

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.802/08/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 02.000213168-61
Impugnação: 40.010121901-44, 40.010122215-89, (Coob.)
Impugnante: Posto Morada Nova Ltda
IE: 448012193.00-94
Rodrigo Tavares Ferreira (Coob.)
CPF: 047.772.746-83
Origem: DFT/Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ÁLCOOL – ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatação, através de levantamento quantitativo de mercadoria, de entradas de álcool hidratado carburante desacobertas de documentação fiscal. Razões de defesa insuficientes para alterar a imputação fiscal. Exigências fiscais de ICMS, da Multa de Revalidação, prevista no inciso II e §2º do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no inciso II do artigo 55 da mesma lei, mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de que o Posto Morada Nova promoveu a entrada de 20.002 (vinte mil e dois) litros de álcool hidratado sem acobertamento por documento fiscal hábil. Para tal conclusão o Fisco realizou Levantamento Quantitativo o qual se baseou nos dados obtidos mediante a medição de tanques e leitura de encerrantes eletrônicos e mecânicos, anotados em controles próprios, em visitas ao Contribuinte nos dias 28 de agosto de 2007 e 11 de setembro de 2007. A diferença foi constatada na observação comparativa da progressão dos encerrantes eletrônicos com o encerrante mecânico da bomba de álcool.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos artigos 56, inciso II e 55, inciso II.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 20/25, em síntese, aos argumentos seguintes:

- não promoverá qualquer defesa de mérito quanto à autuação pois a empresa foi vendida, em 20 de abril de 2007, ao Sr. Rodrigo Tavares Ferreira, que assumiu a gerência do estabelecimento já a partir da assinatura do referido instrumento;
- as infrações apontadas pelo Fisco fazem presumir a prática de fraude e, portanto, importam na aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional;
- no caso em tela há uma hipótese de sucessão tributária, em que o gerente ou administrador (*in casu*, o Sr. Rodrigo) assume, integralmente, a obrigação tributária;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- deve ser excluída a responsabilidade da empresa redirecionando-a ao Sr. Rodrigo Tavares Ferreira, promissário comprador e gerente do estabelecimento;
- os comprovantes de depósito das quantias mencionadas no contrato de compra e venda, realizados em conta dos antigos proprietários do Posto Revendedor, atestam a concretização do negócio;
- o recorte do Jornal “Guia Comercial” que circulou nos dias 06 a 13 de setembro de 2007 reforça este fato, já que inexistente, efetivamente, um instrumento formal de “outorga” dos poderes de administração;
- o próprio fato de a Fiscalização ter inserido o Sr. Rodrigo Tavares Ferreira como Coobrigado, deixa, extirpando de dúvidas, a sua condição de gerente/administrador;
- a infração descrita na autuação pressupõe, caso tenha ocorrido, a existência de fraude e a prática de ato ilícito, devendo ser aplicada a regra incutida no artigo 135 do CTN, inciso III;
- a responsabilidade apontada no artigo em questão exclui a responsabilidade do contribuinte e de seus sócios, remetendo-a, exclusivamente, ao administrador, gerente ou representante;
- o CTN optou por incluir a hipótese de responsabilidade por sucessão, (e, portanto, distinta da solidariedade), tal como a descrita no artigo 135, inciso III e, justamente por isso, também, não há que se falar em solidariedade, já que inexistente interesse comum na consecução de atos fraudulentos, ou, de outra sorte, estar-se-ia a presumir a intenção fraudulenta de pessoa jurídica;
- ante o fato de que a empresa autuada pertence aos atuais sócios apenas em virtude de pendências havidas com o Sr. Rodrigo, que ainda não adimpliu totalmente com as cláusulas do contrato de promessa de compra e venda, deve ser excluída do pólo passivo da obrigação e, por conseguinte, também, qualquer responsabilidade patrimonial dos sócios, mantendo-se a autuação apenas quanto ao Sr. Rodrigo.

Ao final, pede a procedência da Impugnação para determinar sua exclusão do pólo passivo, mantendo-se a autuação tão somente quanto ao Coobrigado.

O Coobrigado manifesta-se às fls. 83/112 aos argumentos que, resumidamente, se seguem:

- que a empresa é do ramo varejista de combustíveis, registrando suas saídas através da emissão de cupom fiscal (ECF) devidamente autorizada pelo Fisco estadual;
- em 28 de agosto de 2007, recebeu a visita dos Fiscais Jânio Ramos e Simone A.S. Neto, com o fito de proceder levantamento quantitativo, contudo, mesmo solicitada, não foi apresentada a competente Ordem de Serviço, prevista no inciso VI do artigo 4º da Lei nº 13.515/00, tampouco o AIAF previsto no artigo 51 da CLTA;
- em 11 de setembro, os mesmos Fiscais retornaram, sendo novamente solicitada a apresentação da Ordem de Serviço e do AIAF, o que não foi atendido, mas foi-lhe exigido através de intimação LMCs de 01/01/2006 a 11/09/07; notas fiscais de aquisição de combustível de 01/01/2006 a 11/09/2007; GNREs de álcool adquirido de fora do estado, e em flagrante abuso de autoridade, exigiram o projeto técnico de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

instalação de válvulas antitransbordamento além de, arbitrariamente, lacrarem as bocas dos tanques de combustíveis após o levantamento físico;

