

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 19.854/12/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172848-38  
Impugnação: 40.010131684-44  
Impugnante: Auto Posto Vas-Cas Ltda  
IE: 367040167.00-67  
Proc. S. Passivo: Luís Fernando Resende de Souza/Outros(s)  
Origem: DFT/Juiz de Fora

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL – COMBUSTÍVEL.** Constatado, mediante confronto de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da Autuada com a sua escrita fiscal, entrada de mercadoria (álcool etílico hidratado) desacobertada de documentação fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento idôneo, previsto no art. 194, incisos I e V da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência e em 100% (cem por cento) nas subsequentes, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, para adequação da base de cálculo da multa isolada, levando-se em consideração o preço médio mensal do litro do combustível adquirido no período.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - SAIDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL - COMBUSTÍVEL.** Constatado, mediante cotejo dos documentos extrafiscais regularmente apreendidos no estabelecimento da Autuada com a sua escrita fiscal, a saída de mercadoria (álcool etílico hidratado) desacobertada de documentação fiscal. Exigência apenas da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência e em 100% (cem por cento), nas subsequentes, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75, por se tratar de mercadoria cujo imposto foi retido por substituição tributária.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

**Da Autuação**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no mês de junho de 2007 e no período de abril a setembro de 2009, promoveu entrada e saída de álcool etílico hidratado descobertas de documentação fiscal.

O processo encontra-se instruído com os seguintes documentos: Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000001157.51(fl. 02), Termo de Intimação (fl. 03/04), Relatório do Auto de Infração (fl. 08/12) e seguintes anexos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo I: planilha “Comparação do LMC com o Controle Paralelo de Álcool Etílico Hidratado” (fls. 14/17); planilha “Levantamento Quantitativo” (fls.18); planilha “Levantamento Quantitativo – Apuração de Entradas e Saídas Desacobertadas” (fls.19); Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 20);

- Anexo II: cópia do LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis) de álcool etílico hidratado, relativos ao período autuado (fls. 22/240); cópias impressas dos arquivos eletrônicos que contêm o controle paralelo do mês de junho/07 e do período de abril a setembro/09, denominado “Balanço Combustível Mensal” (fls. 241/247);

- Anexo III: cópia dos Atos COTEPE/ PMPF nº 10, de 23/05/07 e de nº 06, de 24/03/09 (fls. 249/251); resumo do PMPF de Minas Gerais publicados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (fls. 252/254);

- Anexo IV: cópia do mandado de busca e apreensão (fls. 256/257); cópia dos Autos de Cópia e Autenticação de Documentos Digitais dos arquivos de Imagem: “micro\_gerência.dd”, “micro\_escritório.dd” e “pista.dd” (fls. 258/260); cópia do checklist de material para análise na SEF/MG (fls. 261); cópia de declaração da equipe CP-F-7 da cópia de três HDs (fls. 262); cópia da procuração do Posto Vas-Cas Ltda., outorgando poderes de representação a Ronaldo Moreira (fls. 263);

- Anexo V: cópia das telas SICAF contendo informações sobre a reincidência (fls. 265/266);

- Anexo VI: DVD-R com os dados copiados e autenticados da imagem “micro\_escritório.dd”, código MD5 67D3B7E493FBC63CBCE953688423C88F (fls. 268).

Cumprir destacar que a apuração das irregularidades foi efetuada do cotejo dos dados contidos nos documentos extrafiscais apreendidos mediante busca e apreensão judicial nº 0145.09.540023-3, realizada no dia 27/04/10 na sede do estabelecimento da Autuada e os dados registrados no Livro Movimentação de Combustíveis - LMC.

A constatação das saídas desacobertadas de documentação fiscal se deu mediante confronto do relatório “Balanço de Combustível Mensal”, acostado às fls. 241/247 dos autos, onde estão detalhadas as saídas do período, com os dados lançados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) (fls. 240), tendo resultado na planilha “Comparação LMC com o Controle Paralelo de Álcool Etílico Hidratado” (fls. 15/17), onde acusa a diferença entre os dois controles de 403.363 (quatrocentos e três mil, trezentos sessenta e três) litros de álcool comercializados sem registro no respectivo livro.

