

Acórdão: 17.734/07/2ª Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010117890-51
Impugnante: Colégio Auto Posto Ltda
Proc. S. Passivo: Rômulo Brigadeiro Motta/Outro(s)
PTA/AI: 01.000152220-96
Inscr. Estadual: 479.107137.00-45
Origem: DF/Passos

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – COMBUSTÍVEL – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Apuração, mediante levantamento quantitativo, de entradas e saídas de combustíveis desacobertadas de documentação fiscal. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, §2º, inciso III e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei 6763/75. Infração caracterizada. Excluídas as exigências de ICMS e MR, pelas saídas desacobertadas, por se tratar de mercadoria sujeita à substituição tributária, com retenção antecipada do imposto. Excluída a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75, relativa à entrada em período anterior a 01/11/2003, por errônea capitulação legal. Retificados estoques físicos lançados de forma errônea pelo Fisco, gerando alterações no levantamento efetuado. Exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e multa isolada parcialmente mantidas.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – COMBUSTÍVEL – CONFRONTO ENTRE LMC E REGISTRO DE SAÍDAS. Constatação, mediante confronto entre os livros Registro de Saídas e LMC, de saídas de combustíveis desacobertadas de documentação fiscal, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II, alínea “a”, da Lei 6763/75. Infração caracterizada. Exigência fiscal mantida.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL – FALTA DE REGISTRO. Falta de escrituração de notas fiscais de entradas de combustíveis no livro Registro de Entradas. Infração caracterizada. Adequado o valor da penalidade exigida, capitulada no artigo 55, inciso I, alínea “a”, da Lei 6763/75, com a utilização do percentual de 5% (cinco por cento) do valor das operações. Exigência fiscal parcialmente mantida.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a mercadorias sujeitas à substituição tributária. Infração caracterizada. Adequada a Multa de Revalidação exigida ao

percentual de 50% (cinquenta por cento), nos termos do inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75. Exigências fiscais parcialmente mantidas.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DAPI/VALOR INCORRETO. Consignação na DAPI de valores divergentes daqueles escriturados nos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, IX, “a”, da Lei 6763/75. Adequada a penalidade exigida, com utilização do valor da UFEMG vigente à época da infração. Exigência fiscal parcialmente mantida.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ARQUIVO ELETRÔNICO – FALTA DE ENTREGA. Falta de entrega dos arquivos eletrônicos previstos no Anexo VII, do RICMS/MG, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, XXXIV, da Lei 6763/75. Adequada a penalidade exigida, com utilização do valor da UFEMG vigente à época da infração. Exigência fiscal parcialmente mantida.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Utilização de sistema de processamento eletrônico de dados (PED) para escrituração de livros fiscais, sem autorização e sem o visto da Repartição Fiscal competente, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, XXIX, “b”, da Lei 6763/75. A tipificação da penalidade aplicada não se coaduna com a irregularidade narrada. Exigência fiscal excluída.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL – INEXISTÊNCIA NO ESTABELECIMENTO. Inexistência, no estabelecimento autuado, de notas fiscais destinadas ao acobertamento de operações de vendas de mercadorias, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, X, “a”, da Lei 6763/75. Adequada a penalidade exigida, com utilização do valor da UFEMG vigente à época da infração. Exigência fiscal parcialmente mantida.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ECF – INOPERÂNCIA. Acusação fiscal de existência, no estabelecimento autuado, de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF inoperante (desligado e sem condições técnicas de utilização). Cancelada a exigência fiscal, capitulada no art. 54, X, “b”, da Lei 6763/75, uma vez que a irregularidade narrada pelo Fisco não se coaduna com a tipificação contida no mencionado dispositivo legal.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação do cometimento das seguintes irregularidades pela Autuada, no período de 01/01/2001 a 16/09/2005:

1) entradas e saídas de combustíveis desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo;

2) saídas de combustíveis desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto dos dados lançados nos livros Registro de Saídas e de Movimentação de Combustíveis (LMC);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3) falta de escrituração de notas fiscais de entrada no livro Registro de Entradas;

4) aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a mercadorias sujeitas à substituição tributária;

5) consignação em DAPI de valores divergentes daqueles escriturados nos livros Registro de Apuração do ICMS e Registro de Entradas;

6) falta de entrega dos arquivos eletrônicos previstos no Anexo VII, do RICMS/MG;

7) utilização de sistema de processamento eletrônico de dados (PED) para escrituração dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, sem autorização e sem o visto da Repartição Fiscal competente;

8) inexistência, no estabelecimento autuado, de notas fiscais destinadas ao acobertamento de operações de vendas de mercadorias;

9) inoperância do ECF existente no estabelecimento, simultaneamente com a inexistência de documentos fiscais para acobertamento das saídas.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 419/470, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 3917/3937.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 3.943/3.960, opina pela procedência parcial do lançamento.

Compõem o presente Processo Tributário Administrativo os seguintes anexos:

1) Anexos II ao IV: contêm cópias de notas fiscais de aquisições combustíveis no período fiscalizado;

2) Anexos V ao XIII: cópias do Livro de Movimentação de Combustíveis relativas ao mesmo período.

DECISÃO

Ressalte-se, inicialmente, que os fundamentos constantes do parecer de fls. 3.943/3.960 elaborado pela Auditoria Fiscal são os mesmos utilizados por esta Câmara de Julgamento para sustentar sua decisão e, por esta razão, passarão a compor o presente acórdão, ressalvadas pequenas alterações e/ou adequações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DAS PRELIMINARES

A Impugnante argüi a nulidade do Auto de Infração, argumentando que “o *Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF) n.º 131323, série A-1, acostado às fls. 08 do PTA, não contém em seu corpo qualquer data para que se encerrassem as atividades de fiscalização*”, o que, no seu entender, contrariaria o disposto no art. 52, da CLTA/MG, o que viciaria por ilegalidade toda a ação fiscal.

Efeitos de 16/04/2004 a 05/09/2006 (efeitos do Caput)

"Art. 52 - O TIAF ou o termo lavrado na forma do § 1º do artigo 51 terá validade por 90 (noventa) dias, prorrogáveis por até igual período mediante ato formal de servidor fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização."

Parágrafo único - Esgotado o prazo previsto neste artigo, 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.

Nesse sentido, salienta que a lavratura do TIAF ocorreu no dia 16/09/2005 e que, assim sendo, o Auto de Infração deveria ter sido emitido até o dia 15/12/2005, o que não ocorreu no presente caso (*data do AI: 03/03/2006*).

De acordo com o dispositivo acima transcrito, o prazo de validade do TIAF é de 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por 90 (noventa) dias mediante ato formal do Fisco, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, com a ressalva nele contida.

No caso presente, as intimações acostadas às fls. 10/11 e 12, datadas de 19/10/2005 e 17/11/2005, respectivamente, demonstram, claramente, a continuidade do trabalho de fiscalização, fato que justificaria a prorrogação automática do prazo do TIAF por mais 90 dias.

De toda forma, ainda que se desconsiderasse essa prorrogação automática, de acordo com o parágrafo único, do mencionado dispositivo legal, o Auto de Infração ora analisado tem plena validade, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal, uma vez que o sujeito passivo não exerceu, ou não procurou exercer, após o prazo normal de validade de 90 (noventa) dias, o seu direito à denúncia espontânea sobre os fatos objeto da análise fiscal.

Assim sendo, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

DO MÉRITO

1) Entradas e saídas de combustíveis desacobertadas de documentação fiscal – Levantamento Quantitativo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Através de levantamento quantitativo de mercadorias, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, do RICMS/MG, realizado no período de 01/01/2001 a 16/09/2005, o Fisco constatou que a empresa autuada promoveu entradas e saídas de combustíveis desacobertas de documentação fiscal.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS relativos à totalidade das operações (*entradas e saídas desacobertas*), acrescido das multas de revalidação e isolada, esta última capitulada no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75.

Os levantamentos relativos aos combustíveis averiguados estão acostados às fls. 14/15 (*gasolina*), 16 (*óleo diesel*) e 17 (*álcool carburante*), sendo que as irregularidades apuradas foram consolidadas através dos quadros anexados às fls. 19/21 e o crédito tributário demonstrado à fl. 22.

Para fins de apuração das irregularidades ora analisadas, o Fisco utilizou a seguinte metodologia:

a) Para cada período de apuração, foi calculado o total de vendas de cada combustível, em litros, através da subtração das quantias relativas aos encerrantes de cada bomba abastecedora, no início e no final do período analisado, sendo deduzidas, também, as aferições realizadas no período;

$$\text{Vendas} = \text{Encerrante Final} - \text{Encerrante Inicial} - \text{Aferições}$$

b) Foi calculado o estoque final (aritmético) de cada combustível, através da soma do estoque inicial “físico” lançado no LMC e das compras realizadas no período, com posterior subtração das vendas do mesmo combustível;

$$\text{EF}_{\text{aritmético}} = (\text{EI} + \text{Compras}) - \text{Vendas}$$

c) O estoque final calculado na forma do item anterior foi então comparado com o estoque final “físico” lançado pelo contribuinte em seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), confronto este que gera duas situações distintas:

c.1) Estoque final calculado (aritmético) maior que o estoque final “físico” (LMC): Saídas desacobertas de documentação fiscal;

c.2) Estoque final calculado (aritmético) menor que o estoque final “físico” (LMC): Entradas desacobertas de documentação fiscal.

Com a utilização dos dados contidos no quadro acostado à fl. 14 (*gasolina*), referentes aos meses de novembro e dezembro de 2001, podem ser extraídos os seguintes exemplos:

Novembro/01:

- Estoque Final Aritmético: 10.318,90 litros ($10.318,90 = 23.729,57 + 70.000,00 - 83.410,67$);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Estoque Final Físico: 26.353,86 litros;
- Diferença (negativa): -16.034,96 litros - Entrada desacobertada de 16.034,96 litros de gasolina;

Dezembro/01:

- Estoque Final Aritmético: 32.216,04 litros ($32.216,04 = 26.353,86 + 83.000,00 - 77.137,82$);
- Estoque Final Físico: 21.302,76 litros;
- Diferença (positiva): 10.913,28 litros - Saída desacobertada de 10.913,28 litros de gasolina.

A Impugnante não trouxe aos autos qualquer argumento fundamentado em sua escrituração, de forma objetiva, para contraditar o feito fiscal, a não ser as questões já refutadas na análise preliminar.

As irregularidades apuradas mediante levantamentos quantitativos decorrem de meras técnicas matemáticas, com utilização dos documentos e lançamentos da escrita fiscal do contribuinte. Assim, o levantamento somente pode ser contraditado através de provas objetivas que possam evidenciar erros no procedimento levado a efeito, o que não ocorreu no presente caso.

Assim, sobre o ponto de vista técnico, o feito fiscal não merece qualquer ressalva. No entanto, no que diz respeito ao crédito tributário, algumas retificações devem ser efetuadas.

Saídas Desacobertadas – Exclusão do ICMS e da MR

Como muito bem salienta a Impugnante, “*no caso dos combustíveis, sobre os quais se aplica a regra da Substituição Tributária, é antecipada a cobrança do tributo, embora o fato gerador da obrigação tributária ainda não tenha ocorrido. O PAGAMENTO DO TRIBUTO DE FORMA ANTECIPADA TRAZ PARA O CASO PRESENTE UMA CONSEQÜÊNCIA: NÃO HÁ COBRANÇA DE TRIBUTO EM VIRTUDE DA SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO DO REVENDEDOR VAREJISTA*”.

Portanto, nos demonstrativos acostados às fls. 19/22, devem ser decotadas as exigências de ICMS e da respectiva Multa de Revalidação relativas às saídas desacobertadas dos combustíveis (*gasolina, óleo diesel e álcool etílico hidratado carburante*), mantendo-se, exclusivamente, a Multa Isolada prevista no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75.

Entradas Desacobertadas – Exclusão da MI no período anterior a 01/11/2003

Nos termos do art. 144, do CTN, “*o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme já salientado, o levantamento quantitativo realizado pelo Fisco abrangeu os exercícios de 2001 a 2005, período em que a legislação mineira sofreu algumas alterações, inclusive no tocante à multa isolada relativa às entradas desacobertas de documentação fiscal.

Até 31/10/2003, o dispositivo legal capitulado pelo Fisco (*art. 55, II, "a", da Lei 6763/75*), prestava-se a penalizar os contribuintes por diversas condutas tidas como ilícitas, dentre as quais, no entanto, não se incluía as entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, irregularidade esta que, à época, era apenas através de dispositivo legal específico, qual seja, *art. 55, XXII, da Lei já mencionada*.

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são as seguintes

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacoberta de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

Efeitos de 01/01/76 a 31/10/2003

"II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, tê-la em estoque ou depósito, desacoberta de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:"

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

Efeitos de 01/01/94 a 06/08/03

"XXII - por dar entrada a mercadoria desacoberta de documento fiscal, 20% (vinte por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 10% (dez por cento), na hipótese de a saída ter sido acobertada com documento fiscal e o imposto regularmente recolhido."

Assim sendo, sugere esta Auditoria que a multa isolada exigida pelo Fisco seja mantida somente em relação aos fatos ocorridos a partir de 01/11/2003, com o conseqüente cancelamento da parcela referente aos fatos ocorridos anteriormente a essa data.

As demais exigências (*ICMS e MR - 100%*) devem ser integralmente mantidas, uma vez que respaldadas na legislação vigente, especialmente nos artigos 29, § 1.º, do RICMS/MG, 56, § 2.º, III, c/c art. 21, VII, da Lei 6763/75.

Estoques Físicos – Quantias a serem retificadas:

No que diz respeito ao levantamento relativo à “gasolina”, devem ser efetuadas as seguintes retificações nos dados relativos aos estoques físicos (fl. 14):

- Junho/2001: Alterar a quantia do “estoque inicial” de 33.164,22 litros para 32.564,22 litros (ver LMC fl. 27). Com essa retificação, não haverá qualquer irregularidade nesse período ($32.564,22 + 45.000,00 - 43.054,19 = 34.510,03$);

- Setembro/2001: Alterar a quantia do “estoque final” de 14.543,83 litros para 12.543,83 litros (ver LMC fl. 27 // $14.585,67 - 1.459,21 - 582,63 = 12.543,83$). Com essa retificação, as entradas desacobertas passarão a ser de 8.295,01 litros e não de 10.295,01 litros ($4.248,82 - 12.543,83 = 8.295,01$);

- Outubro/2001: Alterar a quantia do “estoque inicial” de 14.543,83 litros para 12.543,83 litros, conforme item anterior. Com essa retificação, não haverá qualquer irregularidade nesse período ($12.543,83 + 82.000,00 - 70.814,26 = 23.729,57$);

- Agosto/2002: Alterar a quantia do “estoque inicial” de 0,00 litros para 22.657,00 litros (ver LMC fl. 49). Com essa retificação, não mais haverá entrada desacoberta de 22.067,94 litros e sim saída desacoberta de 589,06 litros ($22.657,00 + 66.000,00 - 64.901,94 = 23.755,06$ // $23.755,06 - 23.166,00 = 589,06$);

2) Saídas de combustíveis desacobertas de documentação fiscal – Confronto dos livros Registro de Saídas e de Movimentação de Combustíveis (LMC):

Conforme demonstrativo acostado às fls. 142/145, o Fisco constatou que durante os exercícios de 2001 a 2005, a empresa autuada deixou de escriturar no livro Registro de Saídas inúmeras operações de vendas de combustíveis lançadas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

A exigência fiscal restringiu-se à Multa Isolada prevista no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75.

No dia 18/02/01, por exemplo, a empresa autuada deixou de emitir os documentos fiscais relativos a 1.480,70 litros de gasolina, 171,11 litros de óleo diesel e 621,04 litros de álcool carburante (ver fls. 142 e 150). No livro Registro de Saídas (fl. 150), constam apenas lançamentos relativos aos dias 17 e 19/02/2001, referentes a notas fiscais com numeração sequencial (911/912 e 913/914, respectivamente), o que confirma a falta de emissão da documentação relativa ao dia 18/02/01.

As saídas desacobertas apuradas na forma ora abordada não se confundem com aquelas constatadas através do levantamento quantitativo analisado no tópico anterior, pelos seguintes motivos:

a) As saídas apuradas mediante utilização do *levantamento quantitativo* referem-se a operações não registradas nos encerrantes. Para que se tenha uma melhor visualização dessa afirmação, será abaixo refeito o exemplo referente ao mês de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dezembro de 2001 (fl. 14), relativo ao item anterior, onde as “Saídas Escrituradas” representam o resultado da fórmula “*Estoque Inicial + Compras – Estoque Final*”:

- Saídas registradas nos encerrantes (*Vendas*): 77.137,82 litros
- Saídas escrituradas: 88.051,10 litros ($88.051,10 = 26.353,86 + 83.000,00 - 21.302,76$);
- Diferença: $88.051,10 - 77.137,82 = 10.913,28$ litros, ou seja, as saídas escriturais superaram as saídas registradas nos encerrantes;

b) As saídas relativas ao item presente, conforme já relatado, referem-se às vendas de combustíveis escrituradas no LMC, vendas estas que são calculadas a partir dos dados registrados nos encerrantes.

De toda forma, para evitar qualquer risco de duplicidade, o Fisco excluiu das quantias apuradas através do confronto dos livros acima mencionados, as saídas desacobertas apuradas através do levantamento quantitativo analisado no tópico anterior, conforme demonstra o quadro acostado às fls. 146/147.

Nos casos em que as saídas apuradas mediante o levantamento quantitativo se mostraram superiores às saídas desacobertas constatadas através do confronto dos livros já mencionados, o Fisco desconsiderou a irregularidade.

A tabela abaixo, cujos dados foram retirados do quadro de fl. 146, traz alguns exemplos que permitem uma melhor compreensão dos critérios utilizados pelo Fisco:

Produto: Gasolina

Período	Saídas Desacobertas Apuradas (Litros)		
	Confronto RS x LMC	Levantamento Quantitativo	Quantidade Considerada
Fev/01	1.480,70	0,00	1.480,70
Out/01	2.552,49	2.000,00	552,49
Dez/01	1.964,80	10.913,28	0,00

Diante do acima exposto e considerando-se que a Impugnante em momento algum contraditou a acusação fiscal, uma vez que não apresentados os documentos fiscais relativos a essas operações, a infração se mostra plenamente caracterizada, sendo legítima a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75, no montante demonstrado à fl. 149.

3) Falta de escrituração de notas fiscais de entrada no livro Registro de Entradas:

As notas fiscais não escrituradas no livro Registro de Entradas, relativas ao período de 27/09/04 a 20/06/05, encontram-se discriminadas no quadro acostado à fl. 273. A irregularidade foi apurada mediante utilização de informações prestadas, em meio eletrônico, pelos fornecedores da empresa autuada.