- em 13 de setembro, comparecem ao estabelecimento os Fiscais Jânio Ramos e Edson Vilhena de Faria, os quais fizeram nova contagem física de combustíveis, sem apresentação da Ordem de Serviço e tampouco do AIAF;

- em 14 de setembro, comparecem ao estabelecimento os Fiscais José Luiz e Simone A. S. Neto, os quais fizeram nova contagem física de combustíveis, sem apresentação da Ordem de Serviço e tampouco do AIAF;

- em 17 de outubro, comparecem ao estabelecimento os Fiscais Edson Vilhena de Faria e David Martins, procedendo à nova contagem física de combustíveis, sem apresentação da Ordem de Serviço e tampouco do AIAF;

- em 19 de setembro, comparecem ao estabelecimento os Fiscais Edson Vladimir Z. Maia e Simone A. S. Neto, procedendo nova contagem física de combustíveis, sem apresentação da Ordem de Serviço e tampouco do AIAF;

- em 21 de setembro, comparecem ao estabelecimento os Fiscais Jânio Ramos e David Martins, procedendo nova contagem física de combustíveis, sem apresentação da Ordem de Serviço e tampouco do AIAF;

- em 28 de setembro, os agentes fiscais Jânio Ramos e Edson Vilhena de Faria procederam à coleta da assinatura do Sr. Mauricio Bueno Torre (ex-proprietário) no AIAF nº 144774 exigindo a apresentação, em 24 horas, das notas fiscais de entrada e os Livros de Movimentação de Combustíveis, contudo tal AIAF somente chegou ao responsável pela empresa em 21 de novembro com o recebimento do AI/PTA;

- as visitas fiscais continuaram sempre alternando os Fiscais e, jamais apresentando a competente Ordem de Serviço ou AIAF;

- recebeu, via postal, o Auto de Infração, tendo como signatário os Fiscais Edson Vilhena e Jânio Ramos Moura e citando a Ordem de Serviço 08070004357-51;

- toda a ação fiscal iniciou-se sem a competente Ordem de Serviço que é a motivação inicial do ato fiscalizatório, ferindo o § 3º do artigo 49 da Lei nº 6.763/75;

- a eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da Lei e do Direito nos termos do inciso I do artigo 5º da Lei nº 14.184/02;

- se, por erro, culpa, dolo ou interesses escusos de seus agentes, a atividade do Poder Público desgarra-se da lei, divorcia-se da moral ou desvia-se do bem comum, é dever da Administração invalidar, espontaneamente ou mediante provocação, o próprio ato, contrário à sua finalidade, por inoportuno, inconveniente, imoral ou ilegal;

- segundo o Princípio da Legalidade objetiva, a autoridade administrativa deve aplicar a lei de ofício, cumprindo-a ou fazendo cumpri-la, de modo objetivo, agindo em prol do interesse público, em detrimento de qualquer direito subjetivo;

- no processo administrativo tributário, a Administração compele o contribuinte a cumprir a lei, ao passo que este terá seus direitos protegidos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a lavratura da Ordem de Serviço deve preceder qualquer procedimento fiscal, e, no caso em tela, a fase preambular, imprescindível, foi suprimida;
- o fato de no Auto de Infração ora combatido constar como signatários os Fiscais Edson Vilhena e Jânio e citar como Ordem de Serviço a OS nº 08-07000435751 e tendo os procedimentos fiscais ocorridos em mais de uma dezena de vezes constando sempre Fiscais diferentes, prova a inexistência de Ordem de Serviço no início da ação fiscal;
- cita o artigo 37 da Constituição Federal;
- além de atender a legalidade, o ato do administrador público deve conformar-se com a moralidade e a finalidade administrativa para dar plena legitimidade a sua atuação;
- houve abuso de autoridade dos Fiscais, visto que obrigaram o contribuinte a se submeter ao vexame de ter os tanques de combustíveis ilegalmente lacrados;
- o AIAF de nº 144774 não satisfaz o Princípio da Objetividade da Ação Fiscal o que, por si só, já viabilizaria a nulidade do procedimento;
- discorre sobre os cinco requisitos imprescindíveis à formação do ato administrativo: competência, finalidade, forma, motivo e objeto;
- os Fiscais não analisaram a escrituração contábil da empresa, contrariando o Princípio da Objetividade da Ação Fiscal;
- a Magna Carta assegura, em seu artigo 5º, os direitos relativos à inviolabilidade da liberdade, da segurança e da propriedade;
- o Princípio da Objetividade exige também que o termo de início da fiscalização delimite o objeto a ser fiscalizado;
- cita os artigos 96 do Código Tributário Nacional e 51 da CLTA/MG para concluir que o ato fiscalizatório não deve desviar-se do objetivo contido no AIAF;
- o Contribuinte registra todas as suas saídas de mercadorias através de emissão de cupom fiscal por ECF devidamente autorizado, sendo certo que não lhe foram solicitadas as reduções “Z”, nem tampouco as fitas detalhes emitidas pelo equipamento emissor de cupom fiscal;
- todas as operações de saída de mercadoria, sem exceção, são alvos da emissão dos referidos cupons fiscais, sendo os totais diários lançados nos livros fiscais respectivos, isto é, LRS, LRAICMS, bem como na escrita contábil, pois mantém sua escrita contábil rigorosamente em dia, em conformidade com a legislação em vigor;
- o Princípio do Registro Pelo Valor Original ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas, estabelecendo, pois, a viga mestra da avaliação patrimonial;
- cita Alberto Xavier e o artigo 142 do Código Tributário Nacional para afirmar que só poderia o Fisco se valer de outros métodos para efetuar o lançamento quando, após revisão nas declarações do sujeito passivo, conseguir provar que as informações apresentadas são insuficientes para que seja realizada a devida análise;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os livros fiscais fazem prova em favor de quem os escritura;
- cita a classificação das bombas medidoras nos termos da legislação do INMETRO, em especial a Portaria nº 23/85;
- a adoção pelo Fisco de critérios espúrios de levantamento físico de mercadorias por si só, não é elemento capaz de demonstrar o real valor das “saídas”, mas os Cupons Fiscais, sim;
- no Relatório Fiscal, o agente enumera como infringência dispositivos da Lei n.º 6.763/75 de caráter genérico, o que é vedado, pois inviabiliza a ampla defesa;
- nesse sentido, é firme e remansada a jurisprudência de nossos Tribunais;
- o início do ato fiscalizatório deve ser precedido da lavratura do competente AIAF, à luz do artigo 51 da CLTA/MG, e a inexistência do AIAF invalida todo o procedimento fiscalizatório, uma vez que o termo inaugural é requisito preambular necessário para a conclusão do lançamento fiscal;
- a ação fiscal deve se desenvolver de uma só vez sob pena de inviabilizar a ampla defesa e o contraditório, direitos sagrados esculpidos na Carta Magna;
- os Fiscais sequer se deram ao trabalho de desenvolver um levantamento quantitativo onde contemplam o estoque inicial acrescido das compras, subtraídos as vendas e o estoque final;
- o LMC de AEHC foi devidamente escriturado nos moldes da Portaria DNC/026/92;
- no levantamento fiscal, o Fisco não confrontou, em momento algum, os documentos fiscais (de entrada e saída), resumindo apenas em fabricar uma planilha confrontando apenas os encerrantes eletrônicos com os pseudos contadores volumétricos eletromecânicos em cima de uma suposta diferença presumiu e fabricou o Auto de Infração em cima de uma suposta entrada de mercadorias desacobertadas;
- a falta de documentos fiscais de aquisição deveria ser demonstrada de forma indubitável com base nos registros fiscais e contábeis;
- o motivo ensejador do lançamento de ofício da operação e a conseqüente lavratura da peça fiscal ora impugnada encontram-se exclusivamente dentro do campo da suposição;
- a respeito do tema ônus da prova, cita o jurista Paulo Celso Bergstrom Bonilha, *in* “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”;
- no caso em tela, a descrição dos fatos apresentados pelo Fisco carece de prova cabal indubitável, insofismável e inequívoca no tocante à falta de emissão dos documentos fiscais de saída;
- não cabe o emprego de presunções pois o sistema tributário brasileiro está submetido à rigidez do princípio da legalidade, à subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária e mandatória para que se dê o nascimento da obrigação;
- cita o ilustre jurista Ives Gandra da Silva Martins e o artigo 112 do CTN;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- discorda da multa aplicada afirmando que a mesma é desproporcional e lhe falta razoabilidade, citando doutrina para embasar este posicionamento.

Ao final, roga pela procedência da Impugnação e a declaração de nulidade do PTA.

O Fisco se manifesta às fls. 141/142, por meio do Ato Declaratório de Intempestividade, indeferindo formalmente a Impugnação apresentada pelo Coobrigado contra o Auto de Infração em questão, por constatar sua intempestividade.

É aberta vista para o Impugnante/Coobrigado que se manifesta às fls. 144/147 pedindo a procedência da Reclamação, para se desconstituir o Ato Declaratório de Intempestividade, bem como invalidar a revelia aplicada.

À fl. 148 é acostado o Termo de Tempestividade.

O Fisco se manifesta, às fls. 151/162, contrariamente às alegações dos dois Impugnantes, inicialmente narrando todos os fatos ocorridos e esclarecendo alguns conceitos e, posteriormente, apresentando os seguintes argumentos, em síntese:

- o Auto de Infração não faz referência a prática fraudulenta;
- não se questiona a venda da empresa, mas sua transferência ainda não se efetivou, pois que não se juntou à defesa qualquer alteração contratual com a nova composição social, muito menos se fez a atualização cadastral nos órgãos fazendários;
- nem mesmo a procuração prevista no contrato de compra e venda foi juntada aos autos;
- o grupo fiscal da Coordenação de Combustíveis da Delegacia Fiscal de Trânsito de Belo Horizonte realiza fiscalização continuada em todos os postos revendedores de combustíveis de sua circunscrição, o que nos termos do artigo 4º, inciso VI, da Lei nº 13.515/2000 torna dispensável a apresentação da Ordem de Serviço;
- entretanto, cada um dos componentes do grupo fiscal de combustíveis sempre portou cópia da OS, mas esta não foi solicitada como alegado pelo contribuinte;
- a fiscalização de combustíveis trabalhou, no período de 01/07/07 a 30/09/07, dando cumprimento à OS 08.070003622.31 e, no período de 01/10/07 a 31/12/07, em cumprimento à OS 08.070004357.51;
- a inclusão do Sr. Rodrigo Tavares Pereira como “Coobrigado” deve-se ao fato de ter adquirido a empresa através do contrato de compra e venda de fundo de comércio com “seção” de direitos, datado de 20/04/07 e, especialmente, da previsão legal contida no artigo 21, inciso VII da Lei nº 6.763/75;
- diante da constatação de entradas de combustíveis desacobertas de documentos fiscais, por medida de precaução, o tanque de álcool foi lacrado e o contribuinte orientado a solicitar a presença da fiscalização quando da aquisição daquele tipo de combustível para acompanhar a descarga e proceder à deslacração e nova lacração, situação que perdurou por pouco tempo e não trouxe qualquer prejuízo à atividade da empresa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o objetivo do procedimento era apurar a capacidade real de venda do contribuinte, comprovando que os encerrantes obtidos com a leitura dos totalizadores eletrônicos da bomba de álcool registravam valores abaixo da capacidade real;

- os documentos relativos à fiscalização se mostraram dispensáveis diante da opção do Fisco de basear o feito fiscal em suas próprias contagens físicas, ficando prejudicada qualquer discussão sobre a apresentação de documentos;

- o trabalho de levantamento quantitativo, quando precedido de levantamentos físicos de leitura de encerrantes e medição de tanques, prescinde da escrita fiscal ou contábil, as quais, se analisadas, teriam um papel coadjuvante em análises comparativas;

- o dispositivo eletromecânico não poderia estar desligado, tanto pela constatação da fiscalização durante as visitas, quando verificou o avanço deste, quanto pelo levantamento quantitativo, onde se demonstra em planilhas, que este teve um avanço superior ao totalizador eletrônico;

- a alegação de que o dispositivo eletromecânico não pode ser considerado encerrante é totalmente infundada, pois que ambos totalizadores servem à mesma finalidade, a de registrar de forma cumulativa saída de combustíveis pelos bicos das bombas abastecedoras, sendo a escolha de se adotar um ou outro do empresário, de acordo com sua comodidade na hora de realizar a leitura;

- a intervenção do técnico da Gilbarco nas bombas do Posto Morada Nova em visita de 01/12/07 foi irregular, pois que não obedeceu à exigência do artigo 391, aprovado pelo RICMS/MG;

- caso o encerrante eletromecânico das bombas de álcool apresentasse defeito intermitente, *“hora marca hora, hora não marca”*, a consequência lógica seria tal encerrante apresentar evolução volumétrica inferior aos correspondentes encerrantes eletrônicos, tendo sido apurado exatamente o contrário;

- foi constatado pelos fiscais que, durante os abastecimentos, os encerrantes eletrônico e eletromecânico avançavam concomitantemente, enquanto que no levantamento quantitativo os valores apurados demonstram que os encerrantes eletrônicos não acompanharam o volume registrado pelo totalizador eletromecânico;

- apresenta planilha referente ao Quantitativo Resumido das Vendas de Álcool – período de 11/09/07 a 01/12/07- para demonstrar o andamento dos contadores eletrônicos e mecânico dos bicos de abastecimento de álcool.

Ao final, pede a procedência do lançamento.

Em face da juntada dos documentos de fls. 163/166, é aberta vista aos Impugnantes, sendo que o Coobrigado comparece às fls. 170/188 reafirmando os termos de sua Impugnação, pedindo a sua procedência e a nulidade do PTA.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 193/194, reiterando os fundamentos já apresentados e pedindo a manutenção do lançamento.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, lavrado para formalizar as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos artigos 56, inciso II e 55, inciso II, em face da imputação fiscal de entrada de 20.002 (vinte mil e dois) litros de álcool hidratado sem acobertamento por documento fiscal hábil.

A imputação fiscal está lastreada em Levantamento Quantitativo, partindo-se de dados obtidos pela Fiscalização, mediante a medição de tanques e leitura de encerrantes eletrônicos e mecânicos, anotados em controles próprios, em visitas ao estabelecimento autuado nos dias 28 de agosto e 11 de setembro de 2007. A diferença foi constatada na observação comparativa da progressão dos encerrantes eletrônicos em comparação com o encerrante mecânico da bomba de álcool.

Como se pode constatar na planilha “Levantamento Quantitativo Resumido dos Combustíveis” (fl. 12), nos encerrantes eletrônicos referentes aos bicos 2 e 4 houve um incremento de 25.640 litros, enquanto no encerrante mecânico correspondente aos mesmos bicos houve um avanço de 45.642 litros.

Lembre-se que o encerrante é o instrumento de medida do volume de saída de combustível pela bomba abastecedora.

Constam dos autos o Termo de Início de Ação Fiscal n.º 144774 datado de 28 de setembro de 2007 (fl. 02), intimação (fl. 03), contrato de compra e venda de fundo de comércio com cessão de direitos, termos de intimação para levantamento quantitativo e planilhas de medição de tanques e leituras de encerrantes dos dias 28 de agosto e 11 de setembro de 2007, planilha Levantamento Quantitativo Resumido dos Combustíveis e tabela PMPF.

Das Preliminares

Antes de se adentrar na análise do mérito das exigências fiscais, cabe verificar as questões preliminares apresentadas pelo Impugnante/Coobrigado.

Neste diapasão, cabem alguns comentários acerca da questão da Ordem de Serviço.

Assim, tem-se que o grupo fiscal da Coordenação de Combustíveis da Delegacia Fiscal de Trânsito de Belo Horizonte realiza fiscalização de natureza continuada em todos os postos revendedores de combustíveis de sua circunscrição.

A Lei n.º 13.515/00, citada pelo Impugnante/Coobrigado, em seu artigo 4º, inciso VI, torna dispensável a apresentação da Ordem de Serviço nos casos de fiscalização de natureza continuada, *in verbis*:

“LEI Nº 13.515, DE 07 DE ABRIL DE 2000.

Contém o Código de Defesa do
Contribuinte do Estado de Minas Gerais.

Seção II

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dos Direitos do Contribuinte

Art. 4º - São direitos do contribuinte:

.....
VI - a apresentação de ordem de serviço nas ações fiscais, dispensada essa nos casos de controle do trânsito de mercadorias, flagrantes e irregularidades constatadas pelo fisco, nas correspondentes ações fiscais continuadas nas empresas inclusive;
.....”

Em que pese a dispensa de apresentação da Ordem de Serviço - OS, cada um dos componentes do grupo fiscal de combustíveis sempre portou cópia da mesma. No entanto, sustenta a Fiscalização que, ao contrário do apregoadado pelo Impugnante/Coobrigado, nunca ocorreu de ser solicitada a apresentação da Ordem de Serviço.

Registre-se que a fiscalização de combustíveis trabalhou, no período de 1º de julho a 30 de setembro de 2007, dando cumprimento à OS 08.070003622.31 e, no período de 1º de outubro a 31 de dezembro de 2007, em cumprimento à OS 08.070004357.51.

As cópias destas Ordens de Serviço encontram-se nos autos às fls. 163/168, tendo sido concedida oportunidade aos Impugnantes para terem vistas das mesmas e sobre elas se manifestar.

Argui o Impugnante/Coobrigado restar cerceado seu direito de defesa, constitucionalmente garantido, uma vez constar do Auto de Infração que ele teria sido autuado a partir de dispositivos genéricos o que contrariaria os princípios validadores do ato administrativo.

Efetivamente o processo administrativo constitui-se em um conjunto ordenado de atos com a finalidade de instrução processual mediante a reunião de todas as suas peças necessárias para o esclarecimento de controvérsias.

Como ato administrativo que é, o processo administrativo deve atender aos princípios da legalidade, supremacia do interesse público, impessoalidade, especialidade, publicidade, motivação, razoabilidade e proporcionalidade, moralidade e eficiência, sob pena de nulidade. Mas também é importante acrescentar que estes atos gozam de presunção de legitimidade.

Analisando o lançamento ora questionado pode-se verificar que o mesmo atendeu todos os pressupostos para sua validade.

Assim, verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente, pois o agente da Administração tem poder para o desempenho específico de suas funções. Portanto, o ato administrativo do lançamento emanou de agente competente, tendo sido realizado dentro dos limites estabelecidos na lei.

O presente lançamento atendeu também à sua finalidade, qual seja, apuração do imposto devido. A finalidade é elemento vinculado dos atos administrativos, sejam

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

discrecionários ou regradados. Assim, o ato administrativo do lançamento tem por finalidade precípua a apuração dos valores devidos ao Estado.

Verifica-se do Auto de Infração em análise que o mesmo atendeu ainda a todos os critérios de forma ditados pela legislação tributária de forma a assegurar a validade do ato.

Os dispositivos legais infringidos e os que cominam as penalidades foram capitulados corretamente no Auto de Infração, conforme pode ser visto à fl. 05 dos autos.

O Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008 determina os elementos que devem constar no Auto de Infração para sua plena validade, *in verbis*:

"SEÇÃO III DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;
.....

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

.....”

Da análise dos dispositivos regulamentares acima transcritos é possível verificar que o presente Auto de Infração atende de forma regular e plena aos mandamentos ali insculpidos.

Portanto, o Auto de Infração contém todos os elementos necessários, com o propósito de compor o processo com a verdade material, para que se determine com segurança a natureza da infração e a pessoa do infrator.

Também quanto ao objeto, verifica-se atendido tal requisito intrínseco do ato administrativo. O lançamento tem por objeto a criação, a modificação ou comprovação de situações jurídicas concernentes ao pagamento do imposto e ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sejam elas principais ou acessórias. É exatamente neste sentido que foi lavrado o Auto de Infração em discussão.

Tal como ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro, em seu livro *Direito Administrativo*, em 13ª edição, “*motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo*”.

Continua ainda na mesma obra a ilustre jurista:

“Pressuposto **de direito** é o dispositivo legal em que se baseia o ato.

Pressuposto **de fato**, como o próprio nome indica, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato.”

Observando-se a linha adotada pela doutrina pátria e analisando os ensinamentos, confrontando-os com a matéria dos autos, verifica-se restarem definitivamente atendidos todos os pressupostos de validade do ato administrativo que devem estar presentes no Auto de Infração.

Nesta linha, verifica-se que foram demonstrados todos os atos cometidos pela Impugnante, que não estão de acordo com a previsão regimental e, portanto, culminam em sanção também determinada por lei.

Assim, no caso em tela, o contribuinte teve prévio conhecimento da imputação fiscal, não restando demonstrado nos autos qualquer dificuldade para preparar a sua defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não restou demonstrado o alegado cerceamento de defesa, com o argumento de que o Auto de Infração não demonstraria com clareza os atos, irregulares, cometidos pela Impugnante. Diante dos documentos acostados aos autos, antes da apresentação da peça de defesa, verifica-se exatamente qual a infração a ela imputada.

Com isso, fica evidente que nos presentes autos a Administração Pública exerceu sua função em restrita obediência às normas legais e com a disciplina indispensável à estabilidade de seus atos, bem como respeito aos interesses jurídicos da Administração e do cidadão.

A legalidade, como princípio de administração, foi integralmente garantida nos termos da Constituição Federal.

Lembre-se que na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, e foi exatamente dentro dos ditames do Código Tributário Nacional e da Lei n.º 6.763/75 que a Fiscalização agiu nos presentes autos. As leis administrativas são normas de ordem pública e seus preceitos não podem ser descumpridos, nem mesmo por acordo ou vontade conjunta de seus aplicadores e destinatários, uma vez que contêm verdadeiros poderes-deveres, irrelegáveis pelos agentes públicos.

Assim, as regras legais devem ser cumpridas pela Administração Pública em sua forma de agir e se pautar e, pelo administrado, no caso o contribuinte. Cabe à Fiscalização Estadual verificar e buscar o exato cumprimento das regras tributárias pertinentes ao contribuinte e, como já destacado, o cumprimento das obrigações principais e acessórias.

Alega ainda o Impugnante/Coobrigado que os Fiscais não analisaram sua escrituração contábil, contrariando sobremaneira o Princípio da Objetividade da Ação Fiscal.

Note-se que alguns dos documentos solicitados pela Fiscalização não foram apresentados pelo Contribuinte.

Ademais, se o Contribuinte tivesse apresentado o Livro Movimentação de Combustíveis, o que poderia ter feito não só na oportunidade em que foi intimado durante o procedimento de fiscalização, mas mesmo no momento da Impugnação, este poderia ter sido apreciado.

Entretanto, quando o Fisco perquire entradas desacobertas, o simples exame dos cupons fiscais que registram saídas não é suficiente à devida apuração fiscal. Como bem ressaltou o Contribuinte, é dever do Fisco ater-se aos ditames legais. Dentre as normas direcionadas ao Fisco, encontra-se o artigo 142 do Código Tributário Nacional que determina a obrigatoriedade de buscar o exato recolhimento do tributo devido.

A existência de uma escrita regular não representa e não pode representar um limite aos poderes de investigação do Fisco, que pode e deve valer-se de qualquer meio de prova legal para impugnar a veracidade dos fatos nela registrados.

Alega a Defesa que o LMC de AEHC foi devidamente escriturado nos moldes da Portaria DNC/026/92, com lançamento nos campos próprios dos volumes comercializados nos bicos de cada bomba medidora e que, além do mais, o contador

volumétrico eletromecânico não é encerrante, visto que as bombas medidoras existentes no estabelecimento são de natureza eletrônica.

Entretanto, mais uma vez registre-se, os documentos alegados pelo Contribuinte como regulares não foram por ele apresentados.

Pelo exposto, conclui-se que o presente processo administrativo não limitou, tampouco negou, oportunidade de defesa ao ora Impugnante.

Em sendo assim, não restou demonstrado o alegado cerceamento do direito de defesa, muito menos a nulidade processual-administrativa, devendo ser rejeitadas as prefaciais argüidas.

Do Mérito

Inicialmente, antes de se adentrar no mérito das exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos artigos 56, inciso II e 55, inciso II, pela entrada de 20.002 (vinte mil e dois) litros de álcool hidratado sem acobertamento por documento fiscal hábil, cumpre analisar a argüição da Impugnante/Autuada de que deveria ser excluída a responsabilidade da empresa e de seus sócios à luz do artigo 135 do Código Tributário Nacional que assim determina:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Veja-se, de pronto, não haver na presente autuação qualquer referência a prática fraudulenta, tão pouco a prática de atos praticados com excesso de poderes. Apenas este fato já afastaria a aplicação do artigo acima transcrito.

Entretanto, a ele deve ser somada a inexistência de documentos a comprovar que a transferência da empresa tenha se efetivado legalmente.

A Impugnante/Autuada, embora apresente as alegações, não juntou ao processo qualquer alteração contratual com a nova composição social, muito menos prova de que tenha sido promovida a atualização cadastral nos órgãos fazendários.

Note-se que a procuração, prevista no contrato de compra e venda, dando amplos poderes ao comprador para gerir a empresa, também não foi juntada aos autos.

Relativamente à inclusão do Sr. Rodrigo Tavares Pereira como Coobrigado, verifica-se que tal ato deve-se ao fato de ter o mesmo adquirido a empresa através do contrato de compra e venda de fundo de comércio com “seção” de direitos, datado de 20 de abril de 2007 (fls. 14 a 18).

Note-se que o Coobrigado também não comprova ter tomado as medidas necessárias à efetivação da transferência da empresa para o seu nome, como o registro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de alteração contratual na JUCEMG e atualizações cadastrais nos órgãos fazendários. Este fato configura infração ao disposto no artigo 16, inciso IV da Lei nº 6.763/75.

Os documentos apresentados, como, por exemplo, o contrato de compra e venda, não são suficientes para comprovar que apenas o Coobrigado exercia, sozinho, a administração e gerência da empresa. Entretanto, e em sua manifestação nos autos, não é negado que ele já participava da empresa.

Acrescente-se ainda que as disposições contidas no artigo 21, inciso VII da Lei nº 6.763/75, tratam da responsabilidade solidária no caso de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal, *in verbis*:

"SEÇÃO IV

Da Responsabilidade Tributária

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

.....
VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacoberta de documento fiscal;
....."

Verificada a questão da sujeição passiva, cumpre analisar se efetivamente está comprovada no processo a imputação fiscal de entrada de combustível desacoberta.

Lembre-se que o tanque de combustível do estabelecimento foi lacrado, situação, inclusive, questionada pelos Defendentes.

O Fisco, diante dos indícios de entradas de combustíveis desacobertas de documentos fiscais, por medida de precaução, lacrou o tanque de álcool, tendo orientado o Contribuinte a solicitar a presença da fiscalização quando da aquisição daquele tipo de combustível para que a mesma, na pessoa de seus agentes, acompanhasse a descarga e procedesse à deslacreção e nova lacração.

Esta situação perdurou por pouco tempo e não há prova nos autos de que tenha trazido qualquer prejuízo à atividade da empresa.

Importante destacar que o objetivo do procedimento de lacração era apurar a capacidade real de venda do Contribuinte, comprovando que os encerrantes obtidos com a leitura dos totalizadores eletrônicos da bomba de álcool registravam valores abaixo das vendas reais.

O Coobrigado declara ter sido intimado, em 11 de setembro de 2007, a apresentar o LMC, notas fiscais de aquisição de combustíveis, GNRE de álcool adquirido de fora do Estado, no período de 1º de janeiro de 2006 a 11 de setembro de 2007, no entanto, não apresentou tais documentos para análise do Fisco.

Note-se que, mesmo junto à Impugnação, os documentos não foram apresentados para análise.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega, ainda, o Impugnante, só ter tomado conhecimento do AIAF nº 144774 em 21 de novembro de 2007, por ocasião do recebimento via postal do AI/PTA.

Não sendo apresentados os documentos da escrita fiscal do Contribuinte, resta à Câmara se valer daqueles existentes nos autos.

Importante ressaltar que não há exigência de penalidade por falta de apresentação de documentos

Assim, tem-se dos autos que o Fisco baseou o feito fiscal em suas próprias contagens físicas, sendo que os procedimentos adotados atingiram sua finalidade.

O Impugnante alega surpresa no procedimento, visto que o Fisco não analisou a escrita contábil.

