

Acórdão: 25.583/26/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004457165-07
Impugnação: 40.010160098-19
Impugnante: Vibra Energia S.A
IE: 067059023.00-25
Proc. S. Passivo: Janssen Hiroshi Murayama/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES - ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada de combustíveis, mercadoria sujeita ao recolhimento do imposto por substituição tributária, desacobertada de documentação fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02 (art. 159, inciso II do RICMS/23). Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c o § 2º, inciso I do mesmo artigo, ambos da Lei nº 6.763/75, observando-se a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02 (art. 159, inciso II do RICMS/23). Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c o § 2º, inciso I do mesmo artigo, ambos da Lei nº 6.763/75, observando-se a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de entradas de mercadorias (combustíveis) desacobertas de documentação fiscal, mediante levantamento quantitativo, no período de 01/09/20 a 31/12/20.

As mercadorias objeto da autuação são os seguintes combustíveis: Gasolina A, Óleo Diesel A S10, Óleo Diesel A S500, Biodiesel B100, Álcool Anidro e Álcool Hidratado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foram consideradas as movimentações de Gasolina C para a apuração das entradas e saídas de Gasolina A e Álcool Anidro; e as movimentações de Óleo Diesel B S10 e B S500 para a apuração das entradas e saídas de Óleo Diesel A S10, Óleo Diesel A S500 e Biodiesel B100, conforme planilhas anexas aos autos.

A apuração do valor médio de cada produto teve como base as notas fiscais de entrada registradas pelo Contribuinte.

Os diversos tipos de um mesmo combustível foram considerados de maneira global, com ênfase na variação de maior representatividade. Todas as diferenças apontadas apresentaram uma variação entre o estoque apurado e o estoque final informado superior a 1,47%.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação nos autos do presente e-PTA, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer anexado aos autos do e-PTA, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de entradas de mercadorias (combustíveis) desacobertadas de documentação fiscal, mediante levantamento quantitativo, no período de 01/09/20 a 31/12/20.

As mercadorias objeto da autuação são os seguintes combustíveis: Gasolina A, Óleo Diesel A S10, Óleo Diesel A S500, Biodiesel B100, Álcool Anidro e Álcool Hidratado.

Foram consideradas as movimentações de Gasolina C para a apuração das entradas e saídas de Gasolina A e Álcool Anidro; e as movimentações de Óleo Diesel B

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

S10 e B S500 para a apuração das entradas e saídas de Óleo Diesel A S10, Óleo Diesel A S500 e Biodiesel B100, conforme planilhas anexas aos autos.

A apuração do valor médio de cada produto teve como base as notas fiscais de entrada registradas pelo Contribuinte.

Os diversos tipos de um mesmo combustível foram considerados de maneira global, com ênfase na variação de maior representatividade. Todas as diferenças apontadas apresentaram uma variação entre o estoque apurado e o estoque final informado superior a 1,47%.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização, para desenvolvimento dos trabalhos, utilizou-se da técnica fiscal do Levantamento Quantitativo Financeiro.

Cabe esclarecer que o Levantamento Quantitativo Financeiro tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída, por produto, emitidas no período.

Neste procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

$$\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$$

Consiste, em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente ou por período.

O Levantamento Quantitativo Financeiro trata-se de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo Sujeito Passivo, nos termos do art. 194 do RICMS/02 (correspondente ao art. 159 do RICMS/23):

RICMS/02

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

RICMS/23

Art. 159 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- II - levantamento quantitativo de mercadorias;
- III - levantamento quantitativo-financeiro;
- (...)

Cabe à Impugnante, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções.

A Impugnante alega que a autuação fiscal foi lavrada em decorrência dos produtos apresentados como sobras no SCANC terem sido apontados pela Fiscalização como produtos sem emissão de nota fiscal e sem o recolhimento do imposto complementar, uma vez que o Fisco entendeu ter ocorrido o fato gerador no momento da contagem de estoque ocorrida em território mineiro.

Argumenta que atua no mercado de distribuição de combustíveis, e que, para a consecução de seu objeto social, adquire mercadorias de fornecedores localizados em diversos pontos do território nacional, organiza os estoques adquiridos para atendimento das demandas regionais e vende mercadorias a seus clientes. As mercadorias com as quais a Impugnante trabalha são, em grande parte, graneis líquidos, altamente voláteis e sujeitos a efeitos decorrentes de alterações ambientais (temperatura, umidade, pressão, etc.).

Aduz que essas características impõem à Impugnante e a todas as outras distribuidoras que operam em território nacional a observância de peculiaridades operacionais, disciplinadas pelos órgãos/entes estatais que regulam o mercado de combustíveis, com vistas a assegurar o controle da produção nacional, a segurança das operações e o atendimento às necessidades de abastecimento do Brasil.

Diz que uma dessas peculiaridades diz respeito à fixação de parâmetro de temperatura para a medição e controle dos estoques de combustíveis, parâmetro esse que se encontra em 20°C desde a edição da Portaria nº MTIC 27/59.

Esclarece que, no caso das distribuidoras, chegando mercadorias medidas nos fornecedores em temperaturas diferentes de 20°C, no ingresso dessa mercadoria no estoque da distribuidora, o volume da nota fiscal de entrada (medido a temperatura diferente de 20°C) deve ser ajustado para o volume da mercadoria a 20°C (esse ajuste é feito com auxílio das tabelas constantes da Resolução nº 06/70, editada pelo então Conselho Nacional do Petróleo - CNP). E que esse controle permanece sendo feito a 20°C até a saída da mercadoria da distribuidora.

Aduz que outro fenômeno que ocorre com os combustíveis são as perdas decorrentes da volatilidade (perda de volume), o que ocorreria não só nos postos de combustíveis, mas também nas bases de distribuição, nas usinas de álcool, nas refinarias de petróleo e em todos os pontos da cadeia econômica em que há contato do combustível com o ambiente externo.

Argumenta que os órgãos/entes que atuaram e atuam regulando o mercado de combustíveis brasileiro adotam reiteradamente, em diversos de seus atos normativos, a faixa média de 0,6% em volume, para mais e para menos, considerada como plenamente aceitável para ganhos/perdas na movimentação de combustíveis,

como por exemplo, na Resolução CNP nº 7/69, na Resolução CNP nº 5/83, na Portaria DNC nº 26/92 e na Portaria DNC nº 5/96; sendo que as variações nela incluídas dispensam demonstração pormenorizada. Com isso, racionalizam-se custos operacionais, ganha-se dinamicidade econômica nas operações e superam-se as limitações tecnológicas da atualidade.

Conclui que a variação volumétrica tanto para mais quanto para menos é delimitada por um percentual médio de aferição editado por normas de regulação para casos como estes ou análogos, motivo pela qual o suposto crédito tributário exigido pelo Fisco merece ser desconstituído.

Aduz que com base no Programa SCANC, aprovado pelo Ato Cotepe/ICMS 47/03, os lançamentos de Perdas e Ganhos no SCANC não estão relacionados diretamente à necessidade de registros fiscais de ajustes de estoques.

Diz que o SCANC é um aplicativo destinado à apuração e demonstração dos valores de repasse, dedução, ressarcimento e complemento do ICMS, incidente nas operações interestaduais com combustível derivado de petróleo em que o imposto tenha sido retido anteriormente.

Sobre o programa SCANC faz as seguintes considerações:

- com relação ao registro de estoque, o item 4.6 do manual do SCANC prevê que o cadastramento do estoque inicial será exigido apenas no primeiro mês de geração, já que nos meses subsequentes o programa realizará o cálculo a partir do estoque final do mês anterior;
- em relação às perdas ou ganhos, o manual do SCANC orienta que deverão ser lançados os valores líquidos de variação de estoque, devendo ser inserido no Quadro 1 do Anexo I na linha do FCV a Correção Volumétrica;
- sobre a variação volumétrica (Ato Cotepe/ICMS 48/2015), há orientação que contempla o FCV (Fator de Correção de Volume) no sentido de que os distribuidores de líquidos deverão observar, a qual descreve;
- conclui que *“perdas e ganhos na atividade de distribuição de combustíveis atacadista visam ajustar os registros contábeis ao estoque físico, por ocasião do inventário físico de produtos”*.

Aduz que o lançamento de perdas ou ganhos no SCANC não representa a necessidade de ajuste na contabilidade ou no registro fiscal, serve apenas para o ajuste do estoque final que será iniciado no próximo período, com a finalidade de aproximar, o máximo possível, ao estoque físico inventariado. Isto porque o sistema SCANC não faz uma correta contabilização de saldos.

