

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.007/13/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000172974-76  
Recurso de Revisão: 40.060133048-57  
Recorrente: 1ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: A Comercial Benfica Ltda  
Origem: DFT/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - COMBUSTÍVEIS.** Constatada a entrada e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento com os documentos fiscais da Autuada. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II c/c § 2º, todos da Lei nº 6.763/75, majorada nos termos do art. 53 § 6º e 7º da mesma lei. Reformada a decisão recorrida para restabelecer as exigências fiscais. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de entradas e saídas de combustíveis, álcool, gasolina e óleo diesel desacobertos de documentos fiscais, no período de janeiro a agosto de 2007 e de 22 de abril de 2008 a 30 de abril de 2009.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação, nos termos do disposto no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II c/c § 2º, todos da Lei nº 6.763/75, majorada nos termos do art. 53 § 6º e 7º da citada lei.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.934/12/1ª pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento.

Conforme art. 163, § 2º do RPTA, foi interposto de ofício, pela 1ª Câmara, o presente Recurso de Revisão.

Em sessão realizada em 01/02/13, presidida pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro Antônio Cesar Ribeiro, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 08/02/13.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Relator), José Luiz Drumond e André Barros de Moura que davam provimento ao recurso de revisão e o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor) que julga lhe negava provimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves.

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

**Do Mérito**

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial é concorde com a fundamentação do voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG, transcreve-se excertos do voto vencido na decisão “*a quo*” como fundamentos dessa decisão, com as adequações pertinentes.

A autuação versa sobre a constatação de entradas e saídas de combustíveis, (álcool, gasolina e óleo diesel), desacobertados de documentos fiscais, pela análise de registros apreendidos pela Fiscalização por meio de mandado de busca e apreensão.

A autuação foi desenvolvida com a utilização do arquivo de imagem “PETR01”, de onde foram extraídas informações das planilhas “Leitura e Caixa” do arquivo “GDA.ACCDB”.

O Sujeito Passivo é posto de gasolina, localizado no Município de Juiz de Fora, para o qual, juntamente com o outro posto de mesmo grupo, foi solicitado mandado de busca e apreensão (fls. 132/135), na operação Tiradentes, em abril de 2010.

Na ocasião, foi copiado e autenticado o conteúdo de um software adquirido pela Autuada, para cumprir a função de sistema gerencial, encontrado em uso nos computadores do respectivo estabelecimento.

A partir das planilhas intituladas “Leitura” e “Caixa”, extraídas do citado software, foi realizada a comparação com os registros oriundos do Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC. Desse confronto, foi constatado que nos períodos de janeiro a agosto de 2007, e de 22 de abril de 2008 a 30 de abril de 2009, ocorreu tanto a entrada, quanto a saída de combustíveis desacobertadas de documentos fiscais.

Em decorrência das diferenças encontradas, foi exigido o ICMS/ST, Multa de Revalidação, com base no disposto no art. 56, inciso II c/c § 2º, por ser mercadoria sujeita à ST, e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, aplicado o limitador previsto no § 2º do citado artigo, todos da Lei nº 6763/75 e a reincidência conforme art. 53 § 6º e 7º (50% a partir de 20/09/07 e 100% a partir de 07/03/09).

Na fase de impugnação, a Autuada expõe que teria havido alteração de critérios utilizados pelo Fisco, conforme a sua conveniência, adotando, em determinados períodos, o critério do retorno de encerrante; e, na ausência deste, a apuração das vendas pelo estoque.

