

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.394/11/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000168945-35  
Impugnação: 40.010129219-39  
Impugnante: Sempre Comércio de Combustível Ltda.  
IE: 001033567.02-45  
Origem: DFT/Juiz de Fora

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – COMBUSTÍVEIS / LUBRIFICANTES / SIMILARES - ENTRADA, ESTOQUE E/OU SAÍDA DESACOBERTADOS – CONCLUSÃO FISCAL.** Constatou-se, mediante Conclusão Fiscal da conta Mercadorias, elaborada com base em documentos extrafiscais regularmente apreendidos, procedimento idôneo previsto no art. 194, inciso VI da Parte Geral do RICMS/02, a entrada desacobertada de álcool combustível e gasolina comum. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento) em decorrência da constatação de duas reincidências. No entanto, a base de cálculo da multa isolada, deve ser adequada levando-se em consideração o preço médio mensal do litro do combustível adquirido no período.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - SAÍDA DESACOBERTADA – COMBUSTÍVEIS - CONCLUSÃO FISCAL.** Constatou-se, mediante Conclusão Fiscal da conta Mercadorias, elaborada com base em documentos extrafiscais regularmente apreendidos, procedimento idôneo previsto no art. 194, inciso VI da Parte Geral do RICMS/02, a saída desacobertada de álcool combustível e gasolina comum. Infração caracterizada. Correta a exigência de Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento) em decorrência da constatação de duas reincidências.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – UTILIZAÇÃO / FORNECIMENTO DE PROGRAMA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO - USO IRREGULAR DE EQUIPAMENTO DE ABASTECIMENTO DE COMBUSTÍVEL.** Constatação de utilização de bombas de combustíveis passíveis de alteração dos encerrantes. Irregularidade comprovada mediante laudo juntado aos autos pelo Fisco. Correta a Multa Isolada prevista no inciso XXIII do art. 54 da Lei nº 6.763/75 c/c o § 3º do mesmo dispositivo. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Em Ação de Busca e Apreensão (fls. 16 a 19) realizada em 27/04/10, por determinação judicial, na sede do Contribuinte, o Fisco efetuou à cópiagem e autenticação dos arquivos eletrônicos armazenados no computador da empresa. Mediante análise dos arquivos copiados e confronto com a escrita fiscal do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contribuinte, corroborados pelos dados informados via SINTEGRA, apuraram-se, via conclusão fiscal – Conta Mercadorias, as seguintes infrações, que originaram as consequentes exigências:

1. entradas de álcool (Etanol) desacobertas de documentação fiscal, já descontadas as entradas desacobertas já autuadas – exigiu-se ICMS, Multa de Revalidação em dobro (art. 56, II e §2º, III da Lei nº 6.763/75) e Multa Isolada majorada em 100% (cem por cento) face a constatação de 2 (duas) reincidências (art. 55, II da Lei nº 6.763/75, c/c art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei);
2. entradas de gasolina comum desacobertas de documentação fiscal, já descontadas as entradas desacobertas já autuadas - exigiu-se ICMS, Multa de Revalidação em dobro (art. 56, II e §2º, III da Lei nº 6.763/75) e Multa Isolada majorada em 100% (cem por cento) face a constatação de 2 (duas) reincidências (art. 55, II da Lei nº 6.763/75, c/c art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei);
3. saídas de álcool (Etanol) desacobertas de documentação fiscal – exigiu-se Multa Isolada majorada em 100% (cem por cento) face a constatação de 2 (duas) reincidências (art. 55, II da Lei nº 6.763/75 c/c art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei);
4. saídas de gasolina comum desacobertas de documentação fiscal - exigiu-se Multa Isolada majorada em 100% (cem por cento) face a constatação de 2 (duas) reincidências (art. 55, II da Lei nº 6.763/75 c/c art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei);
5. uso irregular de equipamentos abastecedores de combustíveis, constatado através de perícia, uma vez que, na programação realizada foi possível zerar os totalizadores de encerrantes – exigiu-se Multa Isolada (art. 54, XXIII e §3º).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seus representantes legais, Impugnação às fls. 484 a 512, basicamente, aos seguintes argumentos:

- em preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração em face dos equívocos constantes dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para a sua lavratura;

- sustenta também, preliminarmente que o lançamento está centrado em duas presunções equivocadas: a primeira, no sentido de que os arquivos eletrônicos apócrifos seriam primordiais, em detrimento de toda a contabilidade da Impugnante; a segunda, de que as diferenças existentes entre os números encontrados em tais arquivos e os valores discriminados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e nos demais documentos fiscais configurariam entradas e saídas desacobertas de combustíveis;

- ainda em preliminar, entende como absurda e estratosférica a diferença de quantidade de combustível apurada pelo Fisco como efetivamente saída de seu estabelecimento, visto incompatível não só com os números e lançamentos insertos na sua escrita contábil e nos dados enviados via SINTEGRA, mas com a sua própria realidade comercial e sua capacidade de armazenagem;

- requer a produção de prova pericial, apresentando quesitos (fls. 511 e 512);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no mérito, alega o uso incorreto da presunção legal de omissão de receitas por parte do Fisco, visto que seu uso depende da falta de apresentação pela Autuada de elementos e provas capazes para ilidir tal acusação, o que não restou configurado no presente caso, já que o próprio agente autuante validou a escrituração contábil/fiscal da Impugnante, conforme se verifica do teor do Relatório Fiscal;

- alega total incoerência no que tange ao critério utilizado pelo Fisco, visto que este, por um lado, considera os arquivos eletrônicos apócrifos como sendo a realidade fiscal do Impugnante e por outro, desconsidera os dados enviados através do SINTEGRA, bem como os insertos no LMC;

- conclui pela incongruência do lançamento fiscal, uma vez ausentes os elementos necessários para sua validação, calcando-se apenas no indevido uso da presunção, ao invés de buscar a verdade material, pressuposto jurídico necessário para qualquer exigência tributária.

- cita o art. 148 do CTN, que dispõe sobre o instituto do arbitramento;

- em relação à alegação da Fiscalização de verificação do uso irregular de equipamentos abastecedores de combustíveis por meio de perícia, indaga o motivo pelo qual não lhe foi permitido à nomeação de Assistente Técnico, questionando ainda se foram respeitados os direitos à ampla defesa, contraditório e devido processo legal;

- argumenta o agravamento incorreto da multa de revalidação aplicada em dobro, visto que não houve nenhuma espécie de fraude fiscal, bem como da ilegalidade da multa isolada, uma vez que, no decorrer da fiscalização, a Impugnante prestou os esclarecimentos devidos, apresentando toda sua escrita contábil/fiscal;

- na eventualidade, pugna pela aplicação do permissivo legal;

- ressalva a inexistência da reincidência, visto que a autuação possui objeto diverso de eventuais e pretéritas autuações;

- afirma a impossibilidade de utilização da Taxa Selic como taxa de juros moratórios incidentes sobre débitos de natureza fiscal.

Por fim, requer que seja julgado improcedente o lançamento.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 881 a 917, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento, em síntese, aos seguintes argumentos:

- em relação à preliminar de nulidade do Auto de Infração arguida pela Impugnante, afirma que foram realizados todos os procedimentos necessários, desde a expedição do Mandado de Busca e Apreensão (fls. 16/19 e 33), Apreensão e Copiagem dos Arquivos Eletrônicos (fls. 36) até a intimação do Contribuinte, dando-lhe ciência da instauração do procedimento fiscal (fls. 02), por meio da pessoa do sócio administrador;

- em relação ao requerimento de prova pericial pela Impugnante, sustenta o indeferimento de tal pedido pelo simples fato de que os quesitos apresentados encontram-se plenamente esclarecidos pelos documentos que instruem o processo, sendo a produção de tal prova totalmente desnecessária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- alega que o trabalho fiscal foi realizado rigorosamente com base nas informações contábeis produzidas e fornecidas pela própria Impugnante, confrontando-as com outras obtidas via copiagem de arquivos e documentos alcançados a partir da busca e apreensão judicial em seu estabelecimento, o que configura meio de prova indireta, ou seja, aquela que não decorre do próprio fato probando, mas se arrima numa presunção atribuída por lei e num indício que conduzem à conclusão que tal fato existe;

- ressalta que os mesmos documentos objeto da presente autuação foram encontrados em um dos equipamento apreendidos na residência do sócio Sr. Ignácio Alejandro Olalla, no Estado do Rio de Janeiro, conforme fls. 131 a 222.

- afirma que, pela análise dos dados das planilhas copiadas do computador da Impugnante por ocasião da busca e apreensão judicial, constata-se que a mesma reflete sem a menor sombra de dúvida todas as atividades da empresa autuada, pois além de registrar todas as aquisições dos combustíveis, relata também as vendas diárias, bem como as despesas administrativas, salários e encargos e até mesmo as retiradas dos sócios da empresa;

- alega que, ao contrário do alegado pela Impugnante, o procedimento adotado pelo Fisco é tecnicamente idôneo, com respaldo no art. 194, inciso I do RICMS/MG;

- afirma que os arquivos eletrônicos utilizados na confecção do presente PTA foram copiados no estabelecimento da Autuada, conforme Auto de Copiagem e Autenticação de Documentos Digitais (fls. 36), garantindo a segurança e integridade dos dados copiados;

- comprova, através de cálculos, ser totalmente possível e compatível com o porte da empresa autuada a diferença de quantidade de combustível apurada como efetivamente saída de seu estabelecimento, afirmando que a média de venda acobertada de documentação fiscal registrada, contabilizada e devidamente informada via SINTEGRA é muito maior do que a declarada pela Impugnante como sendo sua capacidade máxima;

- discorda da alegação da Impugnante do incorreto uso da presunção para a apuração a título de “Omissão de Receitas”, alegando a inexistência de erro ou vício no lançamento realizado pelo Fisco, que identificou as situações de fato e direito tais quais como aquisições e revendas de combustíveis sem nota fiscal, respeitando-se a legislação tributária;

- assegura que foi levada em consideração a escrita contábil do Contribuinte, bem como os documentos fiscais e os respectivos livros contábeis/fiscais, transmitidos via SINTEGRA, que apontaram um nível de atividade menor que o real em comparação com os valores obtidos dos arquivos eletrônicos copiados;

- em relação à infringência de uso irregular das bombas de combustíveis, alega que a possibilidade de alteração comprova a fraude;

- garante que nenhum princípio constitucional foi violado, tanto é assim, que foi aberto para o Contribuinte o prazo legal para que o mesmo pudesse promover a sua defesa;

- sobre a arguição do incorreto agravamento da multa de revalidação aplicada em dobro e da ilegalidade da multa isolada, afirma que esta é despropositada, uma vez que ambas possuem fundamentos legais diferentes;

- sobre o entendimento do STF no sentido da inconstitucionalidade de multas aplicadas em percentual superior ao valor do principal, rebate afirmando que o art. 110 do RPTA impede a declaração de inconstitucionalidade pelo CC/MG:

- discorda da aplicação do permissivo legal, tal como solicitado pela Impugnante;

- no tocante à aplicação da Taxa Selic transcreve o art. 226 da Lei nº 6.763/75.

Por fim, pede que seja julgado procedente do lançamento.

### **DECISÃO**

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

### **Das Preliminares**

#### **Do Pedido de Nulidade do Auto de Infração**

Argui a Impugnante a nulidade do Auto de Infração em face dos equívocos constantes dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para a lavratura do Auto de Infração, dentre outros motivos.

No entanto, não assiste razão a defesa, uma vez que suas alegações não constituem matérias a se apreciar em sede preliminar.

Com efeito, a validade dos documentos apreendidos e o resultado apurado são questões próprias do mérito do lançamento e serão abordadas a tempo e modo.

#### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante clama pela realização de prova pericial, apresentando os quesitos de fls. 511/512, mas não indica o Assistente Técnico.

A realização de prova pericial consiste em uma vistoria ou exame de caráter técnico especializado, capaz de suprir as dúvidas daquele que não é o especialista no assunto sob análise.

No caso dos autos, os quesitos apresentados versam sobre fatos ou situações de conhecimento pleno do Fisco e da própria Autuada, trazidos à baila com o intuito de reforçar convicções já afirmadas pela defesa, como, por exemplo, qual a capacidade de armazenagem do posto revendedor.

O Fisco demonstra que todos os questionamentos encontram respostas nos autos ou nos documentos da própria empresa, o que retira a necessidade de perícia.

Com efeito, os quesitos formulados foram todos tratados pelo Fisco por ocasião da Manifestação Fiscal (fls. 892/895), o que demonstra a função protelatória de eventual perícia.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 142 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 assim dispõe:

**Art. 142.** A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

c) considerado meramente protelatório.

(...)

Diante do exposto, resta comprovada a desnecessidade da produção da prova pericial.

### **Do Mérito**

Como destacado no relatório inicial, o presente lançamento versa sobre a apuração de entradas e saídas de combustíveis desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante Conclusão Fiscal na conta “Mercadoria”.

Apurou ainda o Fisco, a utilização irregular de equipamentos relacionados ao abastecimento de combustível e/ou instrumentos de medição de volume.

A Impugnante não trouxe qualquer argumentação técnica. Carreou aos autos apenas argumentações genéricas no tocante à absurda e estratosférica quantidade de combustível apurada pelo Fisco; no sentido de que os registros identificados pelo Fisco poderiam se referir ao conjunto de estabelecimentos da Autuada ou mesmo se tratar de uma meta a ser atingida, contestando os “meros arquivos eletrônicos apócrifos”, negando valor à presunção de entradas e saídas desacobertadas apuradas pelo Fisco.

### **1) Das entradas e saídas desacobertadas de álcool combustível e gasolina comum, apuradas mediante Conclusão Fiscal da conta “Mercadorias”, a partir de documentação apreendida no estabelecimento.**

A apuração das irregularidades teve início com a busca e apreensão na sede do posto revendedor Sempre Comércio de Combustíveis Ltda, por determinação judicial do Excelentíssimo Senhor Juiz de Direito da 2ª Vara Criminal da Comarca de Juiz de Fora, em operação conjunta com o Ministério Público e a Polícia Militar de Minas Gerais, conforme documentos de fls. 28/29 e 31.

O mesmo procedimento foi realizado na residência do senhor Ignácio Alejandro Olalla, no Estado do Rio de Janeiro, também em cumprimento da ordem emanada da mesma autoridade judicial, conforme documentos de fls. 18 e 30 dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entre os diversos documentos apreendidos e discriminados no Anexo do Auto de Apreensão e Depósito (AAD) nº 006108 (fls. 31/32), foram encontrados arquivos eletrônicos denominados “bonitão.001”, copiados pelo Fisco na sede da empresa Autuada, bem como os arquivos “Balanços do Mensal” e “Resumo de Venda – Posto Bonitão. Xlx”, copiados de equipamento eletrônico apreendido na residência do senhor Ignácio Olalla, tudo conforme consta dos “AUTOS DE COPIAGEM E AUTENTICAÇÃO DE DOCUMENTOS DIGITAIS”, cujas cópias encontram-se às fls. 36/37.

A análise do conteúdo dos arquivos revela o movimento de venda diária do posto revendedor, e do confronto deste movimento de venda com as informações produzidas e informadas ao Fisco pela Autuada via arquivos eletrônicos SINTEGRA, constataram-se as irregularidades objeto deste trabalho fiscal.

A sistemática do trabalho foi relativamente simples e consistiu inicialmente, na apuração da quantidade de combustível adquirido pela Autuada, partindo da quantidade efetivamente vendida no período e registrada no controle extrafiscal (paralelo) apreendido no estabelecimento do contribuinte (fls. 38/222).

Confrontado o resultado lançado nos registros extrafiscais com as compras e vendas realmente efetivadas e informadas ao Fisco pela Autuada em sua escrita fiscal, constatou-se a aquisição de expressiva quantidade de álcool sem a necessária documentação fiscal, bem como a entrada de gasolina comum de igual forma.

A apuração encontra-se demonstrada nas planilhas de fls. 21/24 dos autos, sendo que o volume de combustível apurado em outros lançamentos foi deduzido pelo Fisco, evitando-se duplicidade de exigências fiscais.

Constatou o Fisco a saída desacobertada de 2.075.478,55 litros de álcool e 49.632,77 litros de gasolina comum, mediante o confronto entre os registros no arquivo paralelo e as saídas efetivamente acobertadas por documento fiscal, conforme quadro a seguir:

Produto	Saídas totais	Saídas com notas fiscais	Saídas desacobertadas
Álcool	8.131.773,61	6.071.435,21	2.075.478,55
Gasolina	4.056.769,46	4.007.136,59	49.632,77

Após a dedução das parcelas já autuadas, o Fisco apurou a base de cálculo adotando o PMPF, e sobre o montante aplicou a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), em decorrência da constatação de duas reincidências, devidamente comprovadas conforme relatório de fls. 449/451.

Por outro lado, apurou o Fisco a entrada desacobertada de 2.121.713,61 litros de álcool combustível e de 86.143,46 litros de gasolina, deduzindo-se de tais quantidades, aquelas já autuadas em outras ações fiscais, conforme detalhado na planilha de fls. 9.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A constatação decorre do confronto entre os estoques e as saídas reais apuradas nos registros extrafiscais. No mês de fevereiro de 2009, por exemplo, o resultado está assim apurado em relação ao álcool combustível:

Itens	Quantidade - Em litros
Estoque Inicial	39.977
Compras com notas fiscais	90.000
Estoque Final	40.535
Saídas possíveis	89.442
Saídas reais – Documento extrafiscal	302.946,96
Compras sem documento fiscal	213.504,96

Em seguida, adotou o Fisco o PMPF vigente nos respectivos meses para apurar a base de cálculo das entradas desacobertas de documento fiscal.

Sobre esta diferença foi exigido o ICMS/ST não recolhido, acrescido da Multa de Revalidação (100% do valor do imposto) e da Multa Isolada (40% do valor da operação, majorada em 100% em virtude da constatação de reincidência dupla da Autuada).

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

Originariamente, o responsável pela retenção e recolhimento de tal imposto é o contribuinte eleito pelo legislador como substituto tributário. Entretanto, se este imposto não é retido pelo substituto, aquele que recebeu a mercadoria sem a devida retenção é responsável pelo recolhimento do imposto não pago, conforme disposto nos §§ 18 e 19 do art. 22 da Lei 6.763/75, *in verbis*:

**Art. 22 - (...)**

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19 - Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No tocante à base de cálculo utilizada para a exigência do tributo devido, cumpre esclarecer que o imposto foi exigido tomando por base as disposições previstas na legislação para fixação da base de cálculo do imposto por substituição tributária, conforme disposto no § 19, item 2, alínea “c” do art. 13 do diploma legal retromencionado, *in verbis*:

**Art. 13** - (...)

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

(...)

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

(...)

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

No caso dos autos, que cuida de operações com combustíveis, o valor da base de cálculo é aquele previsto e divulgado mediante Ato COTEPE, publicado no Diário Oficial da União, conforme previsto no Capítulo II, Cláusulas Sétima e Oitava do Convênio 110/07, *in verbis*:

### CAPÍTULO II

#### DO CÁLCULO DO IMPOSTO RETIDO E DO MOMENTO DO PAGAMENTO

**Cláusula sétima** - A base de cálculo do imposto a ser retido é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

**Cláusula oitava** - Na falta do preço a que se refere a cláusula sétima, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, pelo valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado divulgados mediante Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União.

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

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

I - a identificação do produto sujeito à substituição tributária;

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º Nas operações com gasolina automotiva resultante da adição de Metil Térci-Butil Éter - MTBE -, o Ato COTEPE contemplará esta situação na determinação dos percentuais de margem de valor agregado.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Insurge a Impugnante argumentando que a presunção de saídas e entradas desacobertas adotada pelo Fisco, com base em arquivo eletrônico apócrifo não faz sentido, destacando que os dados bem poderiam se relacionar ao conjunto de estabelecimentos da Autuada ou se referir a uma meta de vendas.

Salienta que a movimentação de combustível apontada pelo Fisco é irreal surreal e inatingível, pois o estabelecimento precisaria comercializar mais de 20.000 (vinte mil) litros de combustíveis por dia.

Afirma que caberia ao Fisco confrontar os elementos presuntivos com aqueles da escrita oficial da Autuada, de modo a aferir se a presunção de saídas e entradas desacobertas se legitimaria.

Sem razão a defesa, no entanto. Os procedimentos adotados pelo Fisco para apuração das operações efetivamente realizadas pela Autuada são tecnicamente idôneos, ao contrário do alegado pela Impugnante, encontrando respaldo no artigo 194, incisos I, II e V do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/MG), *in verbis*:

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

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

II - levantamento quantitativo de mercadoria;

(...)

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;

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

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

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

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

Como bem destacou o Fisco, analisando os dados das planilhas copiadas do computador da Autuada (fls. 39/129) por ocasião da busca e apreensão judicial,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constata-se que a mesma reflete sem a menor sombra de dúvida todas as atividades do estabelecimento autuado, pois além de registrar todas as aquisições de combustíveis, o principal produto, revela também as vendas diárias, bem como as despesas administrativas, salários e encargos e até mesmo as retiradas dos sócios da empresa.

A qualidade dos arquivos eletrônicos utilizados na apuração dos dados confere robustez ao lançamento. Os arquivos foram copiados no estabelecimento da autuada, conforme demonstrado no Auto de Copiagem e Autenticação de Documentos Digitais, garantindo a segurança e integridade dos dados copiados.

Importante ressaltar que a conclusão fiscal elaborada pelo Fisco provém dos dados copiados do BALANÇO DO MENSAL/RESUMO DE VENDAS/POSTO BONITÃO.XLS apreendidos no estabelecimento do posto revendedor e que as mesmas informações foram também encontradas na residência de um dos sócios – Ignácio Alejandro Olalla, na cidade do Rio de Janeiro, documentos estes juntados aos autos às fls. 131/222.

A alegação de que as informações poderiam se referir ao movimento total da sociedade, integrada pelos estabelecimentos: POSTO MAE GREICE LTDA, POSTO SCAL LTDA, POSTO ELITE MADUREIRA e POSTO TIC TAC LTDA ou mesmo uma meta comercial veio absolutamente desacompanhada de qualquer prova. Como as informações foram apreendidas no estabelecimento autuado, caberia à Impugnante, e somente a ela, desincumbir-se da prova adversa.

Ao contrário, os documentos apurados pelo Fisco demonstram a pertinência entre as operações contabilizadas pela Impugnante e as demais informações extrafiscais.

As planilhas copiadas que serviram de base para o presente trabalho não possuem o mesmo padrão, mas indicam as compras e vendas efetuadas pelo contribuinte, além de outras informações, como o índice de lucratividade (fls. 63).

No mês de outubro de 2009, por exemplo, consta a aquisição de 355.161,46 litros de álcool, com a seguinte discriminação:

- 250.146,46 litros, seguido da expressão “por dentro”;
- 105.015,00, seguido da expressão “por fora”.

Importante destacar que nos livros e documentos fiscais transmitidos via SINTEGRA foram lançadas as aquisições de 246.900 litros.

Por outro lado, no documento denominado Posto Bonitão, verifica-se que mês de maio de 2008 (fls. 79/81), a quantidade de gasolina comum (470.000 litros), é a mesma quantidade informada via SINTEGRA, conforme relatório de fls. 224.

Outro fato importante alertado pelo Fisco diz respeito às “observações” contidas nos relatórios apreendidos. No caso do mês de junho de 2009, por exemplo, (fls. 39), o relatório registra uma aquisição de 180.000 (cento e oitenta mil) litros de álcool sob a categoria de “INCENTIVADA”, sem declinar o efetivo fornecedor, ao contrário das demais aquisições, e por um preço menor que o praticado com os demais fornecedores.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Note-se que nesse mês o Fisco apurou um ingresso de 163.891,60 litros sem cobertura fiscal, quantidade muito próxima daquela “INCENTIVADA”.

A alegação de que os arquivos são apócrifos não merece sequer análise. Neste caso, por se tratar de arquivos eletrônicos não era mesmo possível que estivessem carimbados e assinados. O importante é ter a certeza de que foram efetivamente apreendidos em equipamentos instalados no estabelecimento da Autuada, e disso não se tem qualquer dúvida.

Outra discussão posta pela Impugnante diz respeito à capacidade operacional do estabelecimento para dar saída a significativa quantidade de mercadoria no período fiscalizado.

Nesta seara, o erro da Autuada já se inicia pelo número de dias trabalhados em cada mês. Sabe-se ao certo que, ao contrário dos 20 (vinte) dias sugeridos pela defesa, postos de combustíveis funcionam, normalmente, 30 (trinta) ou 31 (trinta e um) dias por mês, fazendo cair de forma substancial a média apontada pela Impugnante.

Por outro lado, como bem destacou o Fisco, a capacidade de tancagem do estabelecimento é 75.000 litros de álcool e 35.000 litros de gasolina comum, perfazendo a capacidade total é de 110.000 litros.

O total de aquisição do produto álcool com nota fiscal (planilha de fls. 21) foi de 6.051.600,00 (seis milhões, cinquenta e um mil e seiscentos litros) nos 20 meses que compõem o período fiscalizado.

Seguindo o raciocínio da Impugnante, dividindo-se o total adquirido pelo número de meses fiscalizados (20), apura-se uma média mensal de aquisição de 302.580,00 (trezentos e dois mil, quinhentos e oitenta litros). Prosseguindo, ao se dividir por 20 (somente dias úteis), encontra-se a média de 15.129,00 (quinze mil, cento e vinte e nove litros/dia).

Por sua vez, o total de aquisição de gasolina comum com nota fiscal equivale a 3.960.000,00 (três milhões, novecentos e sessenta mil litros), nos 11 meses de fiscalização. Seguindo o mesmo raciocínio, chega-se a uma média diária de 18.000 litros.

Assim, a média diária de compra, se possível fosse, seria de 33.129,00 (trinta e três mil, cento e vinte e nove) litros de álcool e gasolina.

Noutra linha, as vendas acobertadas por nota fiscal de álcool (6.071.435,21 litros) somadas às vendas acobertadas de gasolina comum (4.007.136,69), na mesma linha de raciocínio, atingiria a média diária 33.392,25 litros, quantidade essa bem acima daquela informada pela Impugnante, que é de 20.623 (vinte mil, seiscentos e vinte e três) litros.

No tocante ao intenso trânsito de caminhões na descarga dos produtos álcool e gasolina comum, analisando a quantidade transportada e documentada (fls. 224/243 e fls. 245/264), verifica-se que a maioria das aquisições ocorre em partidas de 30.000 litros, logicamente transportadas em caminhões de grande capacidade de armazenamento, nada significativo que venha chamar atenção.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando o produto álcool, agora com a comercialização por 30 (trinta) dias em cada mês, chega-se à seguinte conclusão:

- Nº de dias do período fiscalizado:  $20 \times 30 = 600$  dias.
- Aquisições documentadas:  $6.051.600 : 600 = 10.086$  litros/dia.
- Média veículo/dia:  $30.000$  litros :  $10.086$  litros =  $0,33$  veículos/dia.
- Aquisições totais:  $8.167.145,61 : 600 = 13.611$  litros =  $0,45$  veículos/dia.

Considerando a apuração acima, apenas 13 (treze) descargas mensais seriam suficientes para transportar todo o álcool adquirido (com e sem documento fiscal), hipótese perfeitamente factível no campo da distribuição de combustível.

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

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

(...)

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

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

(...)

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

No tocante à ilegalidade da Multa Isolada aplicada, e o caráter confiscatório da mesma, há de se destacar o disposto no art. 110 do RPTA, que assim dispõe:

**Art. 110.** Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(....)

Quanto ao mérito na mencionada Multa Isolada, no entanto, a questão merece uma melhor análise. Exigiu o Fisco a penalidade capitulada no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a seguinte redação:

## 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 a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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

(...)

Neste caso, a base de cálculo para aplicação da penalidade deve ser o valor da entrada ou saída das mercadorias. Ocorre, no entanto, que o Fisco adotou como parâmetro o mesmo valor de cobrança do imposto, ou seja, quantidade de entradas multiplicada pelo valor do Preço Médio ponderado Fiscal – PMPF.

No tocante às saídas desacobertadas, resta incontroverso a correção da base de cálculo adotada pelo Fisco, adotando como padrão para cálculo das saídas o PMPF vigente nos respectivos períodos.

De modo diverso em relação às entradas desacobertadas, quando o Fisco adotou para cálculo da Multa Isolada a mesma base de cálculo do ICMS/ST, que se refere à saída presumida do produto.

Portanto, a base de cálculo da multa isolada relativa às entradas desacobertadas deveria tomar como referência o preço médio das entradas mensais de álcool e gasolina no período fiscalizado, aplicando-se em seguida a majoração de 100% (cem por cento) empregada pelo Fisco, uma vez configurada a prática de duas reincidências.

Com efeito, a penalidade imposta pelo Fisco se coaduna perfeitamente com as outras duas exigências fiscais paradigmas, resultando na caracterização das reincidências apontadas pelo Fisco. Neste sentido, aplica-se ao caso o disposto no § 7º do art. 73 da Lei nº 6.763/75, com a seguinte redação:

**Art. 53** - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

(...)

Noutro giro, a cobrança de juros de mora com atualização pela Taxa Selic está prevista no art. 226 da Lei nº 6.763/75, disciplinada pela Resolução SEF nº 2.880 de 13/10/97, bem como nos arts. 212 e 215 do RPTA/MG.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estabelece a mencionada resolução que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Lei nº. 6.763/75

**Art. 226** -Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Resolução 2.880/1997

**Art. 1º** -Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

RPTA/MG (Decreto nº. 44.747/2008)

**Art. 212** -Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados, terão, se for o caso, seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, observado o disposto em resolução da Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

**Art. 215** -Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Se não bastasse, existindo a previsão legal para a cobrança lançada nos autos, aplica-se o disposto no inciso I do art. 110 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

**Art. 110** -Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Justifica-se, portanto, a adoção da Taxa Selic como instrumento de reparação da moeda em relação ao crédito tributário não recolhido à época oportuna.

Corretas, em parte, as exigências fiscais.

**2) Uso irregular de equipamentos relacionados ao abastecimento de combustível e/ou instrumentos de medição de volume, conforme demonstrado em “Auto de Constatação de Irregularidades”, “Relatório de Inspeção e Lacração de Bicos Abastecedores de Combustíveis” e “Planilhas de Encerrantes”.**

Conforme “RELATÓRIO DE INSPEÇÃO E LACRAÇÃO DE BICOS ABASTECEDORES DE COMBUSTÍVEL” (fls. 474/480), apurou o Fisco que todas as bombas de abastecimento eram passíveis de alteração, o que permite a adulteração do real volume de combustível comercializado pelo posto revendedor.

A planilha de fls. 475 bem demonstra a discrepância entre os registros dos encerrantes, quando consideradas as saídas apuradas pelo Fisco.

A Impugnante busca comprovar com os quesitos “9” e “10” (fls. 512) que as bombas estavam em perfeito estado e que eram fiscalizadas pela ANP e INMETRO e que a Autuada não teria acesso para manipular ou efetuar qualquer alteração nos registros.

Ocorre, no entanto, que a violação dos equipamentos abastecedores de combustível foi detectada e levada a termo por autoridade competente, no exercício do seu dever funcional, cujos documentos possuem fé pública, não podendo ser desconsiderados com meras alegações desacompanhadas de provas.

Certo é que a Impugnante poderia ter buscado tais provas, por exemplo, junto ao fornecedor dos equipamentos, a GILBARCO.

Importante frisar que a Impugnante não moveu qualquer esforço no sentido de desconstituir, com provas técnicas, o Laudo apresentado pelo Fisco.

Em decorrência das constatações, aplicou o Fisco a penalidade prevista no inciso XXIII do art. 54 da Lei nº 6.763/75 c/c o § 3º do mesmo dispositivo, com a seguinte tipificação:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Correta a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para adequar a base de cálculo da multa isolada relativa às entradas desacobertas de documento fiscal ao preço médio das aquisições mensais no período fiscalizado. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 26 de outubro de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Revisora**

**Tábata Hollerbach Siqueira**  
**Relatora**