Diz que dentro do Programa SCANC pode ocorrer falhas relacionadas ao Fator de Correção de Volume – FCV; às notas fiscais com benefício fiscal de isenção, as quais não são totalizadas no SCANC; aos produtos sem substituição tributária na origem ou destino, que não são totalizadas corretamente no SCANC; às notas fiscais de complemento de preço e ou ICMS que não são registradas corretamente, por deficiência do programa.

Sustenta que não se encontra nos manuais do SCANC, em Convênios, em Atos Cotepe ICMS ou na Legislação do ICMS, qualquer orientação para emissão de notas fiscais sobre os lançamentos de perdas e ganhos, tampouco para recolhimento de ICMS/ST, não se devendo olvidar de que o produto já foi tributado na refinaria.

Defende que *“tributar o excedente oriundo de dilatação térmica é bitributar as partículas de combustível cujo imposto já foi pago na aquisição”*.

Entretanto, tais argumentos não são capazes de elidir o feito fiscal, conforme restará demonstrado.

Afasta-se, de pronto, o argumento de defesa quanto à acusação de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal ter decorrido de “sobras no SCANC”.

Conforme se verifica do relatório do Auto de Infração, bem como das planilhas constantes do Anexo Provas do e-PTA, o levantamento quantitativo foi realizado com base nos dados informados pelo Contribuinte, por meio dos arquivos eletrônicos, quais sejam, estoques inicial e final mensal, notas fiscais de entradas e notas fiscais de saídas.

O levantamento quantitativo de mercadorias, baseado em arquivos Sped, enviados pela própria Impugnante, é meio adequado de fiscalização e constitui-se em técnica fiscal que se baseia em princípios matemáticos visando à apuração da movimentação de mercadorias ocorrida no estabelecimento.

No caso em discussão, foram apuradas entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme demonstrado nas planilhas “Levantamento Quantitativo”, por produto (Etanol Anidro, Biodiesel, Óleo Diesel A S10, Óleo Diesel A S500, Gasolina A e Etano Hidratado).

O Fisco, com muita propriedade, afasta o argumento sobre a utilização de dados do SCANC, nos seguintes termos:

Esta afirmação está em total dissonância com a metodologia empregada, pelos seguintes motivos:

1- Base de Cálculo do Levantamento: O Levantamento Quantitativo, matriz do presente Auto de Infração, pautou-se estritamente nos elementos clássicos de auditoria, a saber: Estoque Inicial, Entradas, Saídas e Estoque Final, dados estes fornecidos pelo contribuinte.

Em nenhuma etapa do cálculo foram utilizados dados ou informações provenientes do Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis (SCANC).

2- Natureza e Finalidade do SCANC: O SCANC é uma ferramenta eletrônica de processamento e auditoria definida pelo CONVÊNIO ICMS 110/07. Sua função restringe-se ao controle e apuração do ICMS Monofásico ou ST em operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo e GLGN.

3- Inexistência de Vínculo Causal: Falhas no sistema SCANC causariam problemas de repasse de receita entre os Fiscos, mas não têm o poder de invalidar a materialidade física do estoque e a coerência aritmética do LQM.

4- Incompatibilidade de Dados: Além de não ser utilizado, o SCANC é incompatível com o escopo do levantamento. Este PTA abrange um rol mais amplo de produtos, incluindo Biodiesel, Etanol Hidratado e Etanol Anidro, cujas operações não são integralmente captadas ou tratadas pelo SCANC.

Portanto, a ênfase da defesa nas especificidades técnicas do SCANC desvia o foco do núcleo da infração, que é a materialidade da entrada de mercadorias sem lastro fiscal. Qualquer correlação entre a autuação e o SCANC é juridicamente irrelevante e factualmente incorreta.

(Destacou-se).

Portanto, as alegações relacionadas aos eventuais ganhos e perdas de combustíveis, lançados no SCANC, mediante variação de estoque (correção volumétrica), não têm qualquer aplicação sobre o levantamento quantitativo de mercadorias, realizado com base nas informações transmitidas pelo Contribuinte em sua escrita fiscal (Sped Fiscal/EFD).

No tocante à variação volumétrica, a Impugnante, referenciando o Ato Cotepe ICMS nº 48/2015, diz que há orientação que contempla o FCV (Fator de Correção de Volume) no sentido de que os distribuidores de líquidos deverão observar e descreve as orientações do Manual do SCANC (item 4.8).

Destaca que todos os lançamentos de ganhos ficaram dentro dos limites definidos no manual do SCANC, isto é, foram inferiores a **0,6%** do estoque disponível no período, nos termos definidos pela ANP (doc. 03), o que entende estar demonstrado às págs. 11/60 da Impugnação.

Ainda, na mesma linha de raciocínio, a Impugnante insiste que, caso prevaleça a apuração realizada pelo Fisco, deveria se observar que *“se há espaço para tributar os ganhos, também devem ser restituídas as perdas. Ou seja, prevalecendo a ideia de tributar os ganhos ajustados no SCANC, é corolário que os ajustes de perdas devem refletir situações de restituições/ressarcimentos”*.

Mais uma vez, não cabe razão à Impugnante.

Cabe esclarecer que o Ato Cotepe/ICMS nº 48/15, citado pela Impugnante, alterou o Ato COTEPE/ICMS nº 13/14, que aprovou os modelos dos anexos e o Manual de Instruções de que trata a cláusula vigésima terceira do Convênio ICMS nº 110/07, e estabelece os procedimentos para o controle, apuração, repasse, dedução, ressarcimento e complemento do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Referido Ato (nº 48/15), que trata da “correção volumétrica” (FCV), foi posteriormente alterado pelo Ato Cotepe/ICMS nº 52/18, sendo este vigente no período autuado. Confira-se:

ATO COTEPE/ICMS nº 13, DE 7 DE ABRIL DE 2014

Publicado no DOU de 09.04.14

Alterado pelos Atos COTEPE/ICMS nºs 15/15, 39/15, 48/15, 49/15, 16/16, 34/16, 52/18 e 21/21

Nova redação da ementa dada pelo Ato Cotepe/ICMS 21/21, efeitos a partir de 01.05.21

Aprova os modelos dos anexos e o manual de instruções de que trata a cláusula vigésima terceira do Convênio ICMS 110/07, que dispõe sobre o regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, e estabelece os procedimentos para o controle, apuração, repasse, dedução, ressarcimento e complemento do imposto.

(...)

Nova redação do subitem 2.7.2.2.1 dada pelo Ato COTEPE/ICMS 52/18, efeitos a partir de 05.10.18

2.7.2.2.1 CORREÇÃO VOLUMÉTRICA (FCV) - Este campo será preenchido apenas para os Anexos de Gasolina Comum, Gasolina Premium, Diesel e Diesel S10. Será lançada neste campo a quantidade de combustível resultante da multiplicação do índice "(1 - FCV)/FCV" sobre as entradas de Gasolina A Comum, Gasolina A Premium, Óleo Diesel ou Óleo Diesel S10 faturados a 20° C pelo produtor nacional de combustíveis ou por suas bases, pelos importadores ou pelos formuladores, para a comercialização à temperatura ambiente definida.

Redação anterior do subitem 2.7.2.2.1 acrescido pelo Ato COTEPE/ICMS 48/15, de 01.01.16 a 04.10.18

2.7.2.2.1 CORREÇÃO VOLUMÉTRICA (FCV) - Este campo será preenchido apenas para os Anexos de Gasolina Comum, Gasolina Premium, Diesel e Diesel S10. Será lançada neste campo a quantidade de combustível resultante da multiplicação do índice "(1 - FCV)/FCV" sobre as entradas de Gasolina A Comum, Gasolina A Premium, Óleo Diesel ou Óleo Diesel S10 faturados a 20° C pelo produtor nacional de combustíveis:

Por oportuno, traz-se à colação os esclarecimentos do Fisco sobre as variações de volume do combustível (dilatação ou retração) causadas pela temperatura,

demonstrando que tais variações foram consideradas na elaboração do presente levantamento quantitativo. Transcreve-se excerto da Manifestação Fiscal.

Na auditoria realizada verificou-se que os registros do contribuinte apresentavam estoque inicial, estoque final e praticamente todas as entradas em L20 (litros a 20°C) unidade que representa o volume corrigido para a temperatura de referência de 20 graus Celsius, conforme previsto nas normas da ANP, da ABNT e nos protocolos COTEPE/ICMS. As saídas, contudo, estavam registradas em L (litros) ou LA (litros à temperatura ambiente), unidades que sofrem influência direta da temperatura.

Com o objetivo de assegurar a comparabilidade entre os volumes físicos e contábeis e eliminar a interferência da dilatação térmica, o Fisco efetuou então a conversão das unidades divergentes.

Os estoques já estavam registrados em L20; as demais movimentações, sejam de entrada, sejam de saída, que estavam em L ou LA, foram convertidas para L20, aplicando o Fator de Correção de Volume (FCV).

Dessa forma, em estrita observância às normas técnicas e legais aplicáveis, procedeu-se à padronização das unidades de volume com base em critérios científicos, objetivos e juridicamente amparados, que levaram a análise do volume de forma que este passou a refletir unicamente as diferenças reais de quantidade, afastando as distorções decorrentes de variações de temperatura.

O Fator de Correção do Volume (FCV), é um índice de conversão volumétrica utilizado para padronizar o volume de combustíveis líquidos à sua quantidade correspondente na temperatura de referência, compensando a dilatação e contração térmica dos combustíveis, que são produtos voláteis e sensíveis à variação de temperatura através da conversão do volume medido na temperatura ambiente (ou na temperatura real de entrega/recebimento) para o volume que esse mesmo combustível teria na temperatura padrão de 20°C (vinte graus Celsius). Este índice, que é regionalizado, é divulgado periodicamente pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), através de Atos COTEPE/ICMS, com base em metodologias e padrões técnicos.

Como visto o FCV é um elemento de fundamental importância na eliminação das distorções advindas das variações volumétricas, tendo precisamente sido criado com este objetivo. Ocorre, porém, que não há publicação oficial da ANP, do INMETRO ou de

qualquer outro órgão técnico que estabeleça o FCV para biocombustíveis, como etanol hidratado, etanol anidro e biodiesel. Estes dois últimos combustíveis comercializados na forma de mistura com combustíveis derivados de petróleo. Essa lacuna normativa impossibilita que a fiscalização adote qualquer fator de correção para tais produtos, uma vez que a Administração Tributária não pode criar critérios técnicos sem respaldo legal ou normativo.

Pelo exposto, embora o fisco não pudesse arbitrar o FCV por não dispor de um índice oficial, dificultando a realização de cálculos análogos aos efetuados para os combustíveis derivados do petróleo, é crucial ressaltar a obrigação regulatória imposta ao próprio contribuinte. Isso porque a legislação setorial, sob a égide da Agência Nacional do Petróleo (ANP) — por meio da Resolução ANP nº 13/2014 e normas correlatas vigentes à época dos fatos (2020), já impunha o padrão de comercialização de combustíveis líquidos com volumes convertidos à temperatura de 20°C (Volume Corrigido).

Desse modo, competia às distribuidoras de biocombustíveis efetuar essa correção volumétrica para o padrão de 20°C em suas próprias escriturações e nas operações de saída. Portanto, a utilização do volume não corrigido na apuração da base de cálculo do imposto configurava, por si só, o descumprimento de uma obrigação acessória estabelecida pela agência reguladora.

Após a padronização dos volumes em L20, a Fiscalização atuou de forma mais rigorosa para eliminar completamente a possibilidade de que fatores alheios aos fatos apurados nos registros fornecidos pelo próprio contribuinte pudessem influenciar as diferenças apuradas.

Com base na Portaria DNC nº 26/92 e na Resolução ANP nº 884/2022, foi considerado que pequenas variações dentro do limite de 0,6% correspondem à tolerância metrológica natural dos sistemas de medição, relacionada à incerteza instrumental e às características físicas do produto. Assim, somente foram objeto de autuação as diferenças que superaram 0,6%.

Saliente-se que uma vez afastada a influência da variação térmica, a base de cálculo para o cálculo da variação percentual é o estoque final do período, procedimento adotado em todo levantamento quantitativo de mercadorias efetuado nas demais empresas comerciais. Essa postura demonstra o rigor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

técnico e a prudência do procedimento fiscal, que buscou afastar por completo qualquer influência volumétrica decorrente da temperatura, ou imprecisão instrumental, e assegurar que a autuação recaísse apenas sobre diferenças efetivas de estoque, representativas de entrada física não escriturada.

(Destacou-se).

Observa-se, das planilhas de apuração elaboradas pelo Fisco, que em relação aos produtos Gasolina A, Óleo diesel AS10 e Óleo diesel AS500, foram adotados os fatores de correção do volume (FCV), divulgados por meio do Ato Cotepe/ICMS nº 64/19, vigente a partir de 01/01/20:

ATO COTEPE/ICMS nº 64/19, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2019

Divulga a tabela com Fator de Correção do Volume (FCV) a que se refere a cláusula nona do Convênio ICMS 110/07, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com outros produtos.

Art. 1º Fica divulgada a tabela com Fator de Correção do Volume (FCV) que será adotada pelas unidades federadas para os referidos combustíveis, na forma do Anexo Único deste ato.

(...)

Art. 3º Este ato entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2020.
(Grifou-se)

ANEXO ÚNICO

FATOR DE CORREÇÃO DO VOLUME (FCV)

Produto	Temperatura	Gasolina A	Óleo Diesel
MG	24,0	0,9956	0,9967

Observa-se, portanto, que o Fisco corretamente considerou as variações volumétricas do combustível, observando-se a legislação sobre a matéria.

Ademais, como exposto e demonstrado pelo Fisco, foi observado o limite e 0,6% do estoque, em consonância com a Resolução ANP nº 884/22, sendo autuadas apenas as diferenças que superaram tal percentual.

Destaca o Fisco que a análise detalhada dos registros aponta para uma disparidade que extrapola, de forma inegável, a razoabilidade técnica. Por exemplo, o Levantamento Quantitativo do Etanol Anidro, realizado em outubro de 2020, revelou uma diferença de estoque significativa, atingindo 14,28%.

Noutra toada, a Impugnante alega que, a teor do que dispõe o art. 155, inciso II da CF/88 e o art. 2º, inciso I, da LC nº 87/96, no caso do ICMS, “*o imposto pode incidir sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de telecomunicações e intermunicipal e interestadual de transportes. Neste sentido, o Estado de Minas Gerais, ao tributar um volume expandido de uma massa constante, está cobrando o indevido, tributa a forma e não o fato econômico – sem permissão de lei*”.

Aduz que, a *contrário sensu*, se houvesse diminuição do volume do produto, não poderia a Impugnante pedir restituição do tributo já pago, conforme já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em caso análogo.

Assevera que, conforme verificado pela ementa, o Tribunal manifestou entendimento de que a hipótese de evaporação, aludida pelo contribuinte como causa de inexistência de fato gerador de tributo, não subsiste como causa de afastamento da tributação. Ora, se o contribuinte não tem direito à repetição no caso de diminuição do volume, o Estado não tem direito à cobrança em caso de dilatação, já que ambos, como bem registrou o acórdão, são “*consequências da comercialização de produto detentor de alta volatilidade - risco inerente ao negócio que deve ser assumido por aqueles que atuam no mercado*”.

Cita outros julgados que entende corroborar sua tese.

Entretanto, conforme restou amplamente demonstrado, a autuação não se baseia na variação volumétrica do combustível como fato gerador, mas sim na identificação de entradas desacobertas de documentos fiscais hábeis, não havendo que se falar em tributação de “*ganhos*” decorrentes da dilatação do combustível.

Verifica-se que, ao padronizar os volumes para L20, o Fisco afastou qualquer interferência da temperatura nos volumes apurados, tornando a medição neutra em relação à dilatação ou contração. Assim, não há como se alegar que houve “*ganhos*” tributados por efeito físico de temperatura, pois este foi expressamente neutralizado na metodologia aplicada.

De igual modo, a exclusão de variações dentro da margem de 0,6% evidencia o compromisso do Fisco com a segurança técnica e a razoabilidade da autuação.

Diante do exposto, não merece reparo o trabalho fiscal.

Insta, por fim, destacar que as exigências de ICMS/ST têm fundamento no disposto no art. 15 da Parte do Anexo XV do RICMS/02, bem como nos arts. 73 e seguintes do mesmo Anexo, que tratam especificamente das operações que envolvem combustíveis. Confira-se:

RICMS/02 - ANEXO XV

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

§ 1º - 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.

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
1.0	06.001.00	2207.10	Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol - com um teor de água igual ou inferior a 1% vol (álcool etílico anidro combustível)	6.1	Vide Capítulo XIV do Título II da Parte I
1.1	06.001.01	2207.10.90	Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol - outros (álcool hidratado combustível)	6.1	
2.0	06.002.00	2710.12.59	Gasolina automotiva A, exceto Premium	6.1	
2.1	06.002.01	2710.12.59	Gasolina automotiva C, exceto Premium	6.1	
2.2	06.002.02	2710.12.59	Gasolina automotiva A Premium	6.1	
2.3	06.002.03	2710.12.59	Gasolina automotiva C Premium	6.1	
3.0	06.003.00	2710.12.51	Gasolina de aviação	6.1	
4.0	06.004.00	2710.19.19	Querosenes, exceto de aviação	6.1	
5.0	06.005.00	2710.19.11	Querosene de aviação	6.1	
6.0	06.006.00	2710.19.2	Óleos Diesel A, exceto S10 e marítimo	6.1	
6.1	06.006.01	2710.19.2	Óleos Diesel B, exceto S10 (mistura obrigatória)	6.1	
6.2	06.006.02	2710.19.2	Óleos Diesel B, exceto S10 (misturas autorizativa)	6.1	
6.3	06.006.03	2710.19.2	Óleos Diesel B, exceto S10 (misturas experimentais)	6.1	
6.4	06.006.04	2710.19.2	Óleos Diesel A S10	6.1	
6.5	06.006.05	2710.19.2	Óleos Diesel B S10 (mistura obrigatória)	6.1	
6.6	06.006.06	2710.19.2	Óleos Diesel B S10 (misturas autorizativas)	6.1	
6.7	06.006.07	2710.19.2	Óleos Diesel B S10 (misturas experimentais)	6.1	
6.8	06.006.08	2710.19.2	Óleos Diesel Marítimo	6.1	
6.9	06.006.09	2710.19.2	Outros óleos combustíveis, exceto os classificados nos CEST 06.006.10 e 06.006.11	6.1	
6.10	06.006.10	2710.19.2	Óleo combustível derivado de xisto	6.1	
6.11	06.006.11	2710.19.22	Óleo combustível pesado	6.1	

CAPÍTULO XIV

DAS OPERAÇÕES RELATIVAS A COMBUSTÍVEIS

Seção I

Da Responsabilidade

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;

(...)

Art. 75. O adquirente ou destinatário que receber combustível sem a retenção ou com a retenção a menor do imposto devido a título de substituição tributária, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 73, § 2º, desta Parte é responsável pelo respectivo pagamento, ainda que desobrigado o remetente.

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.

(Grifou-se).

Conforme demonstrado nas planilhas “Apuração do Crédito Tributário”, foram exigidos sobre as entradas desacobertas de documentação fiscal, em relação aos produtos gasolina e diesel, o ICMS/ST e Multa de Revalidação de 100%; e em relação ao Biodiesel e Álcool Anidro, o ICMS e a Multa de Revalidação de 50%, conforme disposto no art. 56, inciso II, e § 2º da Lei nº 6.763/75.

Confira-se:

Lei nº 6.763/75

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:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do “caput” do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

Foi também exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c o § 2º, inciso I do mesmo artigo, da Lei nº 6.763/75, observado o limite de 50% do

valor do imposto incidente na operação, em conformidade com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25:

Lei nº 6.763/75

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 desacoberta 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;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

Efeitos a partir de 1º/08/2025 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/2025.

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Registre-se que, em relação ao álcool hidratado foi exigida apenas a Multa Isolada.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, o que configura, no seu entendimento, *bis in idem*, devendo ser aplicado o princípio da absorção, segundo o qual a multa imposta pelo fato mais grave absorve a aplicada pelo menos grave, não importando se uma é decorrente de obrigação principal e a outra é decorrente de obrigação acessória.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) apenas o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido, sendo agravada por se tratar de operação sujeita à substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182, inciso I da mencionada lei (e do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se embasada no art. 226 da Lei nº 6.763/75 e disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, ao estabelecer que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

Lei nº 6.763/75

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se).

Assim, observando que o lançamento respeitou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a lhe garantir plena validade, verifica-se que restou devidamente comprovada a infração cometida pela Autuada, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Luana Daum Barboza Paixão e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora) e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 16 de junho de 2026.

Bruno de Almeida Nunes Murta
Relator

Dimitri Ricas Pettersen
Presidente

D