

Acórdão: 13.908/00/2<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.10056306-57  
Impugnante: Eletrolar Transportes Ltda  
Advogado: Márcio Trindade Santos/Outros  
PTA/AI: 01.000122675.10  
Inscrição Estadual: 480.709673.0073  
Origem: AF/Patos de Minas  
Rito: Ordinário

### **EMENTA**

**Prestação de Serviço de Transporte Rodoviário de Carga - CTRC - Falta de Destaque do ICMS - A Contribuinte não destacou o ICMS nos CTCRCs emitidos, relativos ao transporte de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária, tendo porém aproveitado os créditos referentes a insumos recebidos em seu estabelecimento, contrariando o disposto no artigo 30 do RICMS/96 (artigo 163 do RICMS/91). Razões da Impugnante não acatadas. Exigências fiscais mantidas.**

**Base de Cálculo - Saída Com Valor Inferior ao Custo. Irregularidade apurada em LQFD, procedimento idôneo previsto no artigo 194 do RICMS/96, encontrando-se o trabalho fiscal totalmente embasado nas operações de entrada e saída registradas pela própria Contribuinte. Razões da Defesa não acatadas. Exigências fiscais mantidas.**

**Mercadoria - Saída Desacobertada - Levantamento Quantitativo - O Levantamento Quantitativo acusou saída de mercadorias desacobertadas nos exercícios de 1995 a 1998, tendo sido efetuado exclusivamente com relação às mercadorias adquiridas para comercialização, sendo pois improcedentes as alegações a respeito de saídas em comodato, saídas de ativo permanente e saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Entretanto, para efeito de apuração das bases de cálculo das saídas desacobertadas deve ser observada a média ponderada dos preços unitários de saída, conforme previsto no § 5º do artigo 838 do RICMS/91 e no inciso IX do artigo 54 do RICMS/96. Exigências fiscais mantidas, em parte.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre Recolhimento a menor de ICMS, nos exercícios de 1995 a 1998, em virtude de:

1) - falta de destaque do ICMS em CTRC relativos a prestações de serviço de transporte de mercadorias sujeitas a ST, tendo em vista que o sujeito passivo aproveita regularmente os créditos de ICMS inerentes às prestações de serviço

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) - saída de mercadorias (botijões de gás – P-13.) com valor abaixo do custo, apurada através de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQDF)

3) - saída de mercadorias (botijões de gás – P-13.) desacobertas de documento fiscal, apurada através de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQDF).

Exige-se ICMS, MR e MI.

Não se conformando com as exigências fiscais, o sujeito passivo comparece tempestivamente aos autos, por meio de procuradores legalmente constituídos, aduzindo, em síntese, a seguinte argumentação:

- nos termos do artigo 142 do CTN, a eficácia do lançamento depende da comprovação das operações de saídas desacobertas, não podendo as mesmas serem imputadas através de mera presunção, cabendo ao Fisco o ônus da prova, em conformidade com o artigo 333 inciso I do CPC;

- o Anexo IX do RICMS/MG, Capítulo XVIII, trata das operações relacionadas com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, determinando em seu artigo 192 a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST e em seu artigo 193 a base de cálculo a ser utilizada;

- o artigo 19 do Anexo III do RICMS/96, item 8, concede suspensão do ICMS nas operações de saída de vasilhame nas hipóteses ali aventadas, benefício antes vigente no artigo 28-VIII-§ 2º do RICMS/91;

- no levantamento fiscal, não foram incluídos os botijões cedidos em comodato, sendo os mesmo em número de 29.200, o que ilide a diferença encontrada;

- além disso, havia 4.302 botijões em trânsito, em caminhões que retornaram após a contagem física;

- a saída em comodato está fora do campo de incidência do tributo, além do fato de os botijões pertencerem ao ativo permanente, não se caracterizando como mercadorias;

- a apuração do ICMS é mensal, não havendo previsão legal para o LQFD, mesmo porque não se constatou saldo credor na conta caixa e/ou ativo circulante, ou estouro de caixa, que seria indício de subfaturamento – “saídas abaixo de custo” em GLP com substituição tributária na distribuidora são de impossíveis repercussões tributárias;

- os saldos credores, na conta gráfica, devem ser atualizados monetariamente pela UFIR e corrigido pelo INPC e IPC, antes do lançamento dos débitos da competência subsequentes, conforme jurisprudência do STJ;

- há erros de quantidade no levantamento (cômputo menor que as efetivas saídas documentadas pelas NF emitidas) e de preço médio (apurado ao final de cada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mês e não de cada dia) – anexa quadros referentes ao controle de estoque dos exercícios de 1995, 1996 e 1997;

Discorre exaustivamente sobre conceitos doutrinários relativos ao ICMS e sua base de cálculo;

Entende que a multa isolada deve ser aplicado no percentual de 2%.

Conclui, pedindo o cancelamento do Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 159/163, retificando em parte o lançamento e refutando de modo geral as razões de defesa apresentadas.

Em síntese, aduz os seguintes argumentos:

- em período anterior, a Autuada apresentou junto à Administração Fazendária uma consulta informal – que anexa às fls. 177 – manifestando seu entendimento de que estaria amparada pela Resolução 1.874/89, podendo efetuar o transporte de botijões sem emissão de notas fiscais, por se constituírem de bens de seu ativo imobilizado, que retornariam à empresa, o que lhe foi negado por ter o Fisco constatado que a sua atividade preponderante era o comércio atacadista de botijões destinados ao acondicionamento de GLP;

- inquirido sobre o não recolhimento de diferencial de alíquota por aquisições interestaduais de vasilhames, a Contribuinte alegou que todas as aquisições se destinavam à revenda, empregando para a comercialização de gás apenas os cedidos pelas distribuidoras em regime de comodato, tendo sido inclusive autuado pelo TADO 02.139717.15 – cópia anexada às fls. 178/181;

- há provas de que a Autuada recebia grandes quantidades de vasilhames remetidos por distribuidoras de GLP a título de empréstimo ou locação – anexa cópia de contrato de locação de 55.000 botijões às fls. 182/186;

- o levantamento fiscal restringe-se aos botijões P-13 adquiridos para comercialização e as operações ali computadas para efeito do LQFD são relativas exclusivamente a operações de compra e venda de botijões P-13 e respectivas devoluções devidamente registradas pela Autuada como tais;

- da mesma forma, nas declarações de estoque escrituradas no Livro Registro de Inventário – cujas cópias anexa às fls. 193/196 – não estão incluídos os botijões incorporados ao ativo permanente, uma vez que não se tratam mercadoria destinada à revenda, nem os botijões de terceiros em poder da Autuada (conforme atesta a declaração de fls. 78);

- a Autuada acompanhou e assinou a contagem física de estoque realizada em 11/08/98 sem fazer qualquer ressalva, não sendo lícito que agora alegue sem provas que existiam 29.200 botijões em estoque e 4.302 botijões em trânsito; ademais, as notas fiscais apresentadas como prova – anexadas às fls. 148/153 – se referem a operações relativas a retorno de botijões usados para acondicionamento de GLP, pertencentes ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ativo permanente e/ou recebidos em locação/comodato, que não são objeto deste levantamento;

- sendo assim, o LQFD apurou e exige tributo por saídas desacobertas – de 1995 a 1998 – donde inaproveitáveis as alegações relacionadas com saídas em comodato, saídas de ativo permanente e substituição tributária de GLP e outras de caráter genérico;

- não há presunção de ocorrência do fato gerador. O LQFD é procedimento tecnicamente idôneo para apuração de irregularidades na escrita fiscal do contribuinte, tendo referência expressa na legislação tributária;

- as prestações de serviço de transporte para terceiros são realizadas pela Autuada através de grande frota de caminhões tanques especiais, sendo objeto de contrato com distribuidoras, para entrega do gás a granel entre as diversas unidades operacionais das contratantes, sendo que a Autuada dispõe de Despacho Concessório concedido nos termos do artigo 8º do Anexo IX do RICMS/96, para emissão de CTCRC global por quinzena, sendo estes os conhecimentos de transporte objeto da autuação;

- a sua apuração do ICMS é pelo sistema débito/crédito e ao invés de optar pelo crédito presumido a Impugnante aproveita regularmente os créditos decorrentes das entradas inerentes às prestações de serviço de transporte intermunicipais – conforme faz prova cópia do LRE anexada por amostragem às fls. 187/192 – créditos estes que utiliza para abater débitos relativos a venda de botijões, uma vez que ao emitir os conhecimentos de transporte das prestações de serviço intermunicipais, em que a distribuidora figura como tomadora do serviço, deixa de destacar o ICMS devido pelas prestações, em afronta ao disposto no artigo 30 do RICMS/96 e 163 do RICMS/91;

- a Consulta fiscal direta n.º 902/98 – anexada às fls. 204 – corrobora este entendimento;

- os itens 13.2, 13.3 e 13.4 da Impugnação tratam de questões que não foram levantadas na presente autuação, tais como estouro de caixa e/ou subfaturamento e ainda de correção de saldos credores;

- a análise do “Controle de Estoque” apresentado pela Impugnante às fls. 130/146 dos autos, em confronto com o Registro de Inventário, demonstra cabalmente que houve saída desacoberta de documentos fiscais;

- além disso, o referido “Controle de Estoque” contém erros – prova disso é a divergência existente entre o valor constante do inventário declarado pela Autuada em 31/12/94 e o valor declarado na abertura do levantamento – sendo que em cada exercício o resultado obtido foi simplesmente transferido para o exercício seguinte, ignorando os dados constantes do Registro de Inventário devidamente declarados;

- outro erro presente no levantamento proposto pela Autuada é em relação aos valores das notas fiscais de saída, que em alguns casos foram transferidos para o levantamento por valores superiores aos reais – anexa cópias das notas fiscais 000018 e 000026 (fls. 233/234);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- verifica-se também que a título de “valor de saídas” a Autuada informa o suposto valor de custo dos botijões, em detrimento do real valor da operação que é coincidente com o valor tributável (base de cálculo), corroborando a tese de que o valor oferecido à tributação é de fato inferior ao custo;

- entretanto, apesar dos erros e inconsistências já mencionadas o levantamento anexado pela Impugnante pouco diverge do que é objeto da autuação, que na realidade merece alguns retoques formais, no que se refere à: 1)- inclusão de algumas notas fiscais relativas a venda de botijões, desconhecidas por ocasião do levantamento fiscal; 2)- a exclusão da nota fiscal de entrada n.º 000001 por se tratar de emissão em duplicidade com a nota fiscal 000002 (cópias anexadas às fls. 230/231); 3)- expurgo do ICMS destacado nas operações de entrada e saída, para efeito do custo do estoque remanescente, bem como para efeito de confronto entre o valor da venda e o custo da mercadoria vendida, pois embora esta reformulação seja desfavorável à Autuada, está em consonância com seu próprio levantamento, sendo a forma mais correta de apuração, uma vez que contabilmente o ICMS, por ser recuperável, não compõe o custo; 4)- adoção da data de emissão do documento fiscal em detrimento da data de entrada, conforme proposto pela Impugnante; 5)- exclusão da nota fiscal 006054 de 23/04/97, pois embora admitida no levantamento apresentado pela Autuada, refere-se a entrada de bens para ativo permanente, que não é objeto deste levantamento.

Conclui, pugando pela manutenção do crédito tributário nos valores conforme demonstrado em fls. 238/238.

A Impugnante, intimada da retificação do crédito tributário, se manifesta às fls. 241/247, reiterando que o Auto de Infração está em desacordo com o artigo 142 do CTN, por não apresentar prova documental da infração apontada.

Afirma que o Fisco mudou radicalmente as justificativas para o lançamento suplementar ao homologado, fazendo prova a seu favor, ou no mínimo gerando dúvidas de forma a justificar a aplicação do artigo 112 do CTN.

Argumenta que o agravamento do lançamento exige novo prazo de impugnação de 30 dias, sendo que o notificante concorda com parte da Impugnação, o que deveria ocasionar valor menor de ICMS, MR e MI.

Solicita que seja realizada perícia contábil, de forma a demonstrar que as planilhas constantes no laudo contábil anexado à Impugnação são as que espelham a realidade dos fatos.

Ratifica as demais argumentações apresentadas na Impugnação anterior.

A Auditoria Fiscal determinou a realização da Diligência de fls. 268, solicitando a abertura de vistas do processo à Autuada, bem como que lhe fosse informada a possibilidade de pagamento do crédito tributário com as reduções e prazos retroativos à fase do Termo de Ocorrência, tendo em vista a majoração do valor originalmente lançado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprida a Diligência (documentos de fls. 269/270), a Autuada reitera suas razões de defesa às fls. 271, anexando documento que informa a concessão de liminar na ADIN 1.951, suspendendo, até a decisão final da ação, a eficácia do artigo 51 do Decreto 38.104/96.

O Fisco, por sua vez, manifesta-se às fls. 303/316, reiterando todas as argumentações já apresentadas anteriormente, acrescentando que a Impugnante não contestou os erros já apontados em seu levantamento, concordando portanto que o mesmo é inconsistente, não existindo, em conseqüência, razão para a realização de perícia.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 330/339, opina pela procedência parcial do Lançamento.

---

### **DECISÃO**

Inicialmente, quanto a perícia requerida, além de não se revestir o pedido das formalidades exigidas no artigo 98 da CLTA, a mesma mostra-se desnecessária, tendo em vista que a documentação constante dos autos, é suficiente para a análise de toda a matéria ali constante, devendo pois ser indeferida nos termos do artigo 116, inciso I da CLTA/MG.

