

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.295/23/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001746953-63  
Impugnação: 40.010153758-97  
Impugnante: Posto Avenida Limitada  
IE: 062009293.00-76  
Coobrigados: Augusto Joaquim Picarro  
CPF: 027.764.568-91  
Ciro Augusto Bergomi Picarro  
CPF: 042.088.886-10  
Konstantinos Haralambos Antypas  
CPF: 063.193.198-87  
Proc. S. Passivo: CIRO AUGUSTO BERGOMI PICARRO  
Origem: DFT/Contagem - 2

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS – DOCUMENTO EXTRAFISCAL - COMBUSTÍVEL.** Constatadas a entrada e saída de mercadorias sujeitas à substituição tributária (gasolina comum e etanol) desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento com os documentos fiscais da Autuada. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, observado para essa última o limitador do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal. Para as saídas desacobertas foi exigida apenas a citada multa isolada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MANIPULAÇÃO DE ENCERRANTES.** Constatado, mediante análise de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento e dos Relatórios Gerenciais do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), que houve redução dos totalizadores dos encerrantes das bombas de combustíveis, com o claro intuito de ocultar entradas de combustíveis desacobertas de documentação fiscal. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º do mesmo dispositivo legal.

**Lançamento Procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, no período de 11/03/19 a 10/06/19, das irregularidades a seguir, apuradas mediante cotejo entre os controles extrafiscais apreendidos no Estabelecimento Autuado, os documentos fiscais emitidos pela Contribuinte e sua escrita fiscal:

1. dar entrada em mercadorias sujeitas à substituição tributária (gasolina e etanol) desacobertadas de documentação fiscal.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II c/c o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

2. dar saída em mercadorias sujeitas à substituição tributária (gasolina e etanol) desacobertadas de documentação fiscal.

Exigência apenas da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

3. promover a manipulação (adulteração) dos valores registrados nos encerrantes das bombas de abastecimento de combustíveis, no intuito de ocultar a realização de operações de entrada e saída desacobertadas de documento fiscal.

Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXVI c/c § 3º, da Lei nº 6.763/75 para cada constatação de manipulação dos encerrantes, conforme detalhado no Anexo 09.

Os 3 (três) sócios-administradores da Autuada, Srs. Konstantinos Haralambos Antypas, Ciro Augusto Bergomi Picarro e Augusto Joaquim Picarro foram incluídos como Coobrigados no polo passivo da autuação, em razão de prática de atos com infração à lei (dar entrada e saída em mercadorias desacobertadas de documento fiscal, bem como promover a manipulação dos encerrantes das bombas de abastecimento), nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II, da Lei 6.763/75.

O processo encontra-se instruído com os seguintes documentos e anexos: Auto de Apreensão e Depósito – **AAD 013295**, de 27/06/19; **Auto de Intimação** para acompanhamento do processo de deslacrção do material apreendido; Auto de Início da Ação Fiscal – **AIAF nº 10.000035581-66** e respectiva data de ciência; **Relatório Fiscal**; **Anexo 01**: planilha dos relatórios de fechamento de caixa por turno apreendidos e confronto com a escrita fiscal do contribuinte; **Anexo 02**: demonstrativo das entradas desacobertadas, cálculo do ICMS/ST e multas correspondentes; **Anexo 03**: planilha de notas fiscais eletrônicas de entradas de combustíveis do período fiscalizado e cálculo do preço médio de aquisições; **Anexo 04**: DANFES das notas fiscais eletrônicas de entradas de combustíveis; **Anexo 05**: Atos COTEPE com Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) de combustíveis; **Anexo 06**: demonstrativo das saídas desacobertadas e cálculo das multas isoladas correspondentes; **Anexo 07**: Livros de Movimentação de Combustíveis; **Anexo 08**: relação dos ECFs autorizados para o

contribuinte; **Anexo 09**: demonstrativo de manipulação de encerrantes conforme controle paralelo e cálculo da multa isolada correspondente; **Anexo 10**: Demonstrativo do Crédito Tributário – resumo; **Anexo 11**: Autos de Deslacração e seus anexos; **Anexo 12**: procuração e cópia do documento do outorgado; **Anexos 13 a 18**: cópias dos relatórios de fechamento de caixa por turno apreendidos; **Anexos 19 a 21**: cópias dos comprovantes de depósitos em dinheiro por turno apreendidos; **Anexos 22 a 26**: cópias dos relatórios gerenciais apreendidos emitidos pelo ECF autorizado BE091810100011216719; **Anexo 27**: telas SICAF - dados cadastrais; **Anexo 28**: cópia do Contrato Social e alterações; **Anexo 29**: cópia dos Livros de Registro de Entradas e Saídas do período autuado.

### **Da Impugnação**

Inconformado, o Coobrigado **Ciro Augusto Bergomi Picarro** apresenta Impugnação às págs. 1.523/1.545, acompanhada dos documentos de págs. 1.546/1.554.

Afirma, em muita apertada síntese, o que segue.

- o Auto de Infração (AI) é nulo, visto que eivado de ilegalidades decorrentes da falta de citação dos dispositivos legais que permitem a incidência das multas exigidas, ofendendo o art. 89 do RPTA;

- nulidade do lançamento, tendo em vista que a Fiscalização desconsiderou as operações de circulação de combustíveis efetivadas pela Autuada sem, no entanto, observar a legislação vigente sobre o tema, especialmente, a intimação do Contribuinte para prestar esclarecimentos e apresentar provas no prazo de 20 (vinte) dias, nos termos do art. 83 do RPTA. Cita jurisprudência judicial e aduz violação ao art. 21 do Código de Defesa do Contribuinte de Minas Gerais (Lei nº 13.515/00);

- que *“o fato gerador se efetivou em um período limitado, enquanto a multa é fixada em datas que superam, e muito, a própria ocorrência do tributo em questionamento”*, havendo divergência entre o período de aplicação da multa e a ocorrência do fato gerador;

- o Auto de Infração demorou mais de 2 (dois) anos para ser lavrado, em total desconsideração à legislação vigente e, ainda, não especificou a alíquota pela qual se calculou o tributo devido. Acrescenta que o Fisco utilizou o PMPF previsto em Ato Cotepe, mas não mencionou qual o período e o ato específico a ser considerado, olvidando-se os termos do Convênio ICMS nº 110/07, que definiu a sistemática de fixação do valor referente ao PMPF dos combustíveis;

- o PMPF do etanol não pode ser utilizado pelo seu valor integral, como procedeu o Fisco, pois o suposto ICMS devido a Minas Gerais não pode alcançar o montante total desse PMPF, que diz respeito a toda a cadeia de circulação, até o consumidor final da mercadoria, que não necessariamente se concluirá em Minas Gerais. Acrescenta que o valor efetivo de venda do etanol na região metropolitana de Belo Horizonte é inferior ao PMPF e conclui que no RE nº 593.849, o STF já reconheceu a inconstitucionalidade da exigência de ICMS com base em pauta fiscal de operações futuras;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- O Fisco não observou os termos do Convênio ICMS nº 110/07, que definiu a sistemática de fixação do valor referente ao PMPF de combustíveis, de forma que a base de cálculo utilizada no lançamento é superior à efetivamente praticada nas operações;

- a alíquota utilizada pelo Fisco não observou o princípio da Seletividade em função da Essencialidade do produto, em ofensa ao art. 155, § 2º, inciso III, da CF/88. Cita doutrina e jurisprudências do STF sobre o tema;

- para fixar o valor do ICMS/ST devido, seria necessário considerar a alíquota interestadual incidente, bem como a diferença em relação a alíquota interna, possibilitando, inclusive, computar os créditos definidos na operação anterior;

- as multas superam em mais de 4 (quatro) vezes o valor do tributo, possuindo nítido caráter abusivo e confiscatório, razão pela qual devem ser reduzidas. Cita doutrina e jurisprudência sobre o tema e afirma que o STF concluiu, em decisão proferida na sistemática da Repercussão Geral (art. 543-A do CPC/73, vigente à época da decisão), que a multa não pode ser superior a 100% do valor do tributo devido, o que deve ser observado por todos os tribunais, inclusive os administrativos.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 1.557/1.578, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Registra-se, por oportuno, que, nos termos do art. 10 da Resolução nº 5.336, de 10/01/20 (MG de 11/01/20), que dispõe sobre o Processo Tributário Administrativo Eletrônico relativo a crédito tributário formalizado mediante Auto de Infração – e-PTA- Crédito (disponível em [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/aceso\\_ao\\_e-pta/](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/aceso_ao_e-pta/)), para cada representado, a impugnação deve ser apresentada de forma individual, o que não foi observado no presente processo:

Art. 10 - Caso o procurador represente mais de um sujeito passivo no mesmo processo, deverá apresentar, para cada representado, impugnação e recurso de forma individual.

Dessa forma, a peça de defesa apresentada foi atribuída somente à Autuada, sem prejuízo da análise de todo o seu conteúdo.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria deste Conselho emite, então, seu parecer, no qual opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto ao mérito, opina pela procedência do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

### **Das Preliminares**

Inicialmente, a Defesa alega que o Auto de Infração (AI) é nulo, visto que eivado de ilegalidades decorrentes da falta de citação dos dispositivos legais que permitem a incidência das multas exigidas, ofendendo o art. 89 do RPTA.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas e estão claramente listadas no Auto de Infração (págs. 02/03).

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 89 a 93 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Compulsando os autos, fica evidente que a Fiscalização cumpriu todos os requisitos previstos na legislação tributária para assegurar a validade do ato de lançamento e as garantias da ampla defesa e do contraditório, tendo sido concedidos todos os prazos legalmente previstos para manifestação e apresentação de provas por parte da Autuada e dos Coobrigados.

Todos os procedimentos para a constituição do crédito tributário foram observados pelo Fisco: verificação do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo, identificação do sujeito passivo e aplicação da penalidade cabível.

O campo “Relatório” do Auto de Infração (págs. 02) e o documento complementar ao AI denominado “Relatório Fiscal” (págs. 13/17) descrevem claramente as irregularidades apuradas e a metodologia utilizada pelo Fisco no lançamento.

Além disso, os dispositivos legais e regulamentares descumpridos pela Autuada estão citados no campo próprio do AI, denominado “BASE LEGAL / INFRINGÊNCIA” (págs. 02/03), assim com aqueles que amparam as penalidades exigidas, que podem ser vistos no campo “PENALIDADE” do AI (págs. 03).

Ademais, vale ressaltar que a Autuada foi cientificada acerca do início da ação fiscal por meio do seu Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), mediante o AIAF nº 10.000035581-66, cuja ciência ocorreu em 17/09/20 (págs. 09/12).

Assim, sem razão o argumento, devendo ser afastada a alegação de nulidade.

Em seguida, a Defesa alega nulidade do lançamento, sob o fundamento de que a Fiscalização desconsiderou as operações de circulação de combustíveis efetivadas pela Autuada sem, no entanto, observar a legislação vigente sobre o tema, especialmente, a intimação do Contribuinte para prestar esclarecimentos e apresentar provas no prazo de 20 (vinte) dias, nos termos do art. 83 do RPTA. Cita jurisprudência judicial e aduz violação ao art. 21 do Código de Defesa do Contribuinte de Minas Gerais (Lei nº 13.515/00).

No entanto, razão não lhe assiste.

Destaque-se que a Defesa está completamente equivocada, pois o presente Auto de Infração não está baseado no procedimento de desconconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários, previsto nos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 e regulamentado pelos arts. 83 a 84-A do RPTA.

O procedimento de desconconsideração tem fundamento no art. 116, parágrafo único, do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104/01, e tem por objeto atos ou negócios jurídicos praticados **de acordo com a lei civil ou comercial** (portanto, lícitos do ponto de vista da legislação), mas que tenham por finalidade apenas dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Observe-se o dispositivo:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Nesse procedimento, os atos jurídicos praticados são lícitos do ponto de vista do direito privado e mantêm-se plenamente hígidos em relação aos seus efeitos jurídicos negociais, sendo afastados apenas os efeitos tributários desses atos, tendo em vista a falta de qualquer propósito comercial que não a exclusiva redução ou postergação do pagamento do tributo incidente na operação ou prestação.

No entanto, o presente lançamento cuida de operações praticadas **com infração à lei** (portanto, ilícitas), quais sejam, entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal e manipulação dos encerrantes de bombas de combustíveis, apuradas com base em documentos extrafiscais/paralelos de controle de operações com combustíveis, apreendidos no estabelecimento da Autuada.

Inclusive, os controles paralelos (extrafiscais) da movimentação dos combustíveis, formados por “Relatórios de Fechamento de caixa por turnos” e “comprovantes de depósito em dinheiro das vendas realizadas”, podem ser vistos nos Anexos 13 a 21 dos autos (págs. 995/1.317).

Tais condutas ilícitas atraem a incidência da regra geral relativa ao lançamento de ofício, prevista no art. 149 do CTN, mormente nos incisos I, VI e VII:

Art. 149. **O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:**

I - quando a lei assim o determine;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - quando se comprove **ação ou omissão do sujeito passivo**, ou de terceiro legalmente obrigado, **que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária**;

VII - quando se comprove que **o sujeito passivo**, ou terceiro em benefício daquele, **agiu com dolo, fraude ou simulação**;

(Destacou-se)

De fato, o próprio art. 205, parágrafo único, da Lei nº 6.763/75 exclui expressamente do procedimento de descon sideração as condutas ilícitas, especialmente aquelas praticadas com dolo, fraude ou simulação (hipótese dos autos), como se pode ver no próprio texto do dispositivo:

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão descon siderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no caput **não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto**.

(Destacou-se)

O “procedimento distinto” citado no trecho final do parágrafo único, supra, nada mais é do que o “lançamento de ofício” do art. 149 do CTN, no qual a Defesa será exercida no prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação do lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 117 do RPTA, como de fato se deu:

Art. 117. **A impugnação será apresentada em petição escrita, dirigida ao Conselho de Contribuintes, no prazo de trinta dias contados da intimação do lançamento de crédito tributário** ou do indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário.

(Destacou-se)

Por fim, o citado art. 21 da Lei nº 13.515/00 (Código de Defesa do Contribuinte) trata da abusividade de eventuais exigências fiscais que contrariem a legislação tributária, situação que não restou configurada no presente, como se viu:

Art. 21. Considera-se abusiva a exigência da autoridade administrativa, tributária ou fiscal que contrarie os princípios e regras do sistema jurídico e, em especial, da legislação tributária.

Pelas razões acima, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no período de 11/03/19 a 10/06/19, das irregularidades a seguir, apuradas mediante cotejo entre os controles extrafiscais apreendidos no Estabelecimento Autuado, os documentos fiscais emitidos pelo contribuinte e sua escrita fiscal:

1. dar entrada em mercadorias sujeitas à substituição tributária (gasolina e etanol) desacobertadas de documentação fiscal.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II c/c o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

2. dar saída em mercadorias sujeitas à substituição tributária (gasolina e etanol) desacobertadas de documentação fiscal.

Exigência apenas da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

3. promover a manipulação (adulteração) dos valores registrados nos encerrantes das bombas de abastecimento de combustíveis, no intuito de ocultar a realização de operações de entrada e saída desacobertadas de documento fiscal.

Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXVI c/c § 3º, da Lei nº 6.763/75 para cada constatação de manipulação dos encerrantes, conforme detalhado no Anexo 09.

De início, pela sua clareza e objetividade, faz-se importante transcrever os tópicos “4” e “5” do documento denominado “Relatório Fiscal” (págs. 13/15) que contém a descrição resumida do contexto fático em que se desenvolveu a ação fiscal e a formalização do presente crédito tributário. Observe-se:

### **RELATÓRIO FISCAL**

#### **AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 01.001746953-63**

(...)

#### **4. IRREGULARIDADES APURADAS:**

CONSTATOU-SE QUE A AUTUADA, NO PERÍODO DE 11/03/2019 A 10/06/2019, PROMOVEU ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS (ÁLCOOL CORRESPONDENTE AO ITEM 1.1, E GASOLINA CORRESPONDENTE AO ITEM 2.1, AMBOS DO CAPÍTULO 6 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/MG) DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL APURADAS MEDIANTE CONFRONTO ENTRE OS CONTROLES EXTRAFISCAIS APREENDIDOS NO ESTABELECIMENTO AUTUADO E A ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE, DEIXANDO DE RECOLHER ICMS/ST NO VALOR ORIGINAL DE R\$ 583.600,13. VERIFICOU-SE TAMBÉM A MANIPULAÇÃO DOS TOTALIZADORES DOS ENCERRANTES (INSTRUMENTOS DE MEDIÇÃO DE VOLUME) DAS BOMBAS DE COMBUSTÍVEIS, APURADA MEDIANTE A ANÁLISE DA EVOLUÇÃO IRREGULAR DOS ENCERRANTES CONSTANTES NOS CONTROLES EXTRAFISCAIS APREENDIDOS NO ESTABELECIMENTO DO AUTUADO.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TAIS CONSTATAÇÕES TIVERAM ORIGEM EM OPERAÇÃO ESPECIAL DENOMINADA “CICLO DE OTTO”, REALIZADA EM 27/06/2019, DESENVOLVIDA EM CONJUNTO PELA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS (SEF/MG), A POLÍCIA CIVIL DE MINAS GERAIS (PC/MG), INSTITUTO DE METROLOGIA E QUALIDADE DO ESTADO DE MINAS GERAIS (IPEM/MG) E A AGÊNCIA NACIONAL DE PETRÓLEO (ANP). FRUTOS DESSA OPERAÇÃO, CONSTAM ANEXOS A ESTE AUTO AS CÓPIAS DOS CONTROLES PARALELOS DE FECHAMENTO DE CAIXA POR TURNO PREENCHIDOS MANUALMENTE (ANEXOS 13 A 18), DOS COMPROVANTES DE DEPÓSITOS DOS RECEBIMENTOS EM DINHEIRO (ANEXOS 19 A 21) E DOS RELATÓRIOS GERENCIAIS EMITIDOS PELO ECF AUTORIZADO BE091810100011216719 (ANEXOS 22 A 26).

A PARTIR DO CONFRONTO DOS DADOS DAS DIVERSAS ANOTAÇÕES DOS ENCERRANTES DE CADA BICO DAS BOMBAS DE COMBUSTÍVEIS CONTIDAS NOS CONTROLES EXTRAFISCAIS APREENDIDOS, OS QUAIS REPRESENTAM O MOVIMENTO DIÁRIO DE VENDA DO POSTO REVENDEDOR AUTUADO, COM AS INFORMAÇÕES DE VENDAS REGISTRADAS NO EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL BE091810100011216719 E TAMBÉM DECLARADAS PELA CONTRIBUINTE EM SUA ESCRITA FISCAL NO MESMO PERÍODO, FOI POSSÍVEL APURAR AS ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS (ÁLCOOL/GASOLINA) DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, NO PERÍODO DE 11/03/2019 A 10/06/2019.

AS ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL CONSTAM DA PLANILHA ANEXA AO AUTO DE INFRAÇÃO DENOMINADA “DEMONSTRATIVO DAS ENTRADAS DESACOBERTADAS, CÁLCULO DO ICMS/ST E MULTAS CORRESPONDENTES”, CONFORME ANEXO 02.

A SISTEMÁTICA DO TRABALHO CONSISTIU PRIMEIRAMENTE NA APURAÇÃO DA QUANTIDADE DE COMBUSTÍVEL ADQUIRIDA PELA AUTUADA, PARTINDO DA QUANTIDADE EFETIVAMENTE VENDIDA NO PERÍODO E REGISTRADA NO CONTROLE EXTRAFISCAL APREENDIDO NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE. NA AUSÊNCIA DESTAS INFORMAÇÕES, AS BASES DE DADOS FORAM AS VENDAS DECLARADAS EM SUA ESCRITA FISCAL, CONFORME LIVROS DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS CUJAS CÓPIAS CONSTAM DO ANEXO 07. CONSIDERANDO-SE QUE O VALOR TOTAL DE COMPRAS É IGUAL À SOMA DAS VENDAS DO CONTROLE PARALELO ADICIONANDO-SE O ESTOQUE FINAL E DEDUZINDO-SE O ESTOQUE INICIAL, E CONFRONTADO O RESULTADO DESTA EQUAÇÃO (COMPRAS TOTAIS) COM AS COMPRAS ACOBERTADAS POR DOCUMENTOS FISCAIS (ANEXOS 03 E 04), CONSTATOU-SE A AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (ÁLCOOL E GASOLINA) SEM A NECESSÁRIA DOCUMENTAÇÃO FISCAL. SOBRE ESTA DIFERENÇA FOI EXIGIDO O ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C O § 2º, INCISO III E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II C/C O § 2º, INCISO I, TODOS DA LEI Nº 6763/75. IMPORTANTE RESSALTAR QUE A BASE DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CÁLCULO DA MULTA ISOLADA POR ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS LEVOU EM CONSIDERAÇÃO O PREÇO MÉDIO DAS AQUISIÇÕES COM NOTA FISCAL NO PERÍODO AUTUADO, CONFORME DETALHAMENTO CONSTANTE DO ANEXO 03.

POR MEIO DO CONFRONTO DOS VALORES DO MESMO MOVIMENTO DE VENDAS (CONTROLES EXTRAFISCAIS) SUPRACITADO COM OS RELATÓRIOS GERENCIAIS EMITIDOS PELO ECF AUTORIZADO BE091810100011216719 E OS DADOS CONSTANTES DOS LIVROS DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DO SPED, APUROU-SE, TAMBÉM, SAÍDAS DE MERCADORIAS (ÁLCOOL/GASOLINA) DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONFORME CÁLCULOS DESCRITOS NO ANEXO 06. EXIGIU-SE A MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II C/C O § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6763/75, CUJA BASE DE CÁLCULO LEVOU EM CONSIDERAÇÃO O PREÇO DE VENDA PRATICADO PELO CONTRIBUINTE PARA CADA COMBUSTÍVEL CONFORME INFORMAÇÕES DOS CONTROLES PARALELOS.

QUANTO À MANIPULAÇÃO DOS ENCERRANTES, IMPORTANTE SALIENTAR QUE OS MESMOS SÃO DISPOSITIVOS TOTALIZADORES DE VOLUMES, NOS QUAIS SE DEVE ACUMULAR A QUANTIDADE VENDIDA, PELO POSTO REVENDEDOR, DE CADA UM DOS COMBUSTÍVEIS, NÃO PODENDO SER PASSÍVEL DE REDUÇÃO COMO RESTOU COMPROVADO NOS DOCUMENTOS EXTRAFISCAIS APREENDIDOS NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, CONFORME ANEXOS 09 E 13 A 18. AO ANALISAR AS ANOTAÇÕES DE ENCERRANTES INICIAL E FINAL DOS CONTROLES PARALELOS, É POSSÍVEL CONSTATAR AS REDUÇÕES INDEVIDAS, VEZ QUE APRESENTAM VALORES QUE CRESCEM E DECRESCEM AO LONGO DA LINHA DO TEMPO. OS VALORES DEVERIAM, REITERANDO, APENAS CRESCER, E SÃO MANIPULADOS COM INTUITO DE OCULTAR A COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEL SEM O DEVIDO ACOBERTAMENTO DE DOCUMENTO FISCAL.

INCLUSIVE, TAL VALOR REDUZIDO É DECLARADO COMO VENDA REAL NO LMC PELO CONTRIBUINTE, HAVENDO MANIPULAÇÃO TAMBÉM DOS LIVROS DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS NO QUE SE REFEREM AOS ENCERRANTES E SAÍDAS REALIZADAS, DE FORMA QUE NELE SEJAM REGISTRADOS OS VALORES ALTERADOS, SENDO QUE O VOLUME ADQUIRIDO SEM NOTA FISCAL É OBVIAMENTE MASCARADO, ASSIM COMO O VOLUME DE VENDAS REAIS. RESSALTE-SE AINDA QUE O SOMATÓRIO TOTAL DE REDUÇÕES IRREGULARES DOS ENCERRANTES (ANEXO 09) SE APROXIMA MUITO AO MONTANTE DE ENTRADAS DESACOBERTADAS DE COMBUSTÍVEIS APURADAS POR MEIO DE CONCLUSÃO FISCAL, CONFORME ANEXO 02.

ESCLARECEMOS QUE AS CÓPIAS DOS LIVROS DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS COM AS RESPECTIVAS ASSINATURAS DIGITAIS CONSTAM DO ANEXO 07, E FORAM GERADAS A PARTIR DO PROGRAMA VALIDADOR E ASSINADOR DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – PVA.

A INTERVENÇÃO INDEVIDA NOS ENCERRANTES VISA OCULTAR A COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEL SEM O DEVIDO ACOBERTAMENTO DE DOCUMENTO FISCAL, COM PERDAS PARA OS COFRES PÚBLICOS. ACERCA DE TAL IRREGULARIDADE FOI EXIGIDA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO XXVI C/C § 3º DA LEI Nº 6.763/75, APLICADA EM CADA DIA EM QUE SE CONSTATOU O COMETIMENTO DA INFRAÇÃO, CONFORME DETALHAMENTO CONSTANTE DO ANEXO 09.

FACE AO EXPOSTO ACIMA, LAVROU-SE O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO PARA EXIGIR O ICMS/ST, MULTAS E ACRÉSCIMOS LEGAIS CABÍVEIS.

#### 5. BASE DE DADOS PARA AUTUAÇÃO

TODOS OS CONTROLES EXTRAFISCAIS QUE EMBASARAM O PRESENTE LANÇAMENTO, APREENDIDOS NA OPERAÇÃO ESPECIAL “CICLO DE OTTO”, FORAM NAQUELA OPORTUNIDADE DISCRIMINADOS NO AUTO DE APREENSÃO E DEPÓSITO – AAD Nº 013295, DE 27/06/2019.

EM 05/07/2019, A EMPRESA RECEBEU “AUTO DE INTIMAÇÃO” PARA ACOMPANHAR A DESLACRAÇÃO DOS INVÓLUCROS CONTENDO O MATERIAL APREENDIDO NA CITADA OPERAÇÃO. POSTERIORMENTE, EM 10/07/2019, QUANDO DA DESLACRAÇÃO DE TAIS INVÓLUCROS, OS DOCUMENTOS APREENDIDOS FORAM DETALHADAMENTE RELACIONADOS CONFORME ANEXOS AOS AUTOS DE DESLACRAÇÃO REFERENTES AO AAD Nº 013295 (ANEXO 11). TODO O PROCESSO DE DESLACRAÇÃO FOI ACOMPANHADO PELO REPRESENTANTE DA EMPRESA CONFORME PROCURAÇÃO CONSTANTE DO ANEXO 12.

Saliente-se que o procedimento de “conclusão fiscal” utilizado pelo Fisco para apurar, de forma reversa, as entradas desacobertadas a partir da soma das saídas acobertadas e desacobertadas da mesma mercadoria, é um procedimento fiscal tecnicamente idôneo, amparado no art. 194, inciso V, do 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:

(...)

**V - conclusão fiscal;**

(Destacou-se)

Em suma, tendo a própria Autuada realizado seus controles paralelos com as anotações de vendas de combustíveis, cujos valores diferem daqueles consignados nos Livros de Movimentação de Combustíveis (LMCs), a Fiscalização os analisou em comparação com os dados registrados na escrita fiscal.

As irregularidades constatadas podem ser identificadas mediante o confronto entre esses documentos extrafiscais supracitados e os documentos fiscais da empresa, tais como os Relatórios Gerenciais do ECF autorizado (Anexos 22 a 26 – págs. 1.318/1.454), os livros escriturados pela Impugnante, especialmente os LMCs

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Anexo 7 – págs. 57/980) e os livros de Registro de Entradas e Saídas (Anexo 29 – págs. 1.491/1.509), o que reforça que o trabalho do Fisco baseou-se em provas concretas de infrações à legislação tributária (e não em procedimento de desconsideração de ato ou negócio jurídico para fins tributários, como chega a alegar a Defesa no âmbito das preliminares).

Destaque-se que as entradas de combustíveis desacobertadas de documentação fiscal constam da planilha anexa ao Auto de Infração denominada “Demonstrativo das Entradas Desacobertadas, Cálculo do ICMS/ST e Multas Correspondentes” (Anexo 02 do e-PTA).

A sistemática do trabalho desenvolvido consistiu, primeiramente, na apuração da quantidade total de combustível adquirida pela Autuada, partindo da quantidade efetivamente vendida no período (com e sem nota fiscal), que para alguns períodos estava registrada nos controles extrafiscais apreendidos no estabelecimento do Contribuinte. Nos períodos em que não havia tais controles, utilizou-se como saídas apenas as vendas declaradas na escrita fiscal, especificamente nos LMCs, cujas cópias constam do Anexo 07 do e-PTA (págs. 57/980).

A quantidade total de (1) entradas de combustível (compras) do período fiscalizado corresponde à soma de (2) estoque inicial, (3) mais as vendas realizadas (com e sem documento fiscal), (4) menos o estoque final. Em seguida, esse total de compras foi confrontado com as compras acobertadas por documento fiscal (Anexos 03 e 04 – págs. 20/49), momento em que se identificou a quantidade de gasolina e etanol que entraram no estabelecimento desacobertados de documentação fiscal.

Em outras palavras, a conclusão fiscal utilizada representa um mero confronto entre as quantidades de combustíveis (em litros) compradas e vendidas pelo Estabelecimento Autuado, exigindo-se ICMS/ST em relação às entradas desacobertadas identificadas, na medida em que os combustíveis derivados de petróleo e o etanol são mercadorias sujeitas à substituição tributária, nos termos do art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 15 e 75 do Anexo XV do RICMS/02:

### Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

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

(...)

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.

(Destacou-se)

Em outras palavras, como regra geral, o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS incidente sobre combustíveis é o sujeito eleito pelo legislador como substituto tributário (refinarias e/ou distribuidoras de combustíveis).

Entretanto, se o imposto não for retido pelo substituto, aquele que recebeu a mercadoria sem a devida retenção (como no caso de entradas desacobertadas) é responsável pelo recolhimento desse imposto, conforme disposto nos §§ 18 e 19 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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.

Desta forma, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração para exigir, além das penalidades isoladas por descumprimento de obrigações acessórias, também o tributo correspondente à obrigação principal não adimplida, incidente nas operações com combustíveis realizadas sem o acobertamento por documento fiscal, o qual é devido pela Autuada nos termos da legislação supratranscrita.

Apurou-se, ainda, que houve uso irregular de instrumento de medição de volume exigido e controlado pelo Fisco (encerrantes) das bombas de combustível do estabelecimento.

Importante salientar que os encerrantes de uma bomba de combustível são dispositivos totalizadores de volume, que acumulam de forma progressiva a quantidade de combustível liberada por aquele equipamento para fins de comercialização.

Assim, os encerrantes registram a quantidade total vendida pelo posto revendedor em relação a cada combustível, bomba por bomba, ao longo do tempo. Saliente-se que os encerrantes são espécies de registradores apenas progressivos, nos quais não há hipótese (lícita) de redução nos contadores.

No entanto, ao se analisar as anotações de encerrantes inicial e final nos controles paralelos apreendidos, é possível constatar a existência de reduções indevidas

nesses encerrantes, vez que apresentam valores que crescem e decrescem ao longo da linha do tempo, como pode ser visto nos Anexos 09 e 13 a 18 do e-PTA.

Essa manipulação é necessária para tentar ocultar a comercialização de combustíveis sem o devido acobertamento fiscal, pois as quantidades do LMC, dos documentos fiscais e dos encerrantes guardam vinculação quantitativa entre si.

Saliente-se que tal infração é incontroversa, não tendo sido nem mesmo objeto de questionamento na Peça de Defesa e, dada a vinculação citada no parágrafo anterior, ela reforça a existência das entradas desacobertas apuradas pelo Fisco, visto que a redução dos valores registrados nos encerrantes é necessária para ocultar as saídas dos combustíveis que entraram sem documento fiscal no estabelecimento.

Nesse diapasão, o LMC também acaba sendo manipulado, de forma que nele sejam registrados os valores do encerrantes alterados, permitindo assim que o volume adquirido sem nota fiscal seja “mascarado” em relação às vendas reais, tornando os próprios dados do LMC também pouco confiáveis, em razão dessa manipulação.

Nesse cenário, tais livros acabam por não fazerem prova a favor do Contribuinte (como chega a alegar a Defesa), visto que tal presunção, contida no art. 226 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil), é relativa e pode ser refutada em razão da falsidade ou inexatidão das informações incluídas nesses livros, nos termos do seu parágrafo único. Observe-se:

Lei nº 10.406/02 - Código Civil

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e **pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.**

(Destacou-se)

Passa-se agora à análise dos argumentos da Defesa.

A Defesa alega que o Auto de Infração demorou mais de 2 (dois) anos para ser lavrado, em total descon sideração à legislação vigente e, ainda, não especificou a alíquota pela qual se calculou o tributo devido. Acrescenta que o Fisco utilizou o PMPF previsto em Ato Cotepe, mas não mencionou qual o período e o ato específico a ser considerado, olvidando-se os termos do Convênio ICMS nº 110/07, que definiu a sistemática de fixação do valor referente ao PMPF dos combustíveis.

Entretanto, não há na legislação de regência qualquer previsão de limite de tempo para se lavrar um Auto de Infração, razão pela qual o citado transcurso de mais de dois anos não representa qualquer descon sideração à legislação vigente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O limite de tempo para lavratura de uma autuação é delimitado apenas pela regra relativa à decadência, segundo a qual a implementação de um lapso temporal (em geral, de 5 anos) sem que o Fisco constitua o crédito tributário e o notifique ao contribuinte, faz desaparecer (decair) o direito de praticar esse ato de constituição.

Entretanto, no caso dos autos, as infrações dizem respeito ao período de 11/03/19 a 10/06/19, não havendo qualquer discussão a respeito de decadência.

No que tange o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF), foram utilizados os valores dos Atos Cotepe/PMPF n<sup>os</sup> **05/19** (vigente a partir de 16/03/19), **07/19** (vigente a partir de 16/04/19) e **10/19** (vigente a partir de 16/05/19), os quais foram integralmente incluídos no Anexo 05 do AI (págs. 50/55).

Não obstante terem sido incluídos forma integral no Anexo 05, importante salientar que esses Atos Cotepe são a todos acessíveis, posto que publicados no Diário Oficial da União e que também estão disponíveis para consulta, tanto na página eletrônica da SEF/MG quanto na do próprio CONFAZ.

Vale salientar que o ICMS/ST devido pelas entradas de combustíveis (gasolina e etanol) desacobertadas de documentação fiscal foi apurado da seguinte forma:  $ICMS/ST = \text{Aquisições desacobertadas de documentação fiscal (em litros)} \times PMPF \times \text{Alíquota interna da mercadoria}$ .

No tocante à base de cálculo utilizada para a exigência do tributo devido, cumpre esclarecer que o imposto foi exigido tomando por base as disposições previstas na legislação para fixação da base de cálculo do imposto por substituição tributária, conforme disposto no art. 13, § 19, item 2, alínea “c” e art. 51, inciso III, ambos da Lei n<sup>o</sup> 6763/75; art. 53, inciso III e art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1, do Anexo XV, ambos do RICMS/02:

Lei n<sup>o</sup> 6.763/75

**Art. 13.** A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 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.

(...)

**Art. 51.** O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação se realizar sem emissão de documento fiscal;

RICMS/02

**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;

RICMS/02 - Anexo XV

**Art. 19.** A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação.

Na hipótese 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 (Anexo 05 do e-PTA), conforme previsto nas Cláusulas Sétima e Oitava, do Convênio ICMS nº 110/07, *in verbis*:

#### CAPÍTULO II

#### 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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de valor agregado divulgados no sítio do CONFAZ, observado o disposto no § 5º.

(...)

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

§ 5º O documento divulgado na forma do *caput* desta cláusula e do § 1º, deve estar referenciado e devidamente identificado em Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União.

(Destacou-se)

Assim, equivocou-se a Defesa quando alega que não houve menção do período e Ato Cotepe específico considerado na apuração, visto que estas informações podem ser encontradas na aba “Planilha PMPF” da planilha Excel “Demonstrativo das Entradas Desacobertadas” (Anexo 02 – págs. 19), assim como no já citado Anexo 05 (págs. 50/55).

Além disso, nota-se que o Fisco observou plenamente os termos do Convênio ICMS nº 110/07 e da legislação de regência da matéria, tendo sido utilizados os PMPFs vigentes durante o período de ocorrência dos fatos geradores, razão pela qual deve ser afastado o argumento apresentado.

A Defesa aduz que o PMPF do etanol não pode ser utilizado pelo seu valor integral, como procedeu o Fisco, pois o suposto ICMS devido a Minas Gerais não pode alcançar o montante total desse PMPF, que diz respeito a toda a cadeia de circulação, até o consumidor final da mercadoria, que não necessariamente se concluirá em Minas Gerais.

Acrescenta que o valor efetivo de venda do etanol na região metropolitana de Belo Horizonte é inferior ao PMPF e conclui que no RE nº 593.849, o STF já reconheceu a inconstitucionalidade da exigência de ICMS com base em pauta fiscal de operações futuras.

Conclui que o Fisco não observou os termos do Convênio ICMS nº 110/07, que definiu a sistemática de fixação do valor referente ao PMPF de combustíveis, de forma que a base de cálculo utilizada no lançamento é superior à efetivamente praticada nas operações.

No entanto, razão não lhe assiste.

Tendo em vista que as entradas de gasolina comum e etanol objeto do presente Auto de Infração ocorreram sem a emissão do correspondente documento fiscal, a base de cálculo do ICMS/ST devido sobre tais operações será exatamente o valor do PMPF vigente à época, na integralidade do seu valor, nos termos da legislação anteriormente transcrita.

Destaque-se que os postos de combustíveis, denominados pela legislação como “revendedores varejistas de combustíveis”, estão autorizados a realizar vendas de combustíveis somente a varejo, no seu estabelecimento, com destino a consumidor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

final da mercadoria, nos termos do art. 17, inciso I, da Resolução nº 41/13 da Agência Nacional de Petróleo (ANP):

### Resolução ANP nº 41/13

**Art. 17.** O revendedor varejista de combustíveis poderá revender, a varejo, em seu estabelecimento, destinado ao consumidor, observado o art. 25 desta Resolução, os seguintes produtos:

**I - combustíveis automotivos;**

(Destacou-se)

Em outras palavras, a venda do combustível realizada pela Autuada encerrará necessariamente a cadeia de circulação da mercadoria, consumando a capacidade ativa desse estado para todo o ICMS/ST incidente sobre a mercadoria, de forma que não faz sentido a afirmação da Defesa de que o ICMS devido a Minas Gerais pode não alcançar o montante total do PMPF em razão da possibilidade que a cadeia de circulação até o consumidor final possa se encerrar forma do estado.

Ademais, o fato de o preço médio do etanol na região metropolitana de Belo Horizonte ser inferior ao PMPF estabelecido na legislação para a mercadoria é elemento irrelevante para a determinação do montante do ICMS/ST a ser retido e recolhido antecipadamente pelo responsável tributário, pois a legislação estabelece o PMPF como a própria base de cálculo da ST.

Posteriormente, caso a operação venha a se realizar por preço inferior ou superior ao da base de cálculo presumida do ICMS, o Contribuinte fará jus à restituição da diferença paga a maior no primeiro caso (preço inferior), ou deverá recolher o valor relativo à complementação do ICMS/ST no segundo caso (preço superior), nos termos dos arts. 31-A a 31-J da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Como visto alhures, o Fisco observou fielmente os ditames do Convênio ICMS nº 110/07 e da legislação de regência relativa à substituição tributária sobre combustíveis, de forma que não foi utilizada base de cálculo superior à devida, como afirma a Defesa.

Assim, sem razão o Contribuinte, devendo ser afastados os argumentos trazidos.

Em seguida, a Defesa afirma que a alíquota utilizada pelo Fisco não observou o princípio da Seletividade em função da Essencialidade do produto, em ofensa ao art. 155, § 2º, inciso III, da CF/88. Cita doutrina e jurisprudências do STF sobre o tema.

Registre-se que o argumento é no mínimo contraditório, pois na parte inicial da Impugnação a Defesa alega nulidade do lançamento, sob o fundamento de que não houve definição da alíquota utilizada na apuração do crédito tributário e, agora, afirma que a alíquota utilizada pelo Fisco ofende o art. 155, § 2º, inciso III, da CF/88, alegação essa que pressupõe ciência de qual é essa alíquota.

De início, destaca-se que as alíquotas utilizadas pelo Fisco para apurar o ICMS/ST sobre as entradas desacobertadas estão claramente demonstradas na coluna J

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da aba “Entradas Desacobertadas” da planilha do Anexo 02 (págs. 19), sendo elas de 31% (trinta e um por cento) para a gasolina e de 16% (dezesesseis por cento) para o etanol, nos termos do art. 12, inciso I, alíneas “h” e “i”, da Lei nº 6.763/75 e do art. 42, inciso I, alíneas “f” e “g”, do RICMS/02, nas redações vigentes à época dos fatos geradores, conforme a seguir:

### Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

h) 31% (trinta e um por cento), nas operações com gasolina para fins carburantes e com solvente;

i) 16% (dezesesseis por cento), nas operações com álcool para fins carburantes;

### RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

f) 31% (trinta e um por cento), nas operações com gasolina para fins carburantes e com solvente;

g) 16% (dezesesseis por cento), nas operações com álcool para fins carburantes;

Ademais, escapa à competência do Fisco realizar análises relativas a adequação ou não das alíquotas do imposto a critérios principiológicos subjetivos, como pretende a Defesa. Ao Fisco, cabe apenas exigir o ICMS de acordo com as bases de cálculo e alíquotas previstas na legislação, exatamente como se deu no presente caso, dado o caráter vinculado da atividade de lançamento, expressamente previsto no parágrafo único do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.**

(Destacou-se)

Equivoca-se novamente a Defesa ao alegar que, para fixar o valor do ICMS/ST devido, seria necessário considerar a alíquota interestadual incidente, bem

como a diferença em relação a alíquota interna, possibilitando, inclusive, computar os créditos definidos na operação anterior.

O art. 20, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 determina expressamente que na apuração do ICMS/ST deve ser utilizada a alíquota estabelecida para as operações **internas**:

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da **alíquota estabelecida para as operações internas** sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

(Destacou-se)

De fato, como alega a Defesa, o ICMS é um imposto não cumulativo, no qual deve ser abatido do valor devido a cada operação, a parcela cobrada na operação anterior pelo mesmo ou por outro estado, consoante o que dispõe o art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88.

No entanto, é cediço que a compensação desse crédito está condicionada à existência de documentação idônea que acoberte a operação de entrada da mercadoria, bem como à sua escrituração nos livros fiscais do estabelecimento adquirente, nos prazos e condições estabelecidos na legislação, conforme determina o art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

Art. 23 - O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Assim, não há que se falar em compensação, creditamento ou não cumulatividade no caso em exame, uma vez que se trata de operações de entrada de mercadorias que não foram acobertadas por documento fiscal, as quais, por óbvio, não preenchem os requisitos da legislação para o creditamento do imposto.

Portanto, 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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

A Defesa alega que *“o fato gerador se efetivou em um período limitado, enquanto a multa é fixada em datas que superam, e muito, a própria ocorrência do tributo em questionamento”*, havendo divergência entre o período de aplicação da multa e a ocorrência do fato gerador, razão pela qual o Auto de Infração deve ser considerado ilegal.

Porém, a alegação não merece prosperar, pois conforme se pode ver no campo “Demonstrativo do Crédito Tributário” do AI (págs. 03), as multas aplicadas, identificadas pelos códigos de receita “182-6” (Multa Isolada) e “523-1” (Multa de Revalidação), têm como “Referência” apenas lapsos temporais contidos no período autuado, que vai de 11/03/19 a 10/06/19.

No caso da infração relativa à entrada de combustível desacobertado de documentação fiscal, apurada por meio de conclusão fiscal com cálculo reverso (Código de Ocorrência “1019001”), o período de referência das multas de revalidação e isolada exigidas é exatamente o último dia do período fiscalizado, ou seja, 10/06/19.

No caso da infração de saída de combustível desacobertado de documento fiscal, apurada por meio da análise de documentos extrafiscais (Código de Ocorrência “1019006”), o período de referência das exigências é exatamente o mesmo período fiscalizado, apenas discriminado mensalmente.

No caso das multas relativas à infração de manipulação dos encerrantes das bombas de combustíveis, identificadas pelo Código de Ocorrência “1024041”, as exigências têm por referência as datas de ocorrência das infrações (entre 22/03/19 e 04/06/19, conforme detalhamento no Anexo 09 – págs. 983), todas elas compreendidas dentro do período autuado, qual seja, 11/03/19 a 10/06/19.

Por fim, saliente-se que o ICMS/ST exigido pelas entradas desacobertadas, apurado a partir de um cálculo reverso do total de entradas necessárias para suportar a soma das saídas acobertadas e desacobertadas dos respectivos combustíveis, foi considerado vencido no último dia do período fiscalizado, ou seja, no dia 10/06/19.

Adiante, a Defesa alega que as multas superam em mais de 4 (quatro) vezes o valor do tributo, possuindo nítido caráter abusivo e confiscatório, razão pela qual devem ser reduzidas. Cita doutrina e jurisprudência sobre o tema e afirma que o STF concluiu, em decisão proferida na sistemática da Repercussão Geral (art. 543-A do CPC/73, vigente à época da decisão), que a multa não pode ser superior a 100% do valor do tributo devido, o que deve ser observado por todos os tribunais, inclusive os administrativos.

No entanto, razão não lhe assiste.

Em razão da constatação de entradas e saídas desacobertadas foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6763/75, com a seguinte redação:

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 (...)**grifou-se.**

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam **limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação** ou prestação;

(Destacou-se)

No caso das **entradas** desacobertadas de mercadorias (gasolina e etanol), o valor da base de cálculo dessa penalidade isolada foi apurado a partir das aquisições com notas fiscais ocorridas no período autuado, conforme detalhamento constante da planilha Excel que compõe o Anexo 03 do e-PTA (págs. 20).

Além disso, por meio do confronto das vendas registradas nos controles extrafiscais apreendidos com os relatórios gerenciais emitidos pelo ECF autorizado para o estabelecimento (“BE091810100011216719”) e com dados constantes dos LMCs escriturados no arquivo SPED/EFD, apurou-se também **saídas** de mercadorias (gasolina e etanol) desacobertadas de documentação fiscal, conforme cálculos detalhados na planilha Excel que compõe o Anexo 06 do e-PTA (págs. 56).

Para essa infração foi exigida apenas a Multa Isolada do art. 55, inciso II c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6763/75, que teve por base de cálculo o preço de venda praticado pela Autuada para cada combustível, conforme informações constantes dos controles paralelos apreendidos.

Por fim, no que tange à infração de manipulação dos encerrantes das bombas de combustível, foi exigida a Multa Isolada do art. 54, inciso XXVI e § 3º da Lei nº 6.763/75 (vide Anexo 09 do e-PTA):

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por reduzir ou mandar reduzir totalizador geral de ECF, ressalvadas as reduções por defeito técnico e sua reinicialização nos casos previstos na legislação tributária - 15.000 (quinze mil) UFEMGs por infração;

(...)

§ 3º - As penalidades previstas nos incisos XV e XX a XXVIII do caput deste artigo **aplicam-se também quando as infrações estiverem relacionadas a bomba para abastecimento de combustíveis** ou a instrumento de medição de volume exigido e controlado pelo Fisco.

(Destacou-se)

Portanto, as multas impostas pela Fiscalização coadunam-se perfeitamente com as infringências narradas, devendo ser mantidas em sua integralidade.

Ademais, sobre as alegações de cunho constitucional levantadas pelo Impugnante, especialmente quanto a supostas violações de princípios, importante ressaltar que, nos termos do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e do art. 110, inciso I, do RPTA, estão excluídas da competência deste Órgão Julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo:

Lei nº 6.763/75

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

(271) 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;

RPTA

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Assim sendo, tais argumentos devem ser afastados de plano.

Apesar da ausência de questionamentos em relação à sujeição passiva, a inclusão dos sócios-administradores da empresa como responsáveis solidários pelo crédito tributário se deu nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

Código Tributário Nacional (CTN)

**Art. 135.** São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - O diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

As infrações narradas no Auto de Infração, devidamente caracterizadas e comprovadas nos autos, não se confundem com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infrações em cuja definição o dolo específico é elementar.

Correta, portanto, a inclusão dos sócios-administradores no polo passivo da obrigação tributária, nos termos dos dispositivos legais transcritos.

Por fim, como bem destaca o Fisco em sua manifestação, esse Egrégio Conselho de Contribuinte já se posicionou acerca de infração com matéria semelhante no Acórdão nº 20.225/11/1ª, momento que o lançamento foi considerado procedente à unanimidade. Observe-se:

ACÓRDÃO: 20.225/11/1ª RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.000165451-58

IMPUGNAÇÃO: 40.010127974-56

IMPUGNANTE: VANDA BÁRBARA DE JESUS

IE: 001096037.00-64

PROC. S. PASSIVO: JOSÉ MÁRIO DE OLIVEIRA JÚNIOR/OUTRO(S)

ORIGEM: DFT/UBERLÂNDIA

### **EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – SAIDA DESACOBERTADA.** CONSTATADO, MEDIANTE CONCLUSÃO FISCAL, SAÍDA DE ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO CARBURANTE DO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA APENAS DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

MANTIDA A PENALIDADE EXIGIDA.



**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – COMBUSTÍVEIS/ LUBRIFICANTES/SIMILARES – CONCLUSÃO FISCAL.** CONSTATADO, POR MEIO DE CONCLUSÃO FISCAL, PROCEDIMENTO PREVISTO NO ART. 194, INCISO V, PARTE GERAL DO RICMS/02, QUE A AUTUADA PROMOVEU ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS AO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SEM O DEVIDO ACOBERTAMENTO FISCAL. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E § 2º, III DA LEI Nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – MANIPULAÇÃO DE ENCERRANTES.** CONSTATADA, MEDIANTE CONFRONTO ENTRE OS DADOS CONSTANTES DE DOCUMENTOS EXTRAFISCAIS E AQUELES DO LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEL DE ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO CARBÜRANTE, A MANIPULAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE MEDIÇÃO DE VOLUME EXIGIDOS É CONTROLADOS PELO FISCO (ENCERRANTES). EXIGE-SE A MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO XXVI E § 3º DA LEI Nº 6.763/75.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.**

(DESTACOU-SE)

Por todo o exposto, correto o lançamento tributário, inclusive no que tange às penalidades e sujeição passiva.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Jesunias Leão Ribeiro (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

**Sala das Sessões, 07 de fevereiro de 2023.**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

P