Mediante levantamento quantitativo de fls. 18 dos autos, apurou-se a quantidade de 403.848 (quatrocentos e três mil, oitocentos quarenta e oito) litros de álcool que entraram no estabelecimento da Autuada e não foram declarados no referido LMC, portanto, desacobertados de documentação fiscal. A apuração está demonstrada na planilha de fls. 18 “Apuração das Entradas Desacobertadas – Conta Mercadorias”.

Em decorrência das apurações acima descritas foi confeccionada a planilha “Levantamento Quantitativo – Apuração de Entradas e Saídas Desacobertadas” (fls. 19) e Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 20).

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 269/273, acompanhada dos documentos de fls. 274/312.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário**

A Fiscalização, acatando parcialmente a argumentação da Impugnante, reformula o crédito tributário conforme demonstrado às fls. 318/321.

Assim, foi adequado o valor da multa isolada aplicada pela aquisição de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, adotando como base de cálculo o valor da operação, nos termos do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, considerando o preço médio mensal do litro de combustível adquirido no período autuado.

### **Do Aditamento a Impugnação**

Regularmente intimada da reformulação do crédito tributário (fls. 323/324), a Impugnante retorna aos autos às fls. 325/333, alegando, em síntese, que:

- a base de cálculo para cobrança do imposto e das multas tomou por base a entrada apurada, utilizando como preço o valor atribuído para o cálculo da substituição tributária;
- base de cálculo do imposto, definida no art. 43 do RICMS/02, na hipótese de saída de mercadoria a qualquer título, é o valor da operação;
- na apuração do imposto a legislação tributária não foi corretamente aplicada, pois o valor real da operação consta dos arquivos apreendidos e, portanto, em cumprimento ao disposto no inciso IV do art. 53, esta seria a base de cálculo;
- a substituição tributária para frente é uma “técnica de tributação”, onde o valor da operação não é conhecido, e sim presumido;
- a apuração do imposto no lançamento realizado tomou por base o método utilizado para cálculo da substituição tributária, o que não é o caso, por se tratar de fato gerador já efetivamente ocorrido e com valor da operação conhecido;
- as penalidades aplicadas foram cobradas em duplicidade tendo por causa, uma por receber, e outra por dar saída, ambas as operações sem documentação fiscal, o que resultou, aplicada a reincidência, em quatro vezes o valor da operação;
- na aplicação da legislação tributária esta deve ser interpretada de maneira favorável ao contribuinte, conforme disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), assim só poderia ser aplicada somente uma vez a penalidade atribuída à falta apurada, em razão da reincidência ter sido cobrada em dobro;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Fisco só poderia ter cobrado a penalidade por uma das infrações, ou dar entrada ou dar saída, bem como reincidência sobre somente uma delas, pois o contrário seria admitir a situação de se cobrar multa por receber, manter em estoque, por dar saída, e se houver transporte próprio, por transportar sem documento fiscal, tudo de um só produto, o que constituiria uma só infração;

- as infrações são conexas, sendo vedada a aplicação de mais de uma penalidade por descumprimento de obrigação acessória na mesma ação fiscal, conforme disposto no art. 211 do RICMS;

- como se verifica no dispositivo do art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75, a caracterização da reincidência se dá pela prática de nova infração idêntica à infração anterior, e que a série de ocorrências descritas no art. 55, inciso II, constituem uma única infração, o que ensejaria a aplicação de uma única penalidade e uma única reincidência sobre ela;

- o dispositivo acima citado foi aplicado incorretamente, porque o percentual da multa é reduzido a 20% (vinte por cento), quando as infrações a que se refere forem apuradas pelo Fisco com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial e fiscal do contribuinte;

- a apuração se deu tendo por base o arquivo eletrônico “Dc59 VAS CAS”, que se constituiria em documento fiscal, como a própria nota fiscal eletrônica o é, portanto, a apuração foi feita com base na escrita comercial do Contribuinte;

- o recebimento de mercadoria para comercialização não está contido nas hipóteses de incidência do imposto definidas no art. 5º da Lei nº 6.763/75, e que, portanto, a ocorrência constitui não incidência do imposto, e que caso ensejasse a aplicação da multa, esta estaria limitada a 15% (quinze por cento) do valor da operação, se tratando de operação não tributada pelo imposto, nos termos do art.55, § 2º, da mesma lei;

- o fato da mercadoria, objeto da cobrança fiscal, estar sujeita a substituição tributária, não pode constituir fator de agravamento da penalidade de obrigação acessória, pois a não incidência do imposto na entrada de mercadorias no estabelecimento também abrange as operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária;

- permanece incorreta a base de cálculo para cobrança de penalidade prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, em relação às operações de saída, tendo sido corrigido pelo Fisco, após a Impugnação apenas a parcela referente às entradas.

Reitera o pedido de procedência da Impugnação e arquivamento do Auto de Infração.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 335/350, refuta as alegações da defesa, pelos seguintes fundamentos:

- a Impugnante se absteve a discutir o *quantum* impositivo tanto imposto devido por substituição tributária quanto de multa isolada, não tendo questionado a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infração cometida nem a autenticidade dos controles paralelos copiados do computador existente em seu estabelecimento;

- após a Impugnação, apresentada pela Autuada, questionando a utilização do PMPF (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final) como base de cálculo para aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, tanto das operações de entradas, quanto das saídas sem documentação fiscal, acatou parcialmente a alegação;

- adotou como base de cálculo para aplicação da penalidade supracitada, em relação às entradas desacobertas de documento fiscal, o preço médio das aquisições de mercadorias, durante o período contemplado no Auto de Infração, por considerar que é conhecido o preço praticado no mercado para as compras de álcool diretamente de distribuidora autorizada pela Agência Nacional do Petróleo Gás Natural e Biocombustíveis (ANP);

- em relação às saídas, mesmo constatando no controle paralelo da Autuada o preço unitário por litro de álcool vendido, considerou que esse valor não merecia fê, por ser inferior ao praticado no mesmo período no município de Juiz de Fora e ainda por divergir dos preços unitários constantes do Registro 60 D do arquivo SINTEGRA, que espelha as informações contidas nos cupons fiscais emitidos;

- optou por utilizar o PMPF em razão de este representar o valor médio praticado no Estado de Minas Gerais, que apesar de superior ao valor consignado no controle paralelo é, porém, inferior ao declarado no Registro 60 D do arquivo SINTEGRA do período autuado;

- tal procedimento está em consonância com decisão da 2ª Câmara do egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, manifestada no Acórdão nº 19.394/11/2ª;

- é evidente que o adquirente de combustível sem documento fiscal o faz para usufruir de preços inferiores àqueles praticados na legalidade e que, se a cobrança de penalidade tomasse por base os valores contidos nos controles paralelos da Autuada, beneficiaria este por prática de concorrência desleal;

- observando a legalidade e a vinculação que o ato administrativo requer, foi reajustada a multa isolada relativa às entradas, tendo por base o preço médio das aquisições do período, e relativa às saídas desacobertas manteve a base de cálculo arbitrada com base no PMPF;

- da leitura do art. 112 do CTN, entende-se que a interpretação da lei tributária de maneira benéfica ao contribuinte deve ser aplicada em caso de dúvida em relação ao contido em seus incisos, o que não se aplica ao Auto de Infração. Alega que não há dúvidas quanto à capitulação legal do fato, nem com relação à natureza e à extensão de seus efeitos, nem no que se refere à autoria, imputabilidade e punibilidade; tampouco se questiona se a natureza da penalidade está correta;

- a alegação de que a cobrança do imposto por substituição tributária é incorreta, afirmando que originalmente o responsável é aquele eleito pela legislação tributária e que, não efetuando a retenção do imposto devido, o adquirente passa a ser o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsável pelo imposto não recolhido, conforme preceitua o art. 22, §§ 18 e 19 da Lei nº 6.763/75;

- não há que se discutir se a operação objeto da substituição já ocorreu, sendo conhecida ou não, pois se assim se admitisse seria oferecer tratamento tributário distinto para aquele contribuinte que descumpre legislação em detrimento ao que age dentro da estrita legalidade;

- no caso da mercadoria sujeita à substituição tributária a base de cálculo é a determinada pelo § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, e que em se tratando de comercialização de combustíveis, rege-se pelo Ato COTEPE, conforme determina o Convênio ICMS 110/07, em sua Cláusula Sétima, que prevê que “a base de cálculo do imposto a ser retido é preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente”;

- para desconstituir a alegação de que a infração caracteriza-se como única, pois os fatos geradores que lhe deram causa são conexos, que a lei tributária obriga o contribuinte “a entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente documento fiscal correspondente à operação realizada”;

- o fato de adquirir mercadoria sem documento fiscal não implica, necessariamente que dará saída a esse produto sem emitir documento fiscal e que são, portanto, duas infrações;

- para a aplicação de penalidade não comporta discricionariedade por parte da Fiscalização, não se aplicando o art. 112 do CTN;

- a Impugnante interpreta erroneamente o teor do art. 211 do RICMS, pois está clara a intenção do legislador de afastar a aplicação de duas ou mais penalidades a uma mesma infração, em virtude de capitulação de mais de um artigo ou inciso da lei;

- tal dispositivo não se aplica ao caso em comento, porque a Autuada adquiriu mercadoria sem documento fiscal, cometendo uma infração e posteriormente, comercializou a mesma sem a emissão de documento fiscal, ou seja, outra infração. Conclui-se, portanto, que houve duas infrações e que a reincidência deve ser aplicada sobre cada uma delas;

- a aplicação da redução do percentual da multa isolada a 20% (vinte por cento) também não se aplica ao lançamento ora discutido, pois o controle paralelo apreendido no estabelecimento da Autuada, não se enquadra em nenhum dos diversos tipos elencados nos art. 130, 131 e 132 do RICMS, nem tampouco pode ser considerado como escrita comercial por falta de comprovação de escrituração nos livros comerciais oficiais;

- o entendimento da Impugnante de que a entrada de mercadoria não é fato gerador do ICMS e que não seria passível da aplicação de multa ou ainda que se aplicada, deveria ser limitada ao percentual descrito no art. 55, § 2º da Lei nº 6.763/75 é errôneo. Argui que como já explicado o recolhimento do imposto devido por substituição tributária é devido pelo varejista na condição de responsável por adquirir mercadoria sem nota fiscal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o texto legal preceitua que ainda que amparada pela não incidência ou pela isenção, a penalidade é devida, e que mesmo assim, não este o caso dos autos;

Argui que o fato da mercadoria estar sujeita a substituição tributária não é causa ou agravante da aplicação da penalidade, uma vez que é aplicada sobre o valor da operação e que a limitação a duas vezes e meia o valor do imposto é apurada com base na operação própria, atribuindo o valor máximo que a multa pode alcançar.

Requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 354/369, opina pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 318/32, para adequação da multa isolada sobre as entradas desacobertas, levando em consideração o preço médio mensal do litro de combustível adquirido no período.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Como destacado no relatório inicial, o presente lançamento versa sobre a apuração de entradas e saídas de combustíveis desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante cotejo entre documentos extrafiscais, devidamente apreendidos no estabelecimento da Autuada e a sua escrita fiscal.

### **Da exigência do imposto devido por substituição tributária**

O que está exigindo no presente feito fiscal, além das penalidades por descumprimento de obrigação acessória pelas entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal é o ICMS devido por substituição tributária nas operações realizadas com combustíveis.

Originariamente, o responsável pela retenção e recolhimento de tal imposto é o contribuinte eleito pelo legislador como substituto tributário. No caso do álcool etílico hidratado, a distribuidora, conforme art. 73 do Anexo XV do RICMS:

Art. 73 - Os contribuintes abaixo relacionados são responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS incidente nas saídas subsequentes de combustíveis, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinados a este Estado:

(...)

II - o distribuidor situado neste Estado, em relação a:

a - álcool etílico hidratado combustível;

Entretanto, se este imposto não é retido pelo substituto, aquele que recebeu a mercadoria sem a devida retenção é responsável pelo recolhimento do imposto não pago, conforme §§ 18 e 19 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 22 - (...)

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19 - Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

Da leitura do dispositivo legal, fica autorizada, na forma da lei, a cobrança do imposto devido por substituição tributária nas operações com combustíveis, imputada à Impugnante, na qualidade de responsável tributário, por ter recebido a mercadoria sem documento fiscal e, via de consequência, sem a devida retenção e recolhimento do imposto devido.

No tocante à base de cálculo utilizada para a exigência do tributo devido, cumpre esclarecer que o imposto foi exigido nos termos da legislação que regulamenta a fixação da base de cálculo do imposto por substituição tributária, conforme disposto no § 19, item 2, alínea “c” do art. 13 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 13 - (...)

§ 19 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2) em relação a operação ou prestação subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

(...)

c - a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

No caso dos autos, que cuida de operações com combustíveis, o valor da base de cálculo do imposto é aquele previsto e divulgado mediante Ato COTEPE, publicado no Diário Oficial da União, conforme cópias dos Atos COTEPE – PMPF nº 10, de 23/05/07 e de nº 06, de 24/03/09, acostados às fls. 249/251 e Resumo do PMPF de Minas Gerais publicados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (fls.252/254); conforme previsto no Capítulo II, Cláusula Sétima e Oitava do Convênio 110/07, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### DO CÁLCULO DO IMPOSTO RETIDO E DO MOMENTO DO PAGAMENTO

Cláusula sétima - A base de cálculo do imposto a ser retido é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

Cláusula oitava - Na falta do preço a que se refere a cláusula sétima, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, pelo valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado divulgados mediante Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União.

§ 1º Na hipótese em que o sujeito passivo por substituição tributária seja o importador, na falta do preço a que se refere a cláusula sétima, a base de cálculo será o montante formado pelo valor da mercadoria constante no documento de importação, que não poderá ser inferior ao valor que serviu de base de cálculo para o Imposto de Importação, acrescido dos valores correspondentes a tributos, inclusive o ICMS devido pela importação, contribuições, frete, seguro e outros encargos devidos pelo importador, adicionado, ainda, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado também previstos em Ato COTEPE.

§ 2º - O Ato COTEPE que divulgar os percentuais de margem de valor agregado deverá considerar, dentre outras:

I - a identificação do produto sujeito à substituição tributária;

II - a condição do sujeito passivo por substituição tributária, se produtor nacional, importador ou distribuidor;

III - a indicação de que se trata de operação interna ou interestadual;

IV - se a operação é realizada sem os acréscimos das seguintes contribuições, incidentes sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível:

a) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE -;

b) Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS -;

c) Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP -;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS -.

§ 3º - Nas operações com gasolina automotiva resultante da adição de Metil Térci-Butil Éter - MTBE -, o Ato COTEPE contemplará esta situação na determinação dos percentuais de margem de valor agregado.

§ 4º - O ICMS deverá ser incluído no preço estabelecido por autoridade competente para obtenção da base de cálculo a que se refere o caput.

Vale salientar que o ICMS/ST devido pelas entradas de combustíveis desacobertas de documentação fiscal foi apurado da seguinte forma:

ICMS/ST = Aquisições desacobertas de documentação fiscal (em litros) x PMPF x alíquota interna.

A alíquota aplicável no cálculo do ICMS-ST para o álcool etílico hidratado, conforme art. 42, inciso I, alínea "a", subalínea "a10" da Parte Geral do RICMS/02, conforme redação vigente à época dos fatos geradores é de 25% (vinte cinco por cento).

Assim, corretas as exigências de ICMS/ST e da respectiva Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c o disposto no § 2º, inciso III do mesmo dispositivo da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária.

O lançamento efetuado no presente Auto de Infração não enseja a aplicação da norma prevista no art. 112 do Código Tributário em razão de não restarem dúvidas quanto à capitulação legal do fato, quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou mesmo quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

### **Da Multa Isolada**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe ressaltar que a Fiscalização acatou parcialmente o argumento levantado pela Impugnante em relação à utilização do PMPF (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final) como base de cálculo para aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, em relação às operações de entradas.

Em decorrência das infringências constatadas, aplicou-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, *in verbis*:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos (...)

Para estabelecer a base de cálculo da multa isolada, a Fiscalização, procedeu nos termos do art. 53, inciso III e do art. 54, inciso II e V, todos do RICMS que prevê:

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

**Art. 54.** Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

II - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, ou da prestação, na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação;

(...)