O trabalho de levantamento quantitativo, quando precedido de levantamentos físicos de leitura de encerrantes e medição de tanques, prescinde da escrita fiscal ou contábil, as quais, se analisadas, têm um papel coadjuvante em análises comparativas.

O Coobrigado alega, também, que o dispositivo eletromecânico estaria desligado, fato que invalidaria o lançamento.

Entretanto, pelo que consta dos autos, não há como acolher esta pretensão do Impugnante.

O dispositivo não poderia estar desligado, tanto pela constatação da fiscalização durante as visitas, quando verificou o avanço deste conjuntamente com o totalizador eletrônico, quanto pelo levantamento quantitativo, onde se demonstra em planilhas que este teve um avanço superior ao totalizador eletrônico.

A alegação de que o dispositivo eletromecânico não pode ser considerado encerrante também não pode ser acatada, pois que ambos os totalizadores servem à mesma finalidade, a de registrar de forma cumulativa saída de combustíveis pelos bicos das bombas abastecedoras.

A legislação federal, Portaria DNC nº 26/92 e Instrução Normativa anexa à Portaria, não determina qual dos totalizadores deve ser escriturado, se o eletrônico ou o eletromecânico, já que o resultado final alcançado deve ser o mesmo. A opção de se adotar um ou outro é feita pela empresa de acordo com sua comodidade na hora de realizar a leitura sendo a mais comum a opção pelo *display* eletrônico.

Também há nos autos a alegação, e até mesmo são trazidos documentos pertinentes, de que os contadores volumétricos eletromecânicos dos equipamentos medidores do empreendimento do ora Impugnante encontram-se danificados, apresentando defeitos intermitentes.

Esta argüição, principalmente frente aos documentos apresentados, preocupou a Câmara de Julgamento.

Deve-se, entretanto, ter em mente que a intervenção do técnico da Gilbarco nas bombas do Posto Morada Nova em visita de 1º de dezembro de 2007 foi irregular, pois não obedeceu à exigência do artigo 391 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto nº 43.080/02, com suas alterações posteriores, que prevê a prévia comunicação em caso de manutenção.

Também não foi apresentada a cópia reprográfica do relatório de manutenção dos serviços prestados.

A apresentação da cópia do relatório de manutenção é obrigatória, no prazo de 5 (cinco) dias da realização dos serviços, na hipótese de intervenção nos totalizadores de volume. A não apresentação representa infringência ao disposto no artigo 391, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02.

Ademais, se o encerrante eletromecânico das bombas de álcool apresentasse defeito intermitente, *“hora marca hora, hora não marca”*, a consequência lógica seria que tal encerrante apresentasse evolução volumétrica inferior aos correspondentes encerrantes eletrônicos. No entanto, o que se apurou foi exatamente o contrário.

Foi constatado pelos Fiscais que, durante os abastecimentos, os encerrantes eletrônico e eletromecânico avançavam concomitantemente, enquanto que no levantamento quantitativo os valores apurados demonstram que os encerrantes eletrônicos não acompanharam o volume registrado pelo totalizador eletromecânico.

Com os controles dos quais dispõe, não é compreensível que o Contribuinte não tenha percebido tal discrepância e tomado as medidas necessárias para sua correção.

Sustenta o Coobrigado, por meio da apresentação da Ordem de Serviço nº 016.537, fl. 137, emitida pela Gilbarco do Brasil S.A., que os encerrantes eletromecânicos se encontravam danificados.

A planilha apresentada à fl. 161 da Manifestação Fiscal, referente ao Quantitativo Resumido das Vendas de Álcool – período de 11 de setembro de 2007 a 1º de dezembro de 2007- entretanto, demonstra o andamento dos contadores eletrônicos e mecânico dos bicos de abastecimento de álcool.

Os dados nela inseridos são provenientes das leituras realizadas pelo Fisco no dia 11 de setembro de 2007 “coluna anterior” e os dados apresentados na Ordem de Serviço nº 016537 da GBR Gilbarco do Brasil S/A. Equipamentos “coluna atual”.

A leitura do encerrante mecânico atual foi ajustada, acrescentando-se o número 2 (dois) decorrente do reinício do contador por duas vezes no período, o que ocorreu pelo fato do encerrante mecânico possuir apenas cinco dígitos para registro da litragem, assim reiniciando após atingir o volume de 99.999 litros.

As vendas no período montaram a 132.377 litros pelos encerrantes eletrônicos e a 132.376 litros pelo encerrante mecânico.

A diferença foi de apenas 1 (um) litro ou de 0,00076%, possivelmente devido ao fato do totalizador eletrônico possuir maior número de dígitos de fração da unidade.

Estes dados comprovam que não procede a afirmação da GBR de que os encerrantes eletromecânicos estariam com defeito intermitente, *“hora marca e hora não marca”*. A lógica dos cálculos deixa claro que se há algum defeito no totalizador

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

eletromecânico, este defeito apareceu após a visita do citado técnico e não antes como quer fazer acreditar o Coobrigado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais argüidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 02 de outubro de 2008.

Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora