

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.698/12/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000169249-90  
Impugnação: 40.010129434-87  
Impugnante: Posto Central Ltda  
IE: 367016945.00-59  
Proc. S. Passivo: Marcelo Dias Carvalho  
Origem: DFT/Juiz de Fora

**EMENTA**

**MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL - COMBUSTÍVEIS.** Constatou-se, mediante conferência de notas fiscais de entrada e documentos extrafiscais regularmente apreendidos no estabelecimento, entrada de mercadoria (álcool/gasolina) desacobertada de documento fiscal. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso III, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada em 100% (cem por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, devendo, ainda, adequar a base de cálculo da multa isolada ao valor do preço médio das aquisições mensais dos combustíveis (álcool e gasolina) ocorridas no período fiscalizado.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL - COMBUSTÍVEIS.** Constatou-se, mediante cotejo dos documentos extrafiscais, regularmente apreendidos no estabelecimento autuado, com a escrita fiscal do contribuinte, a saída desacobertada de combustíveis (álcool/gasolina). Exigência apenas da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, majorada em 100% (cem por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6763/75, por se tratar de mercadoria cujo imposto foi retido por substituição tributária. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MANUTENÇÃO/USO IRREGULAR DE EQUIPAMENTO.** Constatação de uso irregular de instrumento de medição de volume exigido e controlado pelo Fisco (encerrantes) da bomba de combustível. Irregularidade comprovada mediante laudo juntado aos autos. Correta a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXIII c/c o § 3º da Lei nº 6763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de 01/12/07 a 25/04/10, praticou as seguintes irregularidades:

1 - promoveu entradas de mercadorias (álcool e gasolina) desacobertadas de documentação fiscal apuradas mediante cotejo entre os controles extrafiscais apreendidos no estabelecimento autuado e a escrita fiscal do contribuinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso III e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, majorada em 100% (cem por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6763/75;

2 - promoveu saídas de mercadorias (álcool e gasolina) desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante cotejo entre as saídas escrituradas e as constantes nos controles extrafiscais apreendidos no estabelecimento autuado.

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, majorada em 100% (cem por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6763/75;

3 - uso irregular de instrumento de medição de volume exigido e controlado pelo Fisco (encerrantes) da bomba de combustível série WB067A/B.

Exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXIII c/c o § 3º da Lei nº 6763/75.

As irregularidades foram apuradas pela Fiscalização a partir do confronto entre as informações contidas nos documentos extrafiscais, devidamente apreendidos mediante busca e apreensão judicial nº 0145.09.540023-3, realizada no dia 27 de abril de 2010 no estabelecimento da empresa autuada, e os dados da escrita fiscal, bem como por meio de constatação de irregularidades em instrumento de medição de volume exigido e controlado pelo Fisco (encerrantes).

O processo encontra-se instruído com os seguintes anexos: Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF nº 001.3670169450059.2010 (fls. 02); Termos de Intimação (fls. 03/05); AIAF nº 001.3670169450059.2010 – dando ciência ao contribuinte da continuidade da ação fiscal iniciada (fls. 06); Auto de Infração - AI (fls. 07/09); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 10/11); Relatório do Auto de Infração (fls. 12/19); Termo de Intimação referente à lavratura do auto de infração e anexos (fls. 20/22); cópia do mandado de busca e apreensão (fls. 23/24); cópia do Auto de Apreensão e Depósito nº 005971 (fls. 25); cópia de intimação para acompanhamento do processo de deslacrção dos documentos/objetos apreendidos em cumprimento ao mandado de busca e apreensão (fls. 26); cópia do Termo de Deslacrção (fls. 27); cópia Anexo ao AAD nº 005971 série 001 – relação de documentos apreendidos nos sacos plásticos lacres nºs 8061, 8008, 8063, 8068, 8067 e 8069 (fls. 28/34); cópia de termo de compartilhamento de documentos comprobatórios de crimes contra a ordem econômica e tributária (fls. 35/39); Demonstrativos da conta mercadoria – levantamento das entradas desacobertas (fls. 40/47); Levantamento das operações escrituradas no livro de Registro de Saídas de mercadorias (fls. 48/50); Confronto das operações de saídas registradas nos controles paralelos com o livro Registro de Saídas de mercadorias (fls. 51/53); Resumo do Crédito Tributário – entradas desacobertas (fls. 54/56); Resumo do Crédito Tributário – saídas desacobertas (fls. 57/58); Levantamento das vendas não declaradas, apuradas no confronto do controle paralelo com os registros do LMC – gasolina e álcool/álcool – período 01/12/07 a 25/04/10 (fls. 59/ 362); Observações sobre relatórios/planilhas anexas ao auto de infração (363/367); Relatórios “itens das notas fiscais por produto” 22 - álcool - extraídos do auditor eletrônico a partir dos arquivos Sintegra (fls. 368/419); Cópia autenticada do livro Registro de Saídas referente a dezembro/07 (fls.

420/428); Cópia autenticada do livro Registro de Inventário com estoques existentes de álcool e gasolina em 31/12/07, 31/12/08 e 31/12/09 (fls. 429/437); Cópias autenticadas dos livros de Registro de Saídas referente ao período de maio/08 a abril/10 (fls. 438/543); Comprovação da reincidência (fls. 544/558); Planilha Preço Médio a Consumidor Final – PMPF (fls. 559/561); Auto de Constatação de irregularidades (fls. 562/563); Relatório de inspeção e lacração de bicos abastecedores de combustível (fls. 564/568); cópias dos Livros de Movimentação de Combustíveis do mês de dezembro/07 a abril/10 (fls. 569/1863); Comprovações das infringências – “várias folhas manuscritas contendo leitura dos encerrantes nos fechamentos de turnos” (fls. 1864/2477); Anexo explicativo sobre as provas compartilhadas (fls. 2478/2480).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2483/2529 requerendo, ao final, a sua procedência.

### **Da Instrução Processual**

Às fls. 2533/ 2817 o Fisco junta cópia dos livros Registro de Empregados da empresa autuada (nºs 005, 006 e fls. 001 a 043/verso do livro de nº 007).

Às fls. 2818, a Impugnante é intimada da juntada dos citados documentos, reabrindo-se o prazo para vistas aos autos nos termos do parágrafo único do art. 140 do RPTA – Decreto 44747/08.

### **Do Aditamento da impugnação**

Às fls. 2821/2825, a Impugnante adita a peça defensiva ratificando pontos já defendidos na peça anteriormente apresentada, oportunidade na qual sustenta que os documentos juntados pelo Fisco às fls. 2533/ 2817 não se prestam para robustecer as provas constantes dos autos.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 2826/2855, refuta as alegações da defesa pedindo pela procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 2861/2862.

Em atendimento à diligência a Fiscalização manifesta-se às fls. 2863/2864, reformula o crédito tributário conforme DCMM de fls. 2894/2895 e acosta aos autos os documentos de fls. 2865/2893.

Intimada a ter vistas dos autos a Impugnante manifesta-se às fls. 2899/2901.

O Fisco volta a se manifestar (fls. 2903/2933), pedindo a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2935/2951, pede a procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 2865/2895 e, também, para adequar a base de cálculo da multa isolada relativa às

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entradas de combustíveis desacobertadas de documentação fiscal ao valor do preço médio das aquisições mensais dos combustíveis (álcool e gasolina) ocorridas no período fiscalizado, conforme a escrita fiscal do Contribuinte.

### ***DECISÃO***

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

### **Da Preliminar**

A Impugnante argui preliminarmente a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que o AIAF inicial fora lavrado em 18/10/10, iniciando sua vigência em 19/10/10 e término em 16/01/11 - domingo, prorrogando-se para o primeiro dia útil subsequente, 17/01/11 – segunda-feira, sendo que o AIAF de prorrogação foi expedido em 18/01/11, um dia após o término do prazo de 90 (noventa) dias previsto no art. 52 da CLTA, o que no seu entender acarretou-lhe prejuízos vez que ficou impossibilitada de efetuar denúncia espontânea, caso as infringências realmente existissem, afrontando a legislação específica e também os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Todavia razão não lhe assiste conforme se verá.

Destaque-se que o exercício do poder público está condicionado a limites constitucionais, legais e regulamentares, sendo de sua essência a formalização dos atos administrativos, inclusive os atos administrativos tributários.

Daí a exigência contida no art. 196 do Código Tributário Nacional para que a autoridade administrativa, ao proceder ou presidir quaisquer diligências, lavre o termo ou os termos necessários para que se documente o início do procedimento específico que se julgou adequado ao caso concreto, observados forma e procedimentos estabelecidos na legislação:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Exigiu-se também que seja determinado na legislação respectiva o prazo máximo para conclusão da diligência, mesmo porque as relações jurídicas tributárias não podem se perpetuar no tempo.

Em atenção à determinação contida no CTN, o legislador estadual mineiro estabeleceu que as diligências que caracterizem procedimentos fiscais para preparação do lançamento sejam formalizadas por termos, dentre eles, o Auto de Início de Ação Fiscal.

A legislação mineira estabeleceu expressamente o prazo para conclusão das diligências de preparação para o lançamento, formalizadas pelo Auto de Início de Ação Fiscal, 90 (noventa) dias, prorrogáveis por mais 90, conforme determinado no § 3º do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 70 do RPTA - Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Neste diapasão, vale destacar a legislação aplicável acerca dos procedimentos preparatórios ao lançamento em apreço, notadamente o art. 69 e §§ 3º e 4º do art. 70 do RPTA, senão veja-se:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(...)

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

Saliente-se que o AIAF inicial – 001.3670169450059.2010 de fls.02, foi efetivamente recebido pela Autuada em 21/10/10, conforme AR de fls. 05, iniciando sua vigência de 90 (noventa) dias a partir de 22/10/10 (sexta-feira), vencendo, portanto, em 19/01/11 nos termos do art. 13 do RPTA, *in verbis*:

Art. 13. Os prazos do PTA serão contínuos, excluindo-se na contagem o dia do início e incluindo-se o dia do vencimento, e só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o PTA ou deva ser praticado o ato.

Parágrafo único. Salvo disposição em contrário, os prazos contar-se-ão da intimação, do recebimento do PTA ou da prática do ato.

Conforme sustentado pela Fiscalização, em 18/01/11 diante da impossibilidade de término dos trabalhos fiscais, devido à extensão e complexidade dos mesmos, foi emitido antecipadamente o AIAF de renovação do qual foi a Contribuinte pessoalmente intimada em 20/01/11, fls. 06 dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale destacar, por oportuno, como salientado pela Fiscalização, que no dia 18/01/11 foi emitido termo de intimação para apresentação dos livros de Registro de Empregados, fls. 2534, do qual foi a Contribuinte pessoalmente intimada na data de sua expedição.

Ressalte-se que os fatos por si só já evidenciam a continuidade dos trabalhos de fiscalização, dada à extensão e complexidade das tarefas, considerando-se, portanto automaticamente prorrogado o AIAF inicial para vigência para períodos subsequentes.

Desta forma, o presente lançamento se deu com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, não havendo que se falar em descumprimento da norma insculpida no art. 70 do mencionado RPTA.

Diante disto, rejeita-se a nulidade arguida.

### **Do Mérito**

Como destacado no relatório inicial, o presente lançamento versa sobre a apuração de entradas e saídas de combustíveis desacompanhadas de documentação fiscal, apuradas mediante cotejo entre documentos extrafiscais, devidamente apreendidos no estabelecimento autuado, e a escrita fiscal do Contribuinte.

Apurou ainda a Fiscalização, uso irregular de instrumento de medição de volume exigido e controlado pelo Fisco (encerrantes) da bomba de combustível série WB067A/B.

Inicialmente cumpre destacar que a Fiscalização chegou às imputações a partir do confronto entre as informações contidas nos controles extrafiscais, apreendidos mediante busca e apreensão judicial nº 0145.09.540023-3, realizada no dia 27 de abril de 2010 na sede da empresa autuada, e os dados da escrita fiscal, bem como por meio de constatação de irregularidades em instrumento de medição de volume exigido e controlado pelo Fisco (encerrantes).

Os documentos/objetos apreendidos na citada busca e apreensão foram naquela oportunidade discriminados no Auto de Apreensão e Depósito – AAD nº 005971, acostados às fls. 25 dos autos: 06 sacos contendo documentos diversos, aparelhos celulares e CD, contendo lacres de nºs 8061, 8008, 8063, 8068, 8067 e 8069.

Como bem ressaltou a Fiscalização todos os procedimentos de lacração de objetos/documentos, efetuados durante a busca e apreensão, foram acompanhados pelo preposto e funcionário da empresa autuada que recebeu o AAD nº 005971 (fls. 25/verso), bem como também recebeu o “Auto de Intimação” de 27/04/10 para acompanhar a deslactração dos invólucros contendo o material apreendido na citada operação.

Posteriormente, quando da deslactração de tais invólucros, os documentos/objetos apreendidos foram detalhadamente relacionados conforme Anexo ao AAD nº 005971 datado de 10/05/10 (fls. 28/34).

Destaque-se pela importância, que o sócio administrador da empresa autuada, juntamente com seu representante legal, acompanhou todos os procedimentos para deslactração dos documentos apreendidos na busca e apreensão, conforme restou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

registrado no “Anexo ao AAD 005971 série 001”. Tais procedimentos contaram ainda com a presença do representante do Ministério Público de Minas Gerais, conforme documento de fls. 28/34.

Portanto, todos os controles extrafiscais que embasaram o lançamento em análise, a saber: os 37 (trinta e sete) blocos e várias folhas, preenchidos manualmente, contendo leituras dos encerrantes nos fechamentos de turnos, estavam acondicionados inicialmente nos sacos plásticos que posteriormente foram deslacrados, tendo sido relacionados conforme itens 11 e 35 do “Anexo ao AAD 005971 série 001 de 10/05/2010”.

Durante o cumprimento do mandado de busca e apreensão foram também constatadas irregularidades nos encerrantes da bomba Gilbarco WB067 A/B nos bicos 1 e 2 de álcool, conforme “Auto de Constatação de Irregularidades” acostados às 563 dos autos, e posteriormente por meio de perícia técnica, restou constatada a possibilidade de manipulação dos encerrantes de tal bomba conforme “Relatório de Inspeção e Lacração de Bicos Abastecedores de Combustível” de fls. 565/568.

Vale destacar que os encerrantes são dispositivos totalizadores de volumes, nos quais se deve acumular a quantidade vendida, pelo posto revendedor, de cada um dos combustíveis, não podendo em tese ser passível de manipulação pelo contribuinte, conforme se extrai do relatório fiscal de fls. 565/568.

Imperioso salientar que a SEF/MG obteve autorização judicial para o compartilhamento das provas obtidas na citada busca e apreensão conforme documentos de fls. 36 (Ofício 230/2010 do Ministério Público de Minas Gerais) e documento de fls. 39/verso.

Reitere-se, para não restar dúvidas, que as provas, utilizadas pelo Fisco mineiro, foram coletadas, apuradas e utilizadas no procedimento administrativo do lançamento, acobertadas por autorização judicial em todas as suas fases.

Deste modo, diante da constatação de irregularidade dos encerrantes da bomba de combustível (álcool) e do confronto dos controles extrafiscais apreendidos no estabelecimento autuado com os dados da escrita fiscal do Contribuinte, a Fiscalização apurou as irregularidades já citadas que se passa a analisar:

### **1 – entrada de combustíveis (álcool e gasolina) desacobertada de documentação fiscal.**

Conforme já relatado os documentos extrafiscais utilizados pela Fiscalização, nos presentes autos, para o cotejo com a escrita fiscal da empresa autuada foram os 37 (trinta e sete) blocos e as várias folhas contendo leituras dos encerrantes das bombas de combustíveis nos fechamentos de turnos, cujas cópias encontram-se acostadas às fls. 1865/ 2378 e 2380/ 2477 dos autos.

A Fiscalização confrontou os 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 declaradas pela Contribuinte em sua escrita

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal no mesmo período, apurando entradas de mercadorias (álcool/gasolina) desacobertas de documentação fiscal, no período de dezembro/07 a abril/10.

Ressalte-se que a Fiscalização detalhou em Anexo ao Auto de Infração, acostado às fls. 363/367, os cálculos efetuados para levantamento das operações desacobertas de documentação fiscal.

As entradas de combustíveis desacobertas de documentação fiscal constam na planilha anexa ao Auto de Infração denominada de “Demonstrativo da conta mercadorias – Levantamento das Entradas Desacobertas (fls. 40/47).

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.

**Compras total** = soma das vendas do controle paralelo adicionando-se o estoque final e deduzindo-se o estoque inicial

Confrontado o resultado desta equação (compras total) com as compras realmente efetivadas e informadas ao Fisco pela Autuada em sua escrita fiscal, 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 da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, majorada em 100% (cem por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6763/75.

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

Originariamente, o responsável pela retenção e recolhimento de tal imposto é o contribuinte eleito pelo legislador como substituto tributário. Entretanto, se este imposto não é retido pelo substituto, aquele que recebeu a mercadoria sem a devida retenção é responsável pelo recolhimento do imposto não pago, conforme 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, autorizado que foi pela legislação que rege a matéria acima reproduzida, o imposto devido por substituição tributária nas operações com combustíveis está sendo exigido da Impugnante, na qualidade de responsável tributário, por ter recebido a mercadoria sem documento fiscal e, via de consequência, sem a devida retenção e recolhimento do imposto devido.

Vale salientar que o ICMS/ST devido pelas entradas de combustíveis (álcool e gasolina) desacobertadas de documentação fiscal foi apurada da seguinte forma:

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

Saliente-se que, conforme destacado pela Fiscalização, o volume do combustível apurado em outros lançamentos foi por ela deduzido do cálculo do imposto, evitando-se duplicidade de exigências fiscais.

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 § 19, item 2, alínea "c" do art. 13 da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

Art. 13 - (...)

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

(...)

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

(...)

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

No caso dos autos, que cuida de operações com combustíveis, o valor da base de cálculo do imposto é aquele previsto e divulgado mediante Ato COTEPE, publicado no Diário Oficial da União (ver Anexo acostado às fls. 559/561), conforme previsto no Capítulo II, Cláusulas Sétima e Oitava do Convênio 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 de valor agregado divulgados mediante Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União.

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

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

I - a identificação do produto sujeito à substituição tributária;

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º Nas operações com gasolina automotiva resultante da adição de Metil Térci-Butil Éter - MTBE -, o Ato COTEPE contemplará esta situação na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

determinação dos percentuais de margem de valor agregado.

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

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

Assim, corretas as exigências de ICMS/ST e da respectiva Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c o disposto no § 2º, inciso III do mesmo dispositivo da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

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

(...)

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

Foi aplicada também a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II conforme se verifica nos demonstrativos do crédito tributário colacionados às fls. 54/56, 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.

Neste caso, a base de cálculo para aplicação da penalidade deve ser o valor das aquisições referente ao período autuado. Entretanto, a Fiscalização utilizou como

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parâmetro para a citada exigência a mesma base de cálculo do ICMS/ST (quantidade de entradas de combustível x Preço Médio Ponderado Fiscal - PMPF).

Assim, o trabalho fiscal merece reparo para adequar a base de cálculo da multa isolada relativa às entradas de combustíveis desacobertadas de documentação fiscal ao valor do preço médio das aquisições mensais de álcool e gasolina ocorridas no período fiscalizado conforme a escrita fiscal do Contribuinte.

Com relação à majoração da multa isolada aplicada, vale destacar que a Fiscalização, em atendimento à diligência exarada pela Assessoria deste Conselho, fls. 2861/2862, promoveu inclusão de nova fundamentação em relação à reincidência o que ocasionou redução do crédito tributário, conforme documentos de fls. 2865/2895.

Destaque-se que foi reaberto ao Sujeito Passivo o prazo para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração, nos termos do art. 120, § 1º do RPTA/MG.

Assim, após a citada retificação do crédito tributário, as autuações que fundamentam a citada majoração são as seguintes, conforme Relatório “Cálculo das Reincidências” acostado às fls. 2884 e consultas SICAF de fls. 2885/2891:

- PTA nº 01.000154574-76 – período autuado: 21/10/06 a 23/10/06 - data da revelia 21/12/06;

- PTA nº 01.000157222-00 – período autuado: 01/10/07 a 22/10/07 – data do parcelamento: 31/03/08.

Verifica-se que a primeira reincidência ocorreu em 21/12/06 e a segunda em 31/03/08, portanto correta a majoração da citada penalidade após a reformulação efetuada pela Fiscalização, nos termos do art. 53, § 7º da Lei nº 6763/75, conforme demonstrativos de fls. 2875/2879.

As afirmações da Impugnante que se encontrava em situação de plena regularidade fiscal, vez que quitara todos os créditos tributários na anistia, tendo eliminado quaisquer pendências tributárias com o Estado de Minas Gerais e que o pagamento extingue a punibilidade, em 2010 foi fiscalizada três vezes, pugnando pelo afastamento da reincidência sob pena de arbitrariedade, também não merece prosperar, tendo em vista que a citada majoração foi aplicada na medida prevista na Lei nº 6763/75.

Quanto ao argumento da defesa de que seria aplicável ao caso dos autos a penalidade prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6763/75, melhor sorte não lhe assiste. É que esta penalidade somente é aplicável para as hipóteses em que a Fiscalização apure infrações com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte e isso não é o caso presente, vez que a Fiscalização utilizou-se também dos “controles paralelos” do próprio contribuinte.

Ademais, não há qualquer presunção na técnica ou procedimento adotado pelo Fisco, não havendo que se falar, portanto, em cancelamento do Auto de Infração,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

eis que todo o procedimento adotado no presente lançamento é tecnicamente idôneo, encontrando supedâneo no inciso I do art. 194 do RICMS/02, *in verbis*:

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

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

Frise, por oportuno, que não se pode negar que os documentos foram apreendidos no estabelecimento da Autuada, pois as provas dos autos e a ação desencadeada pelas autoridades competentes não deixam a mínima dúvida quanto ao real proprietário dos documentos apreendidos.

Finalmente, saliente-se que os controles extrafiscais contendo a movimentação de combustível do estabelecimento autuado foram apreendidos em ação desencadeada pelas autoridades competentes e não deixam a mínima margem de dúvida quanto à propriedade e finalidade dos documentos apreendidos.

De igual modo, não se pode falar que os documentos e livros contábeis fazem prova absoluta a favor do contribuinte e que a Fiscalização tem que se ater aos escritos contábeis oficiais dos mesmos. É o que se depreende do disposto no art. 226 do Código Civil Brasileiro que assim dispõe:

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. (Grifou-se)

Assim, parcialmente corretas as exigências fiscais.

### **2 – saída desacobertada de documentação fiscal de combustíveis (álcool e gasolina)**

Por meio do confronto dos valores do mesmo movimento de vendas (controles extrafiscais) supracitado com os documentos de saídas emitidos e registrados nos livros de Registros de Saídas apurou-se, também, saídas de mercadorias (álcool/gasolina) desacobertadas de documentação fiscal, no período de dezembro/07 a março/10.

Exigiu-se apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, majorada em 100% (cem por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6763/75.

Ressalte-se que a Fiscalização detalhou em Anexo ao auto de infração, acostado às fls. 363/367, os cálculos efetuados para levantamento das operações desacobertadas de documentação fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De maneira resumida as saídas desacobertadas foram calculadas, conforme planilhas acostadas às fls. 51/53 (Confronto das Operações de Saídas Registradas nos Controles Paralelos com o livro de Registro de Saídas de Mercadorias), da seguinte forma:

### **Saídas desacobertadas = vendas conforme controles paralelos – vendas escrituradas.**

Onde:

**Vendas conforme controles paralelos** = é o somatório das vendas diárias conforme controles extrafiscais.

**Vendas escrituradas** = representam os valores escriturados no livro de Registro de Saídas CFOP 5655 (extraído do levantamento das operações escrituradas no livro Registro de Saídas de Mercadorias fls. 48/50).

Esclareça-se que do total apurado, foram deduzidas as quantidades de saídas desacobertadas dos produtos já exigidas em Autos de Infração lavrados anteriormente.

Foi aplicada a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, majorada em 100% (cem por cento) em razão da constatação de reincidências, conforme se verifica nos demonstrativos do crédito tributário colacionados às fls. 58.

No tocante às saídas desacobertadas, resta incontroverso a correção da base de cálculo adotada pelo Fisco, adotando o valor unitário diário ou o preço praticado pelo contribuinte para cada combustível, de acordo com as vendas escrituradas.

Correta, portanto, a exigência da multa isolada aplicada.

Com relação à majoração da multa isolada aplicada, valem os mesmos comentários expendidos acima, estando correta, portanto a majoração da penalidade após a reformulação procedida pela Fiscalização.

Assim, corretas as exigências fiscais após a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização.

### **3 - Uso irregular de instrumento de medição de volume exigido e controlado pelo Fisco (encerrantes) da bomba de combustível.**

Conforme “Auto de Constatação de Irregularidades” e também “Relatório de Inspeção e Lacração de Bicos Abastecedores de Combustível”, acostados, respectivamente, às fls. 563 e fls. 565/568 dos autos, apurou a Fiscalização a possibilidade de manipulação dos encerrantes da bomba Gilbarco WB067 A/B, de propriedade da Autuada, nos bicos 1 e 2 de álcool, o que permite a adulteração do real volume de combustível comercializado pelo posto revendedor.

Em decorrência da constatação, aplicou a Fiscalização a penalidade prevista no inciso XXIII do art. 54 da Lei nº 6763/75 c/c o § 3º do mesmo dispositivo, com a seguinte tipificação:

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:

(...)

XXIII - por desenvolver, fornecer, instalar ou utilizar software ou dispositivo em ECF que possibilite o uso irregular do equipamento, resultando em omissão de operações e prestações realizadas ou em supressão ou redução de valores dos acumuladores do equipamento - 15.000 (quinze mil) UFEMGs por equipamento;

(...)

§ 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.

Assim, comprovada por meio do “Auto de Constatação de Irregularidades” e também do “Relatório de Inspeção e Lacração de Bicos Abastecedores de Combustível”, acostados aos autos, a possibilidade de manipulação dos encerrantes da bomba de combustível, o que, conforme já destacado, permite a adulteração do real volume de combustível comercializado pelo posto revendedor, correta a exigência fiscal supracitada.

#### **Da alegação de caráter confiscatório da multas**

Em relação às multas aplicadas, alega a Impugnante que a as penalidades extrapolam os princípios constitucionais, possuindo o caráter confiscatório.

Todavia, as penalidades impostas pela Fiscalização coadunam-se perfeitamente com as infringências narradas, estando previstas nos arts. 53, § 7º, 54, inciso XXIII, § 3º, 55, inciso II, § 2º e 56, inciso II, § 2º, inciso III, todos da Lei nº 6763/75.

Ademais, as alegações de cunho constitucional não encontram abrigo no CC/MG, por força do óbice contido no art. 182 da Lei nº 6763/75.

#### **Da alegação de ilegalidade da Taxa Selic**

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na Taxa Selic, cabe ressaltar que a medida se encontra dentro dos parâmetros normativos estaduais.

Com efeito, prevê o art. 127 da Lei n.º 6.763/75, que os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226, da mesma lei, que estabelece:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ressalte-se que a matéria vem sendo apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça e sendo confirmada a possibilidade de utilização da referida taxa, quando previsto no ordenamento tributário do Estado, como ocorre no presente caso.

A primeira sessão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de Recursos Especiais Repetitivos, pacificou entendimento de que é legítima a aplicação da Taxa Selic aos débitos tributários estaduais pagos em atraso. A decisão acolheu Recurso Especial (REsp nº 879.844) interposto pela AGE -Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais.

Em conformidade com o entendimento apresentado pela AGE, o STJ reconheceu a aplicação da Taxa Selic em virtude da lei permissiva do Estado de Minas Gerais que determina a aplicação aos tributos estaduais os mesmos fatores de correção utilizados pela legislação federal.

Conveniente comentar que a alteração do *quantum* do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não paga no prazo legal.

Em relação ao assunto, e como subsídio, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções* leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”. (Editora Resenha Tributária, p. 77).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 2865/2895 e, também, para adequar a base de cálculo da multa isolada relativa às entradas de combustíveis desacobertadas de documentação fiscal ao valor do preço médio das aquisições mensais dos combustíveis (álcool e gasolina) ocorridas no período fiscalizado, conforme a escrita fiscal do Contribuinte. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Dias Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e Vander Francisco Costa.

**Sala das Sessões, 09 de fevereiro de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Relator**

EJ