

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.649/12/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000171325-31  
Impugnação: 40.010131170-41  
Impugnante: Comercial de Petróleo Aliança Ltda - ME  
IE: 257192677.00-35  
Proc. S. Passivo: Roberta Ramone Antunes Silva/Outro(s)  
Origem: DF/Sete Lagoas

**EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO – CALÇAMENTO.** Constatada emissão de documentos fiscais consignando valores diferentes nas respectivas vias. Infração caracterizada nos termos do art. 139 da Parte Geral do RICMS/02. Correta a exigência de Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso IX da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EXTRAVIO/ADULTERAÇÃO DE LIVRO/DOCUMENTO FISCAL - DOCUMENTO FISCAL.** Constatado o extravio de notas fiscais registradas no livro Registro de Saídas. Infração caracterizada nos termos do art. 96, inciso XII da Parte Geral do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO - ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO.** Constatada a entrega em desacordo com a legislação dos arquivos eletrônicos da totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações realizadas referentes à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais, conforme previsão dos arts. 10, § 5º e 11, § 1º, todos do Anexo VII do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no inciso XXXIV do art. 54 da Lei nº 6763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatado, mediante levantamento quantitativo diário, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias (combustível) desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última, majorada em 50% (cinquenta por cento) em face de reincidência, conforme previsão do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ENCADERNAÇÃO DE LIVROS/DOCUMENTOS FISCAIS.** Constatada a falta de encadernação dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS. Descumprimento da obrigação prevista no art. 16, inciso VI da Lei nº 6.763/75 e no art. 96, inciso III do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXXIII da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades cometidas pelo Sujeito Passivo:

- consignação de valores divergentes nas respectivas vias das notas fiscais, para a qual é exigida a Multa Isolada do art. 55, IX da Lei nº 6.763/75;
- extravio de 2ª via (fixa) dos documentos fiscais, para o qual é aplicada a Multa Isolada do art. 55, XII da mencionada lei;
- entrega de arquivos Sintegra em desacordo com a legislação por ausência do Registro “tipo 60D”, no período de janeiro de 2006 a setembro de 2007, o que resultou na aplicação na Multa Isolada do art. 54, XXXIV da referida lei;
- entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, constatadas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, acarretando a exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55, ambas da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento) nos fatos geradores ocorridos a partir de 19/10/09 em face de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da supracitada lei;
- falta de encadernação dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração de ICMS, todos eles dos exercícios de 2006, 2007 e 2008, para a qual está prevista a Multa Isolada do art. 54, XXXIII da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação, da Manifestação Fiscal e da Reformulação do Crédito Tributário**

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 418/450, anexando os documentos de fls. 451/588.

O Fisco se manifesta às fls. 738/754, anexando os documentos de fls. 755/777. Em reformulação do crédito tributário de fls. 592/656, o Fisco acata parcialmente as alegações da Impugnante para excluir do cálculo do LEQFID, valores de saída de combustíveis lançados em duplicidade referentes ao período de 01 a 20/04/10 (fls. 479).

Como resultado, o crédito tributário foi reduzido ao montante constante das fls. 596/597. O Fisco, às fls. 657/658 intima o Contribuinte das alterações, abrindo-lhe prazo para manifestação nos termos da legislação.

Ainda inconformada em relação à parte remanescente, o Impugnante retorna aos autos às fls. 660/672, onde pugna pela total improcedência do feito, anexando os documentos de fls. 673/736.

O Fisco, às fls. 778/781, adita sua manifestação anterior, refutando todas as alegações do Autuado e pleiteia a manutenção do crédito tributário nos termos da reformulação, anexando os documentos de fls. 782/844.

O Impugnante volta aos autos às fls. 846/849 para ratificar os termos das impugnações anteriores e, mais uma vez, pela desconstituição do lançamento.

O Fisco se manifesta às fls. 852/853 alegando que nada de novo foi carreado aos autos, e requer a procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação de fls. 592/656.

A Assessoria do Conselho de Contribuintes apresenta parecer às fls. 858/886, manifestando-se pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação promovida pelo Fisco e também para excluir a Multa Isolada do art. 54 XXXIII, com fulcro no art. 112, II do CTN.

### ***DECISÃO***

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

### **Das Prefaciais**

#### **1- Da prova pericial**

O Impugnante requer prova pericial às fls. 449, mas não apresenta quesitos ou assistente técnico, o que não permite a apreciação de seu mérito, segundo art. 119, incisos III e IV do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 119. Na impugnação será alegada, de uma só vez, a matéria relacionada com a situação fiscal de que decorreu o lançamento, inclusive a desconsideração de ato ou negócio jurídico, se for o caso, ou o pedido de restituição, com a indicação precisa:

(...)

III - dos quesitos, quando requerida a prova pericial, sob pena desta não ser apreciada quanto ao mérito;

IV - de assistente técnico, caso queira, ficando vedada a indicação em etapa posterior.

#### **2- Da não apresentação da Ordem de Serviço**

O Impugnante reclama da não apresentação pelo Fisco da Ordem de Serviço – O.S., quando da intimação ao contribuinte do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.110000349-65, de 02/03/11 (data efetiva da assinatura do documento, às fls. 746). Alega que o fato teria se repetido na intimação pessoal do AIAF nº 10.110001591-21.

Entende que, pela ausência deste documento administrativo, teriam sido feridos os princípios constitucionais norteadores da administração pública, tais como: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Aduz que a apresentação da O.S. é um direito do contribuinte previsto no art. 4º, inciso VI da Lei nº 13.515/00 - Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais, abaixo transcrito:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Note-se que a existência da O.S. é sempre anterior ao AIAF, já que a expedição da primeira é elemento indispensável para a emissão do segundo, pelo sistema da SEF/MG. Até por isso, seu número consta no AIAF recebido pelo Contribuinte.

Ademais, a Lei nº 6.763/75 não prevê este procedimento como elemento essencial para a validade do início da ação fiscal. Esta lei vincula, sim, este ato da autoridade administrativa de expedir a Ordem de Serviço, ao direito do Fisco de examinar mercadorias e documentos, que se traduz na obrigação do contribuinte de exibi-los; e ainda ao acesso do funcionário fiscal ao local da fiscalização.

Comprove-se este entendimento pela leitura do que dispõe a Lei nº 6.763/75 a respeito do tema, em seu art. 49:

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

(...)

§ 3º - Para os efeitos da legislação tributária, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº. 13.515, de 7 de abril de 2000, não tem aplicação qualquer disposição legal excludente ou limitativa:

I - do direito de examinar mercadoria, livro, arquivo, documento, papel, meio eletrônico, com efeitos comerciais ou fiscais, dos contribuintes do imposto, ou da obrigação destes de exibi-los;

II - do acesso do funcionário fiscal a local onde deva ser exercida a fiscalização do imposto, condicionada à apresentação de identidade funcional, sem qualquer outra formalidade.

Portanto, em eventual falta de apresentação da Ordem de Serviço, estas seriam as consequências restritivas à ação do Fisco.

Todavia, quanto à alegação de que a ação fiscal iniciou-se sem apresentação da competente Ordem de Serviço, foram acatados os esclarecimentos do Fisco no sentido de que:

1 - quando da intimação do AIAF nº 10.110000349.65, feita pessoalmente ao sócio da empresa, para entrega imediata dos documentos, foi apresentada a Ordem de Serviço nº 08.10000935515-53;

2 - a competente O.S. tinha sido expedida e assinada pelo Delegado Fiscal da DF/Sete Lagoas, instantes antes do deslocamento dos servidores fiscais para a cidade de Felixlândia-MG, para intimação do AIAF. Conforme o rodapé da cópia do documento, que figura às fls. 745, a data e hora da sua impressão (02/03/11, às 08:27) podem ser comparadas com a data e hora da intimação do AIAF (02/03/11, às 10:20), às fls. 746, para comprovar tal afirmação;

3 - na jurisdição da DF/Sete Lagoas, a atividade fiscal no setor de combustíveis é uma atividade constante e continuada, com verificações efetuadas nos postos varejistas revendedores de combustíveis, envolvendo: equipamentos, medições de estoques, monitoramento e pesquisa de preços, entre outras ações. Assim, na presente ação fiscal, a apresentação da referida Ordem de Serviço estaria dispensada, nos termos do já mencionado inciso IV, do art. 4º da Lei nº 13.515/00.

### **3 - Da existência de Ordens de Serviço distintas e da alteração do período fiscalizado**

O Impugnante destaca ainda, em sua defesa, que:

1 - há Ordens de Serviço distintas para os AIAF apresentados; esta mudança caracterizaria uma alteração indevida no ato fiscalizatório por parte do Fisco;

2 - o AIAF nº 10.110000349.65 que motivou a lavratura da peça fiscal fora prorrogado pelo AIAF nº 10.110001058.20, cujo período fiscalizado difere do primeiro (a data final de 31/12/10 passou a ser 31/03/11).

O início da ação fiscal recebe normatização nos vários níveis do ordenamento jurídico. Inicialmente, citemos o art. 196 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Já o RPTA dispõe sobre o Auto de Início da Ação fiscal em seus arts. 69 e 70:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD);

III - Auto de Retenção de Mercadorias (ARM);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - Auto de Lacração de Bens e Documentos (ALBD);

V - Auto de Infração (AI), nas hipóteses do art. 74.

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.

§ 1º A solicitação deverá ser cumprida pelo sujeito passivo imediatamente, ou no prazo estabelecido pela autoridade solicitante.

§ 2º Excepcionalmente, o Auto poderá ser lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO), considerando-se intimado o sujeito passivo no ato da lavratura.

§ 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.

Registre-se que não é a Ordem de Serviço quem possibilita o conhecimento prévio sobre o objeto da ação fiscal. O instrumento para tal é o AIAF, que, como o próprio Impugnante reconhece em sua defesa, lhe foi entregue.

A importância do AIAF para o contribuinte está:

- 1 - na plena ciência dada a este do fato de estar sob ação fiscal;
- 2 - na suspensão do direito de autodenúncia pelo período de noventa dias, prorrogáveis por igual período, conforme §§ 3º e 4º do art. 70 do RPTA, transcritos acima.

Da leitura deste art. 70, depreende-se que não é a ação fiscal que tem obrigatório prazo de noventa dias, prorrogáveis por mais noventa, e sim, a suspensão do direito à autodenúncia. Uma ação fiscal, em função da complexidade e extensão de dados e irregularidades, pode exigir prazo maior do que o previsto neste artigo, sem que com isto seja ultrapassados seus limites de legalidade.

A mudança do número da Ordem de Serviço está relacionada à questão administrativa interna à Secretaria de Fazenda, sendo que, a cada trimestre, há a emissão de uma nova O.S. para o Auditor Fiscal. Pendente de conclusão a atividade fiscal sobre um contribuinte, seu objeto não será alterado na nova O.S. emitida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco assinalou, em sua manifestação, a precariedade da documentação, bem como, da escrituração fiscal e contábil do Impugnante, mencionando:

a) a falta de arquivos eletrônicos íntegros no período de janeiro de 2006 a setembro 2007, com a impossibilidade, segundo declaração do Contribuinte, da sua recuperação;

b) o extravio de blocos de notas fiscais de saída modelo 1 e de livros imprescindíveis ao controle de entrada e saída de combustíveis, como o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC;

c) o prejuízo causado por estes fatos ao andamento do trabalho de auditoria fiscal na referida empresa.

E explicou que, a complexidade e a extensão dos trabalhos, aliadas à precariedade da documentação do Autuado, levaram à prorrogação da ação fiscal, tendo os AIAF de nºs 10.110001058.20 e 10.110001591.21 a finalidade de prorrogação do AIAF inicial nº 10.110000349.65. No segundo AIAF (nº 10.110001058.20) foram solicitados documentos não entregues em 02/03/11 pelo AIAF anterior. E, no campo “observações” do último AIAF há menção aos anteriores, configurando, para o Contribuinte, a continuidade da ação fiscal.

Como, em decorrência destas circunstâncias, o período em que se desenvolveu a atividade fiscalizadora foi superior a um trimestre, as O.S. foram se sucedendo ao longo do tempo. Contudo, como demonstrado acima, não há nenhum impedimento para que a ação fiscal se estenda por um período maior que um trimestre ou mais.

Da mesma forma, a extensão do período fiscalizado, desde que não ultrapasse o prazo decadencial, não implicará em reparo à peça fiscal decorrente.

Considere-se ainda que a inclusão dos meses de janeiro a março de 2011 na ação fiscalizatória foi devidamente comunicada ao Autuado através de intimação por meio de AIAF e ainda, pela entrega de cópia integral dos autos no dia 20/12/11, tendo a mesma exercido o seu pleno direito de defesa ao longo do procedimento de autuação, inclusive, se manifestando em três oportunidades diferentes para se defender das acusações incluídas no Auto de Infração.

Portanto, claro fica a inexistência de qualquer tipo de nulidade por cerceamento de defesa.

### **4 - Da nulidade por falta de objetividade da ação fiscal e por desvio de objetivo**

O Impugnante aponta a nulidade do Auto de Infração por falta de objetