Fisco lançou mão do preço final dos combustíveis (preço de bomba) como base de cálculo para exigir o pagamento do ICMS, que, diga-se de passagem, compreende todas as etapas de circulação da mercadoria (abrange todo o ciclo entre a indústria e o consumidor final). Nestes casos, lícita a exigência do ICMS, a correspondente MR deve incidir no percentual de 50%, sob pena de fazermos letra morta da regra insculpida no artigo 29, § 1º, Parte Geral, RICMS/96.

Em sendo assim, deve ser decotado do crédito tributário a parcela de MR excedente de 50%, pelas razões supraditas.

No que pertine ao instituto da substituição tributária, esclarecemos que o mesmo ocorre quando a lei, expressamente, transferir a obrigação do pagamento do tributo a uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo o contribuinte natural perante ao Fisco.

De se observar que, na substituição tributária, a lei tem ao seu alcance tanto o contribuinte quanto o responsável, optando, entretanto, por tributar, tão-somente, este último.

Vale dizer ainda que o instituto da substituição tributária, em geral, constitui uma maneira do Estado assegurar-se da arrecadação, servindo-se do instituto como um agente indireto do Fisco, principalmente quando o contribuinte substituído torna-se pouco acessível.

No que tange à multa isolada aplicada:

a) No percentual de 20% sobre o valor das entradas desacobertas de NFs, verificamos que o dispositivo (artigo 55, inciso XXII, Lei nº 6.763/75), autoriza que a mesma corresponda a 10% do valor das entradas sem NFs, uma vez que, como é cediço, a apuração de entradas desacobertas se dá, principalmente, com base nas saídas documentadas e, estas por seu turno, são grafadas pela substituição tributária (imposto pago);

b) No percentual de 20% sobre o valor do estoque tido por desacoberto de documentos fiscais, observamos que o dispositivo legal (artigo 55, inciso II, Lei nº 6.763/75), que ampara a aplicação da penalidade, permite o cálculo nos termos como propõe o Fisco no Auto de Infração, ou seja, no percentual de 20%.

Portanto, ao nosso ver, a multa isolada de 20% incidente sobre as entradas apuradas no LQFD sem NF deve ser reduzida para o percentual de 10% e, àquela relativa ao estoque sem NF, mantida no percentual de 20%.

**2) Saídas de combustíveis sem a emissão de documentário fiscal** – esta irregularidade está plenamente caracterizada e demonstrada no LQDF, fls. 07 e seguintes, sendo certo que meras alegações, repetidas, desacompanhadas das indispensáveis provas em contrário não têm o condão de invalidar ou modificar o trabalho fiscal nesse sentido.

Sendo assim, lícita nos afigura a conclusão de que o feito fiscal merece ser aprovado, porém, com as modificações a partir dos dados inseridos a fls. 06, 09, 11, 43, 45, 53 e 218.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar integralmente as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Vencido, em parte, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles que não reduzia a Multa Isolada por entradas desacobertas de notas fiscais ( art. 55, inciso XXII, da Lei n.º 6.763/75) a 10% (dez por cento), mantendo-a em 20% (vinte por cento). Participaram do julgamento, além do supramencionado e do signatário, os Conselheiros Cláudia Campos Lopes Lara (Revisora) e João Inácio Magalhães Filho.

**Sala das Sessões, 07/06/01.**

**Windson Luiz da Silva  
Presidente/Relator**

MLR/RC