V - o valor fixado por órgão competente, hipótese em que serão observados os preços médios praticados, nos 30 (trinta) dias anteriores, no mercado da região onde ocorrer o fato gerador, ou o preço divulgado ou fornecido por organismos especializados, quando for o caso;

Adotou-se o parâmetro previsto no inciso II do supracitado art. 54, para estabelecer a base de cálculo da multa isolada pela infração de “receber mercadoria desacobertada de documentação fiscal”, constatada em levantamento quantitativo de fls.18 dos autos.

A Fiscalização, por entender que o preço praticado no mercado para as compras de álcool diretamente de distribuidora autorizada pela ANP é conhecido e merece fé, promoveu a alteração da base de cálculo da multa isolada, apurada pelo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valor médio das entradas de álcool adquiridas da distribuidora durante o período autuado, apuração acostada aos autos às fls. 319.

Em relação à infração por “dar saída à mercadoria desacobertada de documentação fiscal”, a base de cálculo adotada foi o PMPF (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final), em conformidade com o inciso V do art.54, acima transcrito.

Os procedimentos adotados para cálculo da multa isolada encontram-se consonantes com a doutrina do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais que assim se manifestou acerca do assunto:

Acórdão 19.394/11/2ª

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA- FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS / LUBRIFICANTES SIMILARES - ENTRADA, ESTOQUE/E/OU SAÍDA DESACOBERTADOS - conclusão fiscal. Constatou-se mediante Conclusão Fiscal da conta Mercadorias, elaborada com base em documentos extrafiscais regularmente apreendidos, procedimento idôneo previsto no art. 194, inciso VI da Parte Geral do RICMS/02, a entrada desacobertada de álcool combustível e gasolina comum. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei n 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento) em decorrência constatação de duas reincidências. No entanto, a base de cálculo da multa isolada, deve ser adequada levando-se em consideração o preço médio mensal do litro do combustível adquirido no período.

(...)

Neste caso, a base de cálculo para aplicação da penalidade deve ser o valor da entrada ou saída das mercadorias. Ocorre, no entanto, que o Fisco adotou como parâmetro o mesmo valor de cobrança do imposto, ou multiplicada pelo valor do Preço Médio ponderado Fiscal.

No tocante às saídas desacobertadas, resta incontroverso a correção da base de cálculo adotada pelo Fisco, adotando como padrão para cálculo das saídas o PMPF vigente nos respectivos períodos.

(GRIFOU-SE).

A Impugnante alega que as infrações relatadas nos autos são conexas, sendo, portanto, vedada a aplicação de mais de uma penalidade por descumprimento de obrigação acessória na mesma ação fiscal, bem como a aplicação da reincidência, conforme disposto no art. 211 do RICMS.

A redação do art. 211 do RICMS, estabelece:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

Cabe esclarecer que a apuração das entradas desacobertas se deu através de levantamento quantitativo, onde se considerou o estoque inicial e o estoque final e as entradas de álcool, declarados no LMC, a quantidade de mercadoria vendida declarada no arquivo denominado “Balanço de Combustível Mensal”, acostados as fls. 241/247 dos autos.

Por sua vez as saídas desacobertas foram apuradas pelo cotejo da quantidade de litros de álcool vendida, declarado no citado relatório “Balanço de Combustível Mensal”, com os valores registrados no LMC da Autuada.

Desprende-se da leitura do dispositivo legal acima transcrito e da análise da situação descrita nos autos, que as infrações passíveis de exigência de multa isolada não são conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem. Não incorre em dependência lógica ou factual a entrada desacoberta de documento fiscal e a saída desacoberta.

Os momentos de ocorrência das infrações são distintos e independentes, não podendo ser considerada aplicação de penalidade em duplicidade. Portanto, correta a aplicação da penalidade nos termos da legislação.

Com relação à majoração da multa isolada aplicada, cumpre trazer a baila o conceito legal de reincidência, nos termos do art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

A reincidência decorre da prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, nos termos do dispositivo legal supracitado.

Analisando os documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos pela Fiscalização, às fls. fls. 265/266, constata-se que as autuações que fundamentaram a citada majoração são as seguintes:

- PTA nº 01.000153979-96 – quitado em 20/09/06,
- PTA nº 04.002141707-24 – quitado em 06/03/09.

Verifica-se que a majoração de 50% (cinquenta por cento) ocorreu em jun/07, motivada pela primeira infração, e a majoração de 100% (cem por cento) ocorreu a partir de abr/09, após a ocorrência da segunda reincidência, conforme previsto no § 7º do art.53 da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

Portanto a majoração da penalidade estabelecida pela Fiscalização encontra-se em consonância com a legislação e demonstrada no Anexo V às fls. 265/266.

A Impugnante alega que não foi observada a previsão da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que prevê a redução da multa isolada ao percentual de 20% (vinte por cento) em razão de ter se baseado em arquivos eletrônicos apreendidos no estabelecimento da Autuada.

O citado artigo dispõe:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(Grifou-se).

É equivocado o entendimento da Impugnante, visto que a apuração da infração se deu com base em dados obtidos do arquivo eletrônico de controle paralelo de vendas da Autuada, não levados a registro na escrita fiscal.

Entende-se por registro fiscal as informações gravadas em meio eletrônico referente aos elementos contidos nos documentos fiscais, que são emitidos e escriturados nos termos do Anexo VII do RICMS.

Resta claramente comprovada a inaplicabilidade do dispositivo que prevê a redução da multa ao caso em tela.

Alega a Impugnante que a entrada de mercadoria no estabelecimento do contribuinte para comercialização não se enquadra em hipótese de incidência do imposto, prevista no art. 5º da Lei nº 6.763/75, configurando, portanto, operação não tributada pelo imposto, fazendo jus à limitação da multa a 15% (quinze por cento) do valor da operação nos termos do art. 55, § 2º, da mesma lei, abaixo transcrito:

Art. 55. (...)

§ 2º Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

Cabe esclarecer que a mercadoria objeto da autuação (álcool etílico hidratado) está enquadrada no sistema de recolhimento do imposto por substituição tributária.

A substituição tributária é o instituto jurídico que atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente na saída de mercadoria, em razão do fato gerador presumido, assim considerado como a ocorrência de operações subsequentes tributadas à alíquota interna no Estado de situação do adquirente, implicando a retenção do imposto.

A cobrança da multa isolada se deu em decorrência de que a Autuada recebeu mercadoria desacoberta de documentação fiscal, o que ensejou a falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária, responsabilidade atribuída originalmente ao remetente, no caso, a distribuidora, nos termos do art. 73, inciso II, alínea “a” do Anexo XV do RICMS. Em razão de a operação ter ocorrido sem a devida emissão do documento fiscal e sem a consequente retenção do imposto, impõe-se a cobrança ao adquirente, conforme §§ 18 e 19 do art. 22 da Lei nº 6.763/75.

A Instrução Normativa da Superintendência de Tributação (SUTRI) nº 01/06 esclarece a aplicação dos dispositivos legais do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, no que se refere à cobrança de multa isolada relativamente às operações ou prestações amparadas por isenção ou não incidência, nos seguintes termos:

### IN 01/06

Art. 1º - Para os efeitos do disposto nos §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº. 6.763, de 26 de dezembro de 1975, em se tratando de operações ou prestações amparadas por isenção ou não-incidência, aplica-se a multa isolada equivalente a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou prestação, observado o valor mínimo previsto no § 1º do mencionado artigo.

Já a IN/SUTRI nº 03/06, trata da cobrança de multa isolada relativamente às operações ou prestações alcançadas pelo ICMS, assim dispõe em seu art. 1º:

### IN 03/06

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 nº 6.763, de 1975, terão como parâmetros o valor da operação ou prestação constatada e do imposto incidente,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

embora não integrante do crédito tributário constituído.

(Grifou-se).

Ressalte-se que a Fiscalização bem demonstrou através da planilha “Apuração das Saídas Desacobertadas Álcool Etilico Hidratado” (fls. 19), o valor do imposto incidente na operação que serviu de parâmetro para a aplicação da multa isolada e seu limitador que é duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação.

Portanto, caracterizada à infração á legislação tributária, correta a aplicação da penalidade, nos termos do art. 55, inciso II, não ensejando a redução aventada em razão de se tratar de operação tributada.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 318/321. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. José Antônio Santos Rodrigues. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor), Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 24 de outubro de 2012.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente/Relator**

EJ