A exigência fiscal restringiu-se à Multa Isolada prevista no art. 55, I, “a”, da Lei 6763/75, com aplicação, de maneira uniforme, do percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor das operações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

Efeitos a partir de 06/08/2004

I - por faltar registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal vinculados à apuração do imposto, conforme definidos em regulamento - 10% (dez por cento) do valor constante no documento, **reduzido a 5%** (cinco por cento) quando se tratar de:

a) entrada de mercadoria ou utilização de serviços registrados no livro diário;"

Ocorre, entretanto, que na hipótese prevista na alínea "a", do dispositivo supramencionado, o percentual da multa isolada reduz-se a 5% (cinco por cento), devendo-se, pois, adequar o valor da penalidade exigida com a utilização desse percentual (5%).

A Impugnante não contesta a infração, limitando-se a argumentar que a falta de escrituração das notas fiscais não traria nenhum prejuízo aos cofres públicos, uma vez que os combustíveis têm o ICMS retido de forma antecipada, por substituição tributária.

Esse argumento, no entanto, é insuficiente para ilidir a exigência fiscal, pois a legislação vigente impõe a todo contribuinte a obrigação de escriturar os documentos fiscais, independentemente da forma de tributação das mercadorias adquiridas, e estabelece penalidade específica a ser aplicada, quando descumprida essa obrigação acessória.

Assim sendo, observada a retificação acima proposta, a exigência fiscal afigura-se correta, uma vez que caracterizada a infração narrada pelo Fisco.

4) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a mercadorias sujeitas à substituição tributária:

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a mercadorias sujeitas à substituição tributária (*combustíveis*), adquiridas através das notas fiscais anexadas às fls. 280/303.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS não recolhido aos cofres públicos em função da apropriação indevida, apurado após a recomposição da conta gráfica (fl. 278), acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2.º, III, da Lei 6763/75 (*100% do valor do ICMS não recolhido*).

Como havia divergências entre os valores dos créditos escriturados no livro Registro de Entradas e os efetivamente lançados na DAPI, o Fisco lançou três observações no quadro acostado à fl. 275, quais sejam:

1) Crédito estornado parcialmente – Crédito DAPI inferior ao escriturado no Registro de Entradas;

2) Crédito estornado integralmente – Crédito DAPI igual ou superior ao escriturado no livro Registro de Entradas;

3) Valor não estornado – Crédito não escriturado na DAPI.

Em resumo: O Fisco se limitou a estornar, como não poderia deixar de ser, somente os créditos que foram efetivamente lançados na DAPI.

Assim, no tocante às operações descritas no quadro de fl. 275, só houve estorno de créditos nos meses de maio e junho de 2002 e agosto e setembro de 2003, gerando ICMS a recolher, nos meses de setembro e outubro de 2002, apurado após a recomposição da conta gráfica, no valor de R\$ 286,12 (fls. 277 e 346), valor este significativamente inferior ao lançado na coluna “Valor Mensal a Estornar”, pois esta “coluna” contempla valores não lançados na DAPI.

Por oportuno, deve-se entender que a Multa de Revalidação exigida, capitulada no art. 56, § 2º, III, da Lei 6763/75 (100% do imposto devido – R\$ 286,12), deve ser adequada ao percentual de 50%, nos termos do inciso II, do mencionado dispositivo legal, uma vez que o imposto não recolhido não se vincula à ocorrência de qualquer das situações referidas no inciso II do caput do art. 55 do diploma legal citado.

A alegação da Impugnante de que tem direito ao crédito do imposto, em função do preço do combustível ao consumidor final ser eventualmente inferior à base de cálculo do ICMS/ST (*fato gerador presumido*), não encontra respaldo na legislação vigente. Nesse sentido, o art. 22, § 10º, da Lei 6763/75, assim estabelece:

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

(...)

§ 10 – Ressalvadas as hipóteses previstas nos §§ 11 e 11-A deste artigo, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

1) o contribuinte e o responsável sujeitos ao recolhimento da diferença do tributo;

2) o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria. (G. N.)

Estando plenamente caracterizada a infração, afigura-se correta a exigência do crédito tributário ora analisado, observada a retificação proposta em relação à multa de revalidação.

5) Consignação em DAPI de valores divergentes daqueles escriturados nos livros Registro de Apuração do ICMS e Registro de Entradas:

Esta irregularidade mantém estreito vínculo com aquela analisada no item anterior, oportunidade em que foi demonstrada a existência de divergências entre os valores dos créditos escriturados nos livros fiscais (*RE e/ou RAICMS*) e os efetivamente lançados nas DAPIs de diversos períodos, referentes aos exercícios de 2002 a 2005.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ocorre que no item anterior, o Fisco limitou-se a estornar os créditos indevidamente apropriados, enquanto que neste tópico a exigência fiscal refere-se à Multa Isolada capitulada no art. 54, IX, “a”, da Lei 6763/75.

Efeitos a partir de 1º/11/2003

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:

(...)

IX - por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes nos livros ou nos documentos fiscais - por infração, cumulativamente:

a) 500 (quinhentas) UFEMGs; (G.N.)

A penalidade exigida, no valor de R\$ 6.611,20, refere-se aos meses de julho de 2004 e fevereiro a agosto de 2005, conforme demonstrativo acostado à fl. 279.

Três observações devem ser feitas em relação ao mencionado demonstrativo:

- 1) Embora o Fisco tenha feito menção à penalidade prevista no art. 55, XXVI, da Lei 6763/75 (“*por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária*”), não há qualquer exigência baseada nesse dispositivo legal, conforme observação contida no próprio relatório do Auto de Infração (*item 4 – fl. 03*), corroborada pelos demonstrativos de fls. 279 (*Campo “MI (2)” – sem valor*) e 346 (*Coluna “Infração 5” – Valor: R\$ 6.611,20*);
- 2) A penalidade exigida (*art. 54, IX, “a”, da Lei 6763/75*) não se refere a “20 meses” como mencionado no demonstrativo de fl. 279, mas a “8 meses” ($R\$ 6.611,20 = R\$ 826,40 \times 8$);
- 3) O valor da penalidade exigida, referente ao mês de julho de 2004, deve ser retificada para R\$ 723,05, pois a UFEMG vigente no mês da ocorrência da infração (*art. 53, I, da Lei 6763/75*) equivalia a R\$ 1,4461 ($R\$ 723,05 = 500 \times 1,4461$). Da mesma forma, a penalidade referente aos meses de fevereiro a agosto de 2005, deve ser retificada para R\$ 808,75, pois a UFEMG referente ao exercício de 2005 correspondia a R\$ 1,6175 ($R\$ 808,75 = 500 \times 1,6175$).

Caracterizada a infração, legítima se mostra a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, IX, “a”, da Lei 6763/75, observada a retificação proposta no item “3” acima.

6) Falta de entrega dos arquivos eletrônicos previstos no Anexo VII, do RICMS/MG:

De plano deve-se ressaltar que, tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir do não pagamento do tributo ou do não cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, como no caso. Em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta por lei.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A intenção do agente é, portanto, irrelevante (*art. 136 do CTN*) para a tipificação do ilícito fiscal. Sendo a infração objetiva, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito.

Essas observações são válidas tanto para este item, quanto às demais obrigações acessórias descumpridas pela Impugnante.

No caso, a obrigatoriedade de manutenção e entrega de arquivos eletrônicos encontra-se prevista nos artigos 10 e 11, do Anexo VII do RICMS/02.

Note-se, pois, que a infração descrita no Auto de Infração é formal e objetiva, encontrando-se caracterizada nos autos, conforme demonstram as telas acostadas às fls. 339/342, sendo, portanto, legítima a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, XXXIV, da Lei 6763/75.

Efeitos a partir de 1º/11/2003

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:

(...)

XXXIV - por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária **arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais - 5.000 (cinco mil) UFEMGs por infração**. (Com redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03)

Conforme demonstrativo acostado à fl. 346, a penalidade exigida pelo Fisco, calculada com utilização da UFEMG relativa ao exercício de 2006 (R\$ 1,6528), atingiu o montante de R\$ 181.808,00 e se refere ao período de novembro/2003 a agosto/2005, num total de 22 (vinte e dois) meses sem a entrega dos mencionados arquivos eletrônicos ($R\$ 181.808,00 = 5.000 \times 22 \times R\$ 1,6528$).

Porém, conforme salientado no item anterior, a UFEMG a ser utilizada deve ser aquela vigente no período da ocorrência da infração. Assim sendo, a penalidade exigida deve ser retificada nos termos abaixo, lembrando que a entrega dos arquivos deve ocorrer no mês subsequente ao período de apuração, ou seja, os meses abaixo são aqueles em que deveriam ter sido entregues os arquivos objeto da autuação:

- Dezembro/2003: R\$ 6.245,00 ($5.000 \times 1 \times R\$ 1,249$);
- Janeiro a dezembro de 2004: R\$ 86.766,00 ($5.000 \times 12 \times R\$ 1,4461$);
- Janeiro a setembro de 2005: R\$ 72.787,50 ($5.000 \times 9 \times R\$ 1,6175$);
- Total Geral: R\$ 165.798,50

Caracterizada a infração, legítima se mostra a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, XXXIV, da Lei 6763/75, observada a retificação acima proposta.

7) Utilização de PED para escrituração dos livros fiscais sem autorização e sem o visto da Repartição Fiscal competente:

Foi constatado pelo Fisco que a Autuada utilizava Sistema de Processamento Eletrônico de Dados (PED) para escrituração dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, sem autorização e sem o visto da Repartição Fiscal competente, contrariando o disposto na legislação vigente.

Para comprovar sua acusação, o Fisco anexou às fls. 309/334 cópias dos termos de abertura e encerramento dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, referentes aos exercícios de 2001 a 2005, todos emitidos por PED.

A exigência fiscal refere-se à Multa Isolada prevista no art. 54, XXIX, "b", da Lei 6763/75, no valor de R\$ 4.958,40 ($R\$ 4.958,40 = 3.000 \times 1,6528$), conforme demonstrativo acostado à fl. 346.

Efeitos a partir de 1º/11/2003

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:

(...)

XXIX - por utilizar sistema de processamento eletrônico de dados para escrituração ou emissão de livros e documentos fiscais em desacordo com o disposto na legislação tributária:

a) 500 (quinhentas) UFEMGs por formulário, documento ou livro utilizado, emitido ou escriturado em desacordo com a legislação tributária;

b) 3.000 (três mil) UFEMGs por infração nas demais hipóteses;

Conforme já ressaltado linhas atrás, tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir do não pagamento do tributo ou do não cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, como no caso. Em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta por lei.

A intenção do agente é, portanto, irrelevante (*art. 136 do CTN*) para a tipificação do ilícito fiscal. Sendo a infração objetiva, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito.

Assim sendo, não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal e não encontra respaldo na legislação a alegação da Impugnante de que os mencionados livros fiscais não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seriam essenciais, por se dedicar à venda de mercadorias adquiridas com o ICMS retido de forma antecipada, sendo utilizados apenas por questão de organização administrativa.

No entanto, o fato irregular narrado na imputação efetivada pelo Fisco não se amolda na tipificação contida no dispositivo legal da penalidade aplicada. O correto seria a aplicação da penalidade prevista na alínea “a” do inciso XXIX do artigo 54 e não na forma aplicada.

Desta forma, em face da errônea capitulação da penalidade aplicada, a exigência deve ser excluída do crédito tributário.

8) Inexistência, no estabelecimento autuado, de notas fiscais destinadas ao acobertamento de operações de vendas de mercadorias:

A exigência fiscal refere-se à Multa Isolada prevista no art. 54, X, “a”, da Lei 6763/75, face à constatação de que o contribuinte não possuía, no momento da diligência fiscal efetuada em seu estabelecimento, realizada em 16/09/2005, notas fiscais (*em branco*) destinadas ao acobertamento de suas operações, conforme termo específico lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO – fl. 337), devidamente assinado pelo Fisco e pelo preposto da empresa autuada.

Efeitos a partir de 1º/11/2003

“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:

(...)

X - por não possuir ou deixar de manter, no estabelecimento, para acobertamento das operações ou prestações que realizar:

a) documento fiscal - 1.000 (mil) UFEMGs por constatação do Fisco;” (G.N.)

Ainda que a Impugnante possuísse documentos fiscais para acobertar suas operações, o simples fato delas não estarem em seu estabelecimento, no momento da diligência fiscal, já caracteriza infração à legislação, nos termos do dispositivo legal acima transcrito.

De toda forma, para que não paire qualquer dúvida sobre a caracterização da infração, será abaixo reproduzido o trecho da manifestação fiscal que aborda o assunto e refuta, de forma plena, os argumentos da Impugnante (fls. 3934/3935):

“...O FATO É QUE EFETIVAMENTE A AUTUADA ESTAVA SEM QUALQUER IMPRESSO DE NOTA FISCAL PRÓPRIA E TAMBÉM SEM O ECF (OU MELHOR, QUE ESTE SE ENCONTRAVA INOPERANTE, COM DEFEITO) NO DIA 16/09/05...

É INTERESSANTE NOTAR QUE A PRÓPRIA AUTUADA CARREIA AOS AUTOS (FLS. 503) CÓPIA DE SUA NOTA FISCAL MOD. 1 DE Nº 000152, A QUAL FOI IMPRESSA EM 28/10/05 (DE ACORDO COM O RODAPÉ DA NOTA), POSTERIOR, PORTANTO, AO INÍCIO DA AÇÃO

FISCAL, COMPROVANDO TAMBÉM DESTA FORMA A INEXISTÊNCIA DESSE IMPRESSO EM 16/09. E ISSO APESAR DE QUERER USAR ESSA NF 000152 COMO PROVA DE QUE SEMPRE TEVE DISPONÍVEIS DOCUMENTOS FISCAIS PARA SUAS OPERAÇÕES DE SAÍDA! A NOTA FISCAL DE VENDA AO CONSUMIDOR Nº 000363 (TAMBÉM ANEXADA AOS AUTOS NO BOJO DA IMPUGNAÇÃO, ÀS FLS. 502), FOI EMITIDA EM 18/04/05, SENDO QUE O CONJUNTO A QUE PERTENCE VAI ATÉ O Nº 000375 (CONFORME RODAPÉ DO DOCUMENTO FISCAL); DEPREENDE-SE, PORTANTO, QUE A PARTIR DE 18/04 HAVIA APENAS 12 DOCUMENTOS DISPONÍVEIS PARA OPERAÇÕES DE VENDA AO CONSUMIDOR, OS QUAIS SEM DÚVIDA SE ESGOTARAM ANTES DO DIA 16/09. A SIDF DE FLS. 505, CUJA DATA DE EMISSÃO FIGURA COMO 18/AGOSTO, MAS FOI ENTREGUE NA AF/PASSOS EM 19/09/05 (POUCOS DIAS APÓS A CONSTATAÇÃO DA INEXISTÊNCIA NO ESTABELECIMENTO DE NOTAS FISCAIS PRÓPRIAS), CONFIRMA TAMBÉM O QUE SE DISSE ACIMA, POIS A SIDF REQUER AUTORIZAÇÃO PARA IMPRIMIR NOTAS FISCAIS MOD. 1 E NOTAS FISCAIS DE VENDA AO CONSUMIDOR.”

Quanto à exigência fiscal propriamente dita, assim como nos itens anteriores, o valor da penalidade deve ser retificada para o valor de R\$ 1.617,50, pois a UFEMG referente ao exercício de 2005 equivalia a R\$ 1,6175, tendo o Fisco adotado, erroneamente, o valor de R\$ 1,6528, que se refere ao exercício de 2006 (ver fl. 346).

9) Inoperância do ECF existente no estabelecimento, simultaneamente com a inexistência de documentos fiscais:

Conforme Termo de Constatação lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências – RUDFTO (fl. 337), o Fisco constatou que era mantido no estabelecimento autuado um Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF totalmente inoperante (*desligado e sem condições técnicas de utilização*).

Em função desse fato, o Fisco exigiu da Autuada a penalidade prevista no art. 54, X, “b”, da Lei 6763/75, in verbis:

“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:

X - por não possuir ou deixar de manter, no estabelecimento, para acobertamento das operações ou prestações que realizar:

b) ECF devidamente autorizado, quando obrigatório - 1.000 (mil) UFEMGs por constatação do Fisco;

Com a devida vênia daqueles que entendam de forma contrária, a irregularidade narrada pelo Fisco não se coaduna com a tipificação contida no dispositivo legal acima transcrito.

O Fisco em momento algum mencionou que o ECF não fosse autorizado. Presume-se, portanto, que a Impugnante não apenas possui, como mantém em seu estabelecimento ECF de sua propriedade, devidamente autorizado pela Repartição Fiscal, fato que exclui a possibilidade da aplicação da mencionada penalidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, procede-se o cancelamento da penalidade exigida, por errônea capitulação legal.

No tocante às discussões travadas entre Fisco e Impugnante a respeito do “Relatório Complementar” e dos seus respectivos anexos (fls. 348/407), deixa-se de tecer, nesta decisão, qualquer comentário sobre o assunto, uma vez que totalmente desnecessário para o deslinde da questão, uma vez que os sócios e as empresas tidas como envolvidas nas irregularidades cometidas não foram incluídas no pólo passivo desta relação processual tributária, na qualidade de coobrigados.

As demais alegações da Impugnante, além de insuficientes para descaracterizar as infrações a ela imputadas, foram plenamente refutadas pelo Fisco em sua manifestação fiscal.

A aplicação do permissivo legal previsto no artigo 53, § 3º, da Lei 6763/75, embora sugerida pelo Conselheiro Sauro, não foi aplicada em face do óbice contido no § 5º do artigo retrocitado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos do demonstrativo de fls. 345/346, com as seguintes retificações, adequações e exclusões: **Irregularidade 1:** cancelar as exigências de ICMS e MR relativas às saídas desacobertas; cancelar a Multa Isolada capitulada no art. 55, II, "a", da Lei 6763/75, relativamente às entradas desacobertas ocorridas até 31/10/2003; alterar os dados dos estoque físicos de gasolina referentes aos meses de junho, setembro e outubro de 2001 e agosto de 2002, de acordo com o proposto no item 1 do parecer da Auditoria Fiscal; **Irregularidade 3:** adequar o valor da penalidade exigida, capitulada no art. 55, I, "a", da Lei 6763/75, com a utilização do percentual de 5% (cinco por cento) do valor das operações; **Irregularidade 4:** adequar a Multa de Revalidação exigida ao percentual de 50%, nos termos do inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75; **Irregularidades 5 e 6:** adequar o valor das penalidades exigidas, com utilização da UFEMG vigente à época da infração cometida; **Irregularidade 7:** cancelar a exigência fiscal, por errônea capitulação legal; **Irregularidade 8:** adequar o valor da penalidade exigida, com utilização da UFEMG vigente à época da infração cometida; **Irregularidade 9:** cancelar a exigência fiscal, por errônea capitulação legal. Em seguida, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida sugeriu a aplicação do permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei 6763/75 para reduzir as penalidades isoladas a 10% de seus respectivos valores, no que foi acompanhado pelo Conselheiro Presidente, não tendo sido aplicado o permissivo por falta de quorum legal. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro citado, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 24/10/07.

Luiz Fernando Castro Trópia
Presidente/Revisor

Edvaldo Ferreira
Relator