Quanto o mérito, a 1ª infração que relata a peça fiscal refere-se à falta de destaque do ICMS nos CTCRC emitidos pela Autuada.

Conforme informado pelo Fisco, a Autuada realiza prestações de serviço de transporte para terceiros por meio de frota de caminhões tanques especiais mantendo contrato com distribuidoras, tomadoras do serviço, para entrega do gás a granel entre as diversas unidades operacionais das contratantes, sendo que a Autuada dispõe de Despacho Concessório (fls. 206) concedido nos termos do artigo 8º do Anexo IX do RICMS/96, para emissão de CTCRC global por quinzena, sendo estes os conhecimentos de transporte objeto da autuação.

O sistema de apuração do ICMS utilizado pela Impugnante é o débito/crédito sendo que, ao invés de optar pelo crédito presumido ela aproveita regularmente os créditos decorrentes das entradas inerentes às prestações de serviço de transporte internas (intermunicipais) – conforme faz prova cópia do LRE anexada por amostragem às fls. 187/192 – créditos estes que utiliza para abater débitos relativos a venda de botijões, uma vez que ao emitir os conhecimentos de transporte das prestações de serviço internas, em que a distribuidora figura como tomadora do serviço, deixa de destacar o ICMS devido pelas prestações, em afronta ao disposto no artigo 30 do RICMS/96 e 163 do RICMS/91.

A Consulta fiscal direta n.º 902/98(fl. 204) deixa claro que a transportadora fica desobrigada de recolher em separado o imposto relativo à prestação de serviço de transporte de mercadorias sujeitas a substituição tributária, desde que não utilize créditos fiscais a elas relacionados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, as cópias do LRE anexadas às fls. 187/192 demonstram que a Autuada se credita do imposto relativo às entradas relacionadas com as prestações de serviço de transporte que promove, a teor dos créditos ali anotados referentes a combustível, pneus e câmaras.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS e MR relacionadas com tal infração.

Quanto às saídas desacobertadas de botijões P-13, claro está nos autos, que apenas esse tipo de vasilhame ensejou cobrança de tributo e multas por saídas desacobertadas.

Diferentemente do que afirma a Impugnante, a matéria da controvérsia não abarca saídas de vasilhame para envasamento (e seu retorno), amparadas pela suspensão, e muito menos operações com gás liquefeito de petróleo, vinculadas ao regime de substituição tributária.

O Fisco optou pelo LQFD para averiguar a regularidade/irregularidade fiscal das operações realizadas pelo contribuinte.

A técnica, é idônea e encontra respaldo no RICMS de 1991 e no de 1996 (artigos 838 e 194, respectivamente).

Operou-se com quatro exercícios, três fechados (95, 96 e 97) e um aberto (98), procedendo-se à contagem de estoque, conforme documentos de fls. 07/08.

Mediante intimação (fl. 69 e 71), a Fiscalizada informou os estoques de botijões disponíveis à comercialização (inventários às fls. 193/196), fazendo constar que os registros de inventário não incluíam os botijões de terceiros em seu poder (fl. 78 – resposta ao quesito n.º 3) e que incluíam os botijões próprios em mãos de terceiros (fl. 78 – resposta ao quesito n.º 5).

Essa informação torna ineficazes alegações posteriores, de que do levantamento fiscal não constavam os botijões cedidos em comodato.

Com base nos livros da escrita fiscal, os fiscais autuantes detectaram diferenças nos exercícios fiscalizados, que indicam a ocorrência de saídas desacobertadas de documentação fiscal.

Então, com fulcro no artigo 53 inciso IV c/c inciso IV do artigo 54 da parte geral do RICMS/96, o Fisco tomou como referência o preço unitário ponderado de custo/saída dos finais de exercício do botijão P-13 e embutiu o ICMS à alíquota de 18%, obtendo, desse modo, o montante tributável.

Tal procedimento foi utilizado pelo Fisco na retificação do Auto de Infração, em função de ter sido acatado o “Controle de Estoque” apresentado pela Autuada às fls. 130/146, da mesma forma que foi acatado o uso da data de emissão das notas fiscais, em detrimento da data de entrada; embora isto tenha ocasionado majoração do valor autuado, tal problema foi sanado com a reabertura dos prazos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

originais, desde a fase de **TO**, para o contribuinte efetuar o pagamento com os descontos máximos permitidos pela legislação ou mesmo para apresentar nova impugnação.

Isto significa que, ao acatar o demonstrativo efetuado pela Autuada, o Fisco expurgou o ICMS dos valores relacionados com as operações de entrada e saída.

Observe-se que a Autuada, ao realizar seu “Controle de Estoque”, expurgou o ICMS também do valor declarado no Registro de Inventário do exercício de 1994, ao utilizá-lo como EI para o início do levantamento, referente a 1995; vê-se que a Autuada assim procedeu no intuito de se beneficiar, pretendendo reduzir as diferenças relacionadas com saídas abaixo do custo apuradas pelo Fisco.

Isto porque, analisando-se os exercícios de 1996 e 1997, verifica-se que o valor unitário constante do registro de inventário (R\$13,12) está muito aquém dos valores unitários (média) das entradas ocorridas, indicando que a Autuada avalia seu estoque da mesma forma que efetua seu controle, ou seja, indicando os valores sem a inclusão do ICMS.

Correto, portanto, o procedimento fiscal, que considerou estar o ICMS já expurgado do valor do estoque declarado no Registro de Inventário.

A Impugnante argumenta que o feito está embasado em presunção, mas não explica, de maneira convincente, a razão das diferenças detectadas entre as quantidades do estoque constantes do “Controle” apresentado e aquelas registradas no livro próprio.

Da análise do trabalho fiscal resultante da retificação do AI (planilha de fls. 164/176), vê-se que os registros de entradas e saídas são inteiramente coincidentes com os registros constantes do “Controle de Estoque” apresentado pela Autuada, exceção feita à nota fiscal 006054 de 23/04/97, relativa a entrada de 840 botijões P-13, excluída pelo Fisco por se tratar de entrada de bens para o ativo permanente (exclusão esta que obviamente beneficia a Autuada).

Desta forma, as diferenças encontradas se referem exatamente ao confronto, no final de cada exercício, entre as quantidades constantes do levantamento e aquelas registradas no Livro Registro de Inventário.

A presunção de legitimidade do AI prevalece, visto que dos autos constam elementos suficientes à conclusão de saídas desacobertadas, não tendo a Acusada provado o contrário, sendo legítimo também o arbitramento efetuado, a teor das disposições regulamentares.

O Auto de Infração exige, ainda, imposto e multa de revalidação relativa a saídas abaixo do custo, também detectadas através de LQFD. O trabalho fiscal está totalmente embasado nas operações de entrada e saída devidamente registradas pela Contribuinte.

A Impugnante anexa o documento de fls. 275, informando o deferimento de medida liminar em ação direta de inconstitucionalidade (ADIN 1951-MG)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

suspendendo, até decisão final da ação, a eficácia do artigo 51 do Decreto 38.104/96, que determina que “*em qualquer hipótese, o valor tributável não poderá ser inferior ao custo da mercadoria ou da prestação do serviço*”, dispositivo legal este que embasa as exigências de ICMS e MR relativas ao item 2 do Auto de Infração.

Cópia da citada decisão anexa, demonstra que a esta foi dado efeito *ex nunc*, ou seja, daquela data em diante (13/10/99), não atingindo o presente feito fiscal, cuja formalização do lançamento ocorreu em 12 de janeiro de 1999, conforme AR de fls. 103 dos autos.

A infração (saída abaixo do custo) foi corretamente apurada através do LQFD, sendo que a Impugnante nada apresentou que possa ilidir as exigências fiscais.

No que tange à questão da não correção de saldos credores mensais, para efeito de recomposição da conta gráfica, não cabe razão à Impugnante, uma vez que tal pretensão encontra-se desguarnecida de previsão legal.

Por derradeiro, não há como acatar a argumentação no sentido de que a penalidade pecuniária aplicável à hipótese de saída desacobertada, seria de 2% e não de 40%, como fez o Fisco.

A pena cominada para saída desacobertada foi corretamente aplicada, inclusive sua redução a 20%, nos termos do artigo 55, II, “a”, da Lei 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar o pedido de realização de prova pericial. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que, na apuração das bases de cálculo das saídas desacobertadas apuradas em Levantamento Quantitativo, seja observada a média ponderada de preços unitários de saída, conforme previsto no § 5º do artigo 838 do RICMS/91 e no inciso IX do artigo 54 do RICMS/96. Decisão ilíquida nos termos do artigo 69, § 5º, do Regimento Interno do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cleomar Zacarias Santana e Francisco Maurício Barbosa Simões.

**Sala das Sessões, 04/10/00.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

**Edmundo Spencer Martins**  
**Relator**

/G