

Acórdão: 18.010/06/1<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010116628-08  
Impugnante: Posto Boas Novas de Combustíveis Ltda.  
Proc. S. Passivo: Wallace Eller Miranda/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000151012-13  
Inscr. Estadual: 063.062796.00-21  
Origem: DF/Ipatinga

---

**EMENTA**

**MERCADORIA – ESTOQUE DESACOBERTADO – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO** – Constatou-se mediante levantamento quantitativo que a Autuada mantinha em estoque 7.407 litros de álcool hidratado desacobertado de documentação fiscal. Legítimas, portanto, as exigências de ICMS, MR e MI (capitulada no art. 55, inciso II da Lei 6763/75, majorada em 50% em face das disposições contidas no § 7º do art. 53 da citada lei). Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a manutenção em estoque de 7.407 litros de álcool hidratado desacobertados de documentação fiscal. Irregularidade apurada através de “Levantamento Quantitativo”, no período compreendido entre 01/01/2005 e 20/07/2005. Exigências de ICMS, MR e MI (capitulada no art. 55, inciso II da Lei 6763/75, majorada em 50%).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 240/243, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 276/278.

A 1ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência (fls. 290), a qual é cumprida pelo Fisco (fls. 292 e 293). A Autuada manifesta-se às fls. 294 e o Fisco às fls. 299/301.

---

**DECISÃO**

O trabalho fiscal realizado consistiu em apurar no estabelecimento ora autuado, mediante “Levantamento Quantitativo de Estoques”, no período de 01/01/2005 a 20/07/2005, o estoque desacobertado de documentação fiscal de 7.407 litros de álcool hidratado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O procedimento utilizado encontra-se previsto no artigo 194, inciso II do RICMS/02, sendo tecnicamente idôneo.

Na apuração do estoque desacobertado foram considerados os seguintes dados, constantes do demonstrativo de fls. 08:

1 - **estoque Final** no montante de **8.691** litros, apurado mediante contagem de estoque realizada em 20/07/2005 (doc. fls. 10);

2 - **saídas Reais** no montante de **132.125** litros obtidas através da subtração dos valores constantes dos encerrantes dos dias 20/07/2005 e 01/01/2005 (doc. de fls. 10 e 36), abatendo-se, em seguida, a quantia de 660 litros relativa às “aferições” registradas;

3 - **estoque Inicial** na quantia de **13.409** litros escriturado no Livro Movimentação de Combustíveis – LMC (fls. 36 dos autos);

4 - **entradas** do período extraídas das notas fiscais acostadas às fls. 13/35, correspondentes a **120.000** litros;

5 - **estoque desacobertado** de **7.407** litros obtido mediante subtração da quantidade concernente ao estoque físico de 20/07/2005 (8.691 litros) e a apontada no novo estoque escritural (1.284 litros).

Insta destacar que o estoque escritural de 1.284 litros foi apurado mediante a seguinte fórmula: **estoque inicial** acrescido das **entradas**, menos **saídas reais**.

Na peça de defesa apresentada a Impugnante restringe-se a contestar um único dado apontado pelo Fisco no levantamento, ou seja, aquele pertinente ao “Encerrante de 20/07/2005”, que seria segundo seu entendimento 542.710, ao invés de 549.956. Justifica que mencionado dado encontra-se registrado no “fechamento” - LMC do dia 19/07/2005 (fls. 236), - e conseqüentemente deveria ter sido inserido na abertura do dia 20/07/2005.

Entretanto, conforme bem observou o Fisco em sua manifestação, tal alegação não prospera, haja vista que a quantia de 549.956 consignada no levantamento foi extraída da própria leitura do encerrante, diretamente da bomba do combustível, a qual é lacrada. Mencionado dado encontra-se descrito no documento de fls. 10 (Levantamento Quantitativo - Declaração de Estoque), que contém inclusive a assinatura do Sr. Vicente Júnior Soares Carvalho, o qual foi indicado pela Autuada para acompanhar a contagem física das mercadorias.

Importante esclarecer que a multa isolada exigida foi majorada em 50%, em virtude de comprovada reincidência pela Autuada na mesma infração, atestada pelos documentos de fls. 286 e 287.

Por derradeiro, vale ressaltar que contrariamente ao alegado pela Impugnante, não se aplica no caso em tela as disposições contidas no § 2º do art. 55 da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei 6763/75, haja vista a incidência de ICMS no caso em tela, cuja alíquota aplicada é de 25%.

Não obstante a acusação fiscal seja de manutenção de álcool em estoque desacobertado de documentação fiscal, o imposto exigido da Autuada (nos termos do art. 21, inciso VII da Lei 6763/75), refere-se àquele devido na operação do fornecedor até o seu estabelecimento.

Legítimas, portanto, as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Juliana Diniz Quirino (Relatora) e José Francisco Alves, que o julgavam parcialmente procedente, para adequar a Multa Isolada ao disposto no § 2º, do artigo 55 da Lei 6763/75. Designada relatora a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio (Revisora). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros retro mencionados.

**Sala das Sessões, 29/11/06.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**Aparecida Gontijo Sampaio**  
**Relatora**

Acórdão: 18.010/06/1<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010116628-08  
Impugnante: Posto Boas Novas de Combustíveis Ltda.  
Proc. S. Passivo: Wallace Eller Miranda/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000151012-13  
Inscr. Estadual: 063.062796.00-21  
Origem: DF/Ipatinga

---

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 de combustível desacobertada de documentação fiscal.

Com efeito, foi constatado, através de levantamento quantitativo de estoques, realizado no dia 20 de julho de 2005, abrangendo o período de 01.01.2005 a 20.07.2005, que o sujeito passivo recebeu um total de 7.407 litros de álcool desacobertos de documentação fiscal.

Explicou o agente fiscal que, na data da diligência, verificou-se, no tanque de álcool hidratado, a existência de 8.691 litros, considerados como estoque final. O estoque inicial, em 01.01.2005, registrado no LMC, era de 13.409 litros.

O contribuinte registrou, no LMC, no período, a saída de 132.125 litros de álcool (132.785 l. menos 660 l. de aferições). Concluiu-se, então, que teriam entrado, no estabelecimento, 127.407 litros do combustível.

No entanto, as notas fiscais de entrada do produto, registradas no LMC e apresentadas ao Fisco, totalizaram 120.000 litros, o que demonstraria a diferença encontrada de 7.407 litros desacobertos de documento fiscal.

Foi lavrado Auto de Infração para exigir ICMS, MR (art. 56, § 2º, item 3 da Lei 6763/75) e MI (art. 55, II c/c 53, § 7º da Lei 6763/75), pela infringência dos artigos: 16, VII, IX e XIII, da Lei 6763/75 – 96, X e XVII do RICMS.

Instruíram-no os documentos de fls. 02-03 e 07-238.

- AI lavrado em 22.09.2005 (fls. 04-06) e recebido em 03.10.2005 (fl. 238).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- TIAF n. 104929 (fl. 02) – recebido em 11.08.2005 (fl. 03).
- planilha demonstrativa da irregularidade (fl. 08).
- levantamento quantitativo (fl. 09) – indicação de preposto e declaração de não possuir estoques de terceiros em seu estabelecimento ou estoque próprio em estabelecimento de terceiros.
- levantamento quantitativo – declaração de estoque – contagem física (fl. 10) – gasolina, álcool e óleo diesel - existe a anotação do encerrante e o volume, em litros, encontrado no tanque - foi assinado pelo representante da empresa/preposto (Vicente Júnior Soares Carvalho).
- cópia dos documentos de aquisição do produto (fls. 13-35) – 120.000 litros de álcool.
- cópia do LMC (fls. 36-237) – perdas e sobras registradas.

Não obstante as ponderações trazidas aos autos pelo contribuinte (Impugnação de fls. 240-243), restou demonstrada a irregularidade apontada na peça de acusação.

A divergência de votos restringe-se à adequação da multa isolada ao disposto no art. 55, § 2º, 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’.

Anexo XV do RICMS/02

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em tela, a acusação fiscal é de entrada de álcool hidratado sem nota fiscal. E não há dúvidas de que não é fato gerador de ICMS a entrada desta mercadoria – frisando, o imposto não *incide* nesta operação.

A responsabilidade imputada à empresa atuada 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 álcool 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 e de leilão público de bens.

Como o parágrafo 2º do art. 55 da Lei 6763/75 impõe como teto da multa isolada por desacobramento (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, 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 n.º. 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.

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, 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 ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei 6763/75, reduzindo-a a 15% do valor da operação.

**Sala das Sessões, 29/11/06.**

**Juliana Diniz Quirino  
Conselheira**

*jdq/vsf*