

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 20.434/12/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000170919-41  
Impugnação: 40.010130816-32  
Impugnante: Auto Posto Santa Clara de Boa Esperança Ltda  
IE: 001068438.00-05  
Proc. S. Passivo: Vitor Marcelino  
Origem: DF/Varginha

***EMENTA***

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL – COMBUSTÍVEIS. Constatou-se, mediante confronto de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento com os documentos fiscais da Autuada, entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, item 3, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada em 50% (cinquenta por cento) pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a entrada de combustíveis sem a cobertura de documentos fiscais, verificada mediante análise de documentos extrafiscais encontrados no estabelecimento da Impugnante.

Exige-se a cobrança do ICMS/ST devido, Multa de Revalidação majorada nos termos do art. 56, inciso II e § 2º, item 3, e Multa Isolada capitulada no inciso II do art. 55, majorada em 50% (cinquenta por cento) pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 228/256, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 262/271.

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

A Impugnante argui preliminarmente a nulidade do Auto de Infração.

Como primeiro argumento, diz que o Auto de Infração deveria ter sido lavrado até o dia 01/08/11 respeitando-se o disposto no art. 70, §§ 3º e 4º, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, e ainda, que houve um erro de data no Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) trocando-se o ano de 2011 por 2010.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta que houve vício na intimação, uma vez que essa não se realizou conforme disposto no art. 93 do RPTA.

Por fim, alega que o Auto de Infração foi elaborado a partir de presunções, sendo que os documentos que deram sustentação a lavratura do Auto de Infração estão em desconformidade com os aspectos formais exigidos pela legislação tributária.

Posto isto, no que tange ao erro de data do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.110000867.79, verifica-se realmente que o erro existiu. Entretanto, não altera em nada o trabalho efetuado, eis que não representou qualquer óbice à empresa e ao entendimento de seu objeto. Assim, tem-se que o Auto de Início de Ação Fiscal atingiu o seu objetivo e, por isso, não há que se falar em ilegalidade do lançamento.

Também, os cálculos elaborados no Anexo III (que é um resumo do constatado nos Anexos I e II) foram grafados de maneira equivocada, alterando-se o ano de 2010 para 2011. No entanto, uma simples análise lógica de data permite o convencimento da realidade, não havendo com isso qualquer prejuízo da Autuada na defesa de seus direitos.

O prazo de 90 (noventa) dias estipulado no art. 70 §§ 3º e 4º do RPTA corresponde ao período em que o contribuinte fica impedido de realizar denúncia espontânea enquanto vigente o período fiscalizatório. Após esse prazo, se não ocorrer a sua prorrogação, o direito a denúncia é devolvido ao contribuinte. Entretanto, caso não se utilize dessa faculdade, independentemente da formalização de outro AIAF, caberá lavratura do Auto de Infração, o que, efetivamente, ocorreu no caso deste lançamento. Confira-se:

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

...

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

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

Ao abordar do vício referente à intimação, questiona a Impugnante que a intimação não foi feita pessoalmente ao sujeito passivo, tampouco a seu representante legal, preposto ou contabilista.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, ao disciplinar as maneiras da intimação referentes à lavratura do Auto de Infração, os art. 10 e art. 12 c/c o art. 93 do RPTA elenca, como uma das formas possíveis, a entrega via postal no domicílio fiscal do sujeito passivo mediante Aviso de Recebimento (AR), com identificação do documento enviado. Assim estão descritos os dispositivos:

Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial.

(...)

Art. 12. As intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas:

I - em se tratando de intimação pessoal, na data do recebimento do respectivo documento;

II - em se tratando de intimação por via postal com aviso de recebimento:

a) na data do recebimento do documento, por qualquer pessoa, no domicílio fiscal do interessado, ou no escritório de seu representante legal ou mandatário com poderes especiais, ou no escritório de contabilidade autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais; ou

b) no 11º (décimo primeiro) dia a contar do dia em que foi postado o documento caso no recibo não conste a assinatura ou a data de seu recebimento;

Art. 93. Ressalvada a hipótese de intimação por edital, uma via do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento serão entregues ao sujeito passivo.

§ 1º A intimação pessoal do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento será realizada mediante entrega do documento, contra recibo na 1ª via do mesmo pelo sujeito passivo, seu representante legal, mandatário com poderes especiais ou contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais.

(...)

Assim, não há o que se questionar da legalidade do Auto de Infração. A entrega ocorreu via postal no domicílio fiscal da Impugnante, mediante AR devidamente assinado e datado pelo funcionário da empresa (fls. 225), de forma que foram seguidas todas as determinações constantes na legislação tributária.

A Impugnante se vale do art. 89 do RPTA e art. 142 do CTN para embasar a alegação de que os documentos que serviram de alicerce para o Auto de Infração são inconsistentes, não atendendo aspectos formais determinados pela legislação tributária.

Mais uma vez, razão não assiste à Defesa. Primeiro porque a intimação ocorreu com a assinatura do Auto de Início de Ação Fiscal pelo funcionário do

contribuinte conforme estabelecido no parágrafo único do art. 75 do RPTA, não havendo qualquer mácula ao art. 142 do CTN. Segundo, porque os elementos previstos no art. 89 do RPTA estão contidos no Auto de Infração.

Por todo o exposto, não se justificam as alegações de nulidade aventadas pela Impugnante.

### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando para tanto os quesitos arrolados às fls. 234.

Entretanto, é verificado que os documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa (fls. 251), revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

O art. 142, § 1º, II, “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (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: desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Indefere-se, pois, a realização da prova pericial requerida.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre entrada de combustíveis desacobertos de documentos fiscais, verificada mediante análise de documentos extrafiscais encontrados no estabelecimento da Impugnante.

A apuração da infração se deu com base em documentos extrafiscais obtidos no estabelecimento da Impugnante (fls. 102/158), que são planilhas, as quais contêm anotações diárias dos encerrantes dos bicos das bombas de combustíveis, álcool, gasolina e diesel no fechamento, abertura e totalizador, conforme os diversos turnos e funcionários responsáveis.

Alega a Autuada desconhecer os papéis carreados aos autos pelo Fisco, sendo que o crédito tributário foi apurado por simples presunção.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não é o que se infere dos autos. Os documentos foram regularmente apreendidos no estabelecimento da empresa conforme Termo de Apreensão e Depósito - TAD (fls. 224), assinado pelo funcionário da Impugnante. Destaca-se que, no verso de cada documento, consta o carimbo do CNPJ do estabelecimento da Autuada, comprovando, por conseguinte, a sua autenticidade.

Tais planilhas permitem total conclusão a respeito das informações da contabilidade da Autuada, sendo possível verificar a real movimentação diária dos combustíveis.

Como bem salienta o Fisco, pelos documentos apreendidos é possível até constatar o momento exato em que ocorre o retorno dos encerrantes. Restou claro nos autos o uso indevido do equipamento e/ou aplicativo das bombas medidoras de combustíveis, com intuito de encobrir entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal.

Pelas planilhas, constata-se, de forma clara, esta prática. Como exemplo cita-se o dia 05/11/10. Na planilha de fls. 76 ficou demonstrado que a Impugnante retornou, entre o turno da manhã e o turno da tarde, os encerrantes de todos os bicos. O bico 1 (álcool) em 9.000 (nove mil) litros, o bico 2 (gasolina) em 20.000 (vinte mil) litros, o bico 3 (diesel) em 1.600 (um mil e seiscentos) litros e o bico 4 (diesel) em 13.500 (treze mil e quinhentos) litros. Essas informações foram extraídas do controle de sua autoria constante na folha 149.

Outro fato relevante trazido pelo Fisco é o comparativo entre as vendas real e contabilizada.

Pode-se notar que as vendas lançadas diariamente no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC são em sua maioria insignificantes quando comparadas com as apuradas pelos controles extrafiscais, o que demonstra uma movimentação bem superior à declarada pela Contribuinte nos livros e registros fiscais. Exemplos:

DATA	BICO/ COMBUSTÍVEL	SAÍDAS		DIFERENÇA LITROS
		CONTROLE	LMC	
10/11/10	1 – ÁLCOOL	1.750,0 (fls.79,150)	100,0 (fl.164)	1.650,0
10/11/10	2 – GASOLINA	1.162,8 (fls.79,150)	190,0 (fl.185)	972,8
10/11/10	3 e 4 – DIESEL	1.382,5 (fls.79,150)	854,0 (fl. 207)	528,5
28/11/10	3 e 4 – DIESEL	1.116,1 (fls.88,155)	54,0 (fl.216)	1.062,1
30/11/10	1 – ÁLCOOL	2.398,0 (fls.89,155)	144,0 (fl.174)	2.254,0

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

10/12/10	2 – GASOLINA	2.257,7 (fls.94,158)	100,0 (fl.200)	2.157,7
----------	--------------	-------------------------	----------------	---------

Em sendo assim, correto o levantamento adotado de apuração real do movimento dos combustíveis, sendo ele estritamente objetivo e alicerçado em cálculo matemático básico: “Estoque final = (Estoque inicial + Entradas) – Saídas”.

Outrossim, mencione-se sob aspecto legal, de que o procedimento fiscal está respaldado no art. 194, inciso II do RICMS/02, a saber:

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

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

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;  
(grifou-se)

A Fiscalização exigiu também, acertadamente, o imposto apenas quando constatado entrada e estoque desacobertado de documento fiscal, tendo em vista que as mercadorias em tela são sujeitas ao regime da substituição tributária.

Para constituição da base de cálculo do ICMS/ST adotou-se o PMPF – Preço Médio Ponderado a Consumidor Final, que se encontra alicerçado nas disposições contidas no art. 19, inciso I, alínea "b", item I do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

Em sua defesa, a Autuada questiona o direito à compensação de crédito, à luz do princípio Constitucional da não cumulatividade do imposto.

Porém, o art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal/88 prevê, no inciso XII, alínea "c", a competência de lei complementar para disciplinar o regime de compensação do imposto:

Art. 155. (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

E, em decorrência ao dispositivo acima, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, que prevê no *caput* do art. 23 que o direito ao crédito do ICMS está condicionado à idoneidade da documentação fiscal.

Art. 23 - O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. (Grifou-se)

Assim, não há como acatar a pretensão da Impugnante quanto ao crédito do imposto.

Constitui objeto também de contestação a existência, segundo entendimento da defesa, de excesso e cumulação não razoável das multas aplicadas.

Inicialmente, a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II, e § 2º, item 3, da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, mercadoria sujeita à substituição tributária.

Já no que tange à aplicação da multa isolada, destaca-se a perfeita sincronia entre o tipo nela descrito e a imputação fiscal, *in verbis*:

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 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:

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

b) quando se tratar de falta de emissão de nota fiscal de entrada, desde que a saída do estabelecimento remetente esteja acobertada por nota fiscal correspondente à mercadoria;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a multa capitulada no art. 55, inciso II da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pela entrada de mercadorias sem o acobertamento de notas fiscais.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Neste sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada".

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)" (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

Por fim, caracterizada a correção das penalidades aplicadas, tem-se o pedido da Autuada de redução da multa isolada de 40% (quarenta por cento) para 20% (vinte por cento) com base na alínea "a" do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, diversamente do entendimento da defesa, as infrações não foram apuradas pelo Fisco com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal da Contribuinte. Certo é que o LMC foi utilizado pela Fiscalização, mas foram as planilhas apreendidas, documentos extrafiscais, que possibilitaram a conclusão de entrada de combustíveis desacobertada de documento fiscal.

Ressalte-se que a Autuada é reincidente na infração capitulada no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, conforme comprovam os documentos de fls. 274.

Por fim, mencione-se que o Fisco apurou o crédito tributário corretamente, com verificação da correta alíquota aplicável, bem como da existência do patamar máximo de multa isolada (art. 55, § 2º da Lei nº 6.763/75).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª 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, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Vander Francisco Costa (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 04 de abril de 2012.**

**José Luiz Drumond  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**