Alega ainda não ser lógica, uniforme e nem razoável a técnica fiscal utilizada neste trabalho, tendo em vista que, para cada produto, o critério teria sido distinto dos outros, dentro do mesmo estabelecimento. A Fiscalização teria utilizado o Livro de Movimentação de Combustível - LMC nos itens compras e estoques de álcool, mas não ter feito esse critério nas saídas deste combustível e no diesel, nem em relação ao estoque.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Com relação aos critérios utilizados pela Fiscalização, não foi verificada a sua alteração no Auto de Infração. Foram elaboradas as denominadas Planilhas Conjugadas – “Confronto Controle Paralelo (Planilhas Caixa e Leitura) x LMC” por combustível. Com base nessas planilhas, foi efetuado o levantamento das saídas sem documentação fiscal. As planilhas “Leitura” e “Caixa”, como esclarece a Fiscalização, são parte integrante do Sistema Gerencial Talent GDA, da Recorrida/Autuada.

A planilha “Leitura” refere-se às informações dos encerrantes iniciais e finais de um determinado dia e em um determinado turno, a quantidade de litros vendidos, preço, tipo de combustível e outras informações acerca das operações de venda.

A planilha “Caixa” refere-se aos valores das vendas em reais, divididos por forma de recebimento, tais como dinheiro, cheque, cartão, notas fiadas, estoque atual, estoque anterior, litros vendidos, entradas de combustíveis e outras informações, todas por dia e por turno.

Dessa forma, a primeira planilha “Leitura” seria responsável pelo controle dos encerrantes; e a segunda, “Caixa” pelo controle financeiro e de estoque. Com base nas informações de encerrantes iniciais e finais e decréscimo entre o valor anterior e atual do estoque, cotejadas com o LMC, foram identificadas as vendas sem documentação fiscal.

Como descrito no Relatório do Auto de Infração, às fls. 15, os valores de litros vendidos por turno da planilha “Caixa” são coincidentes, na maioria dos casos, com os valores extraídos da planilha “Leitura”, tendo em vista a interligação dessas planilhas no próprio Sistema Gerencial, quando preenchidas na ordem correta.

No momento do lançamento do encerrante final na planilha “Leitura”, informação registrada manualmente no software, o número de litros vendidos apurado nesta planilha é automaticamente exportado para as demais planilhas do sistema, entre elas a planilha “Tanques”.

Destaca-se que essa planilha não foi diretamente trabalhada no Auto de Infração, porém, tem como finalidade deduzir a quantidade vendida do estoque anterior do tanque, obtendo-se o estoque atual. Esse estoque era exportado para a planilha “Caixa” como sendo o estoque atual do turno.

Cabe ressaltar que, conforme verificação no sistema, os únicos dados digitados pelo responsável do Posto eram os encerrantes finais dos turnos, as aferições, os valores recebidos em reais e as Notas Fiscais de fornecedores.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização adverte, na Manifestação Fiscal, que as diferenças ocorreram apenas quando a planilha “Leitura” foi modificada posteriormente ao fechamento financeiro do turno; diferentemente da planilha “Caixa”, na qual qualquer alteração não era mais permitida pelo sistema depois de fechado o caixa da empresa.

Na rotina de inserção de dados no programa, após a conferência do movimento, era obrigatório efetuar um comando de fechamento do caixa que impedia qualquer alteração nesses dados. Após este momento, qualquer mudança na planilha “Caixa” só era possível com a exclusão de todos os turnos subsequentes já lançados no sistema e a inclusão de todos os dados pela segunda vez, com os novos valores, o que na maioria das vezes não acontecia.

Tem-se que dependendo de como era realizada esta exclusão, em várias datas citadas na Manifestação Fiscal, mesmo desaparecendo o lançamento excluído, o valor do tanque era diminuído. Isto ocorria tendo em vista a prática da empresa de só excluir o fechamento do “Caixa”, e não todos os lançamentos das vendas correspondentes na planilha “Leituras”, porém não era acertado o valor do tanque na planilha “Tanques” para o inicial antes dos turnos excluídos, como previsto para o correto funcionamento do sistema.

Assim, o sistema processava que as vendas haviam ocorrido, pois o tanque já havia decrescido no momento do primeiro fechamento do caixa; e este estorno, necessariamente, deveria ser manual, para que o sistema pudesse processar corretamente.

Portanto, correta a argumentação da Fiscalização de que o sistema foi desenhado para um funcionamento correto e, as alterações procedidas pela Recorrida/Autuada levaram à constatação de operações que não foram tributadas.

Esta manipulação do sistema efetuada pela Recorrida/Autuada, teve como motivo a constante necessidade de alterar os dados reais utilizados no acerto financeiro com os frentistas, deixando apenas os dados que ela gostaria que constasse nos livros fiscais, também produzidos por este sistema.

Por essa razão, a empresa usualmente fazia alterações em seus registros no sistema. Todavia, não teria se dado ao trabalho de fazê-lo da forma prevista para que o software não deixasse registros da diferença. Essas diferenças foram, em síntese, o objeto da autuação.

Sendo assim, o que a Fiscalização fez de fato, foi identificar registros de saídas realizadas de combustíveis, no sistema da Contribuinte, as quais não foram levadas à tributação. Depois, do confronto com o LMC, foram apuradas as entradas desacobertas de documentação fiscal.

Portanto, não há que se falar em alteração de critério, visto que o único critério utilizado foi a análise dos bancos de dados constante do próprio Sistema Gerencial da empresa, confrontados com o LMC.

Quanto à afirmação da Recorrida/Autuada de que o software objeto da coleta de dados para realização da autuação teria sido homologado pelo Estado de Minas Gerais e depois cassado, não é cabível, pois este é um Sistema Gerencial

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adquirido pela Recorrida/Autuada em que a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais em nada interferiu na escolha ou utilização.

Destaca-se, que Recorrida/Autuada, neste ponto, provavelmente confunde o Sistema Gerencial Talent GDA com o sistema Talent ECF que, embora ambos sejam desenvolvidos pela empresa, Talent Informática Ltda, CNPJ: 00.404.928/0001-31, são distintos. Por essa razão, não há que se falar que o software teria sido cassado.

Daí também não ser cabível a argumentação da Recorrida/Autuada, de que estariam comprometidos os resultados e a credibilidade da acusação fiscal, devido às deficiências do sistema.

A afirmação da Recorrida/Autuada de que somente adquiriu combustíveis da Petrobras, no período fruto deste trabalho, e caso tivesse sido auditada somente pelo LMC não existiria diferença alguma, ressalta-se as informações trazidas pela Fiscalização de que a empresa foi autuada recentemente, por meio do AI nº 01.000172016.73, por entrada e saída de combustível desacobertada de documento fiscal, encontrando-se, o referido Auto de Infração parcelado, além das outras autuações que caracterizaram a reincidência justamente por essa infração.

A Recorrida/Autuada inquire, ainda, o fato das informações de estoque de combustível, em determinados dias, apresentarem volumes de 400 mil a 800 mil litros de combustível, sendo que a capacidade dos tanques do Posto em questão são de 30 mil litros para cada produto.

Em relação a esses volumes, é fundamental o esclarecimento prestado pela Fiscalização, de que na conduta da Recorrida/Autuada encontra-se a causa do valor constante como estoque não condizer com o existente na realidade.

No Posto em questão, o estoque do tanque era controlado manualmente, os estoques da planilha “Caixa” eram negligenciados.

Por outro lado, os encerrantes eram controlados por intermédio do sistema, tendo em vista que os valores constantes dos LMCs tem por base as informações extraídas da planilha “Leitura”.

Dessa forma, a coluna de retorno de encerrante, constante da planilha “Leitura” e exportada para a Planilha Conjugada, serviu apenas para corroborar com a afirmação de que essas informações eram alteradas pela Recorrida/Autuada, na tentativa de ocultar a realidade das vendas em seus controles e livros fiscais.

Quanto ao parecer relativo ao Software GDA (Sistema de Gerenciamento e Administração), emitido pela Infomobi Tecnologia da Informação Ltda, a pedido da Recorrida/Autuada, considera-se que suas simulações não conduziram a conclusões taxativas e que seus resultados apontaram para inconsistências já resolvidas no sistema. Sendo assim, o parecer não foi capaz de afastar a materialidade das provas obtidas a partir da análise dos registros feitos pela própria Contribuinte em seu sistema.

A Recorrida/Autuada ponderou que não foi levada em consideração qualquer “perda ou evaporação” dos combustíveis, visto que até a Agência Nacional de Petróleo admite uma perda possível de 0,6% do álcool e gasolina, e de 1% do diesel.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em resposta a essa questão, há que se verificar a Portaria da Diretoria do Departamento Nacional de Combustíveis - DNC nº 26, de 13/11/92 – DOU 16/11/92, atual Agência Nacional de Petróleo – ANP, que trata de instituir o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para registro diário pelos Postos dos estoques e movimentação de compra e venda de produtos e dá outras providências. O artigo 5º trata especificamente da perda de combustíveis, *in verbis*:

Art. 5º. Independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao PR proceder a apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo do(s) equipamento(s) correspondentes(s).

Dessa forma, percebe-se que, como alerta a Fiscalização, o percentual de 0,6%, para todos os combustíveis, não é direito do contribuinte, mas somente um valor, que a ANP tolera como aceitável.

Cabe destacar, que no caso presente, como o volume constante da planilha “Caixa”, em decorrência das alterações realizadas pela Recorrida/Autuada, não aponta, a cada registro, para o volume real, medido a cada venda e, sim, fornece um número do qual são deduzidas as saídas e acrescentadas às entradas, não há que se falar em “perdas e evaporações”, visto que desse número só é deduzido o que foi de fato venda.

A Recorrida/Autuada questiona as rubricas “Alteração de padrão”, “Compensações” e “Compensação de 03 a 13” utilizadas pela Fiscalização durante o trabalho fiscal.

Para essa argumentação, cabe a interpretação dada pela Fiscalização dos momentos em que, simultaneamente, em um determinado turno, aparecem em todos os combustíveis alterações nos valores dos tanques desproporcionais as suas saídas.

A Fiscalização identificou que estas mudanças de valores aconteciam no sistema com a alteração dos valores de estoque atual constante da planilha “Tanque”. Observou, ainda, a existência de turnos inseridos, depois apagados e, posteriormente, reinseridos. No entanto, o estoque constante da planilha “Tanque”, origem do valor constante como estoque anterior, só era consertado depois de reinserção.

Com isso, ao refazer a sequência da planilha “Caixa”, constatou-se o aparecimento de turnos lançados duas vezes e depois estornados. Esses casos sempre ocorreram exatamente da mesma forma em todos os combustíveis comercializados pela Recorrida/Autuada. Em todos os casos em que foi constatado que se fazia uma compensação, devido a turnos em duplicidade, nenhuma penalidade foi aplicada ao contribuinte.

À vista do exposto acima, entende-se que a autuação decorreu de uma escolha da contribuinte de manter controle paralelo de movimentação de combustível. O que se encontra materializado nos autos é a prática reiterada da Recorrida/Autuada de alterar os dados reais utilizados no acerto financeiro com os frentistas, de maneira que parte das operações realizadas de entrada e saída de combustíveis não foi levada à tributação. Como os registros não foram suficientemente bem apagados no sistema da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Recorrida/Autuada, a Fiscalização teve a oportunidade de identificá-los e realizar o presente lançamento.

Essa autuação assemelha-se a tantas outras nas quais é apurada a escrita extrafiscal do contribuinte, para se exigir o imposto devido e não recolhido. A diferença está no impacto que as novas tecnologias exercem sobre as atividades econômicas. Se antigamente os registros eram em folhas de papel, hoje eles são em *bites*.

Considera-se, portanto, que o trabalho fiscal encontra-se bem fundamentado, havendo comprovação inequívoca das irregularidades constatadas, correto o restabelecimento das exigências fiscais.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 01/02/13. ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Antônio César Ribeiro, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos e os Conselheiros José Luiz Drumond e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha  
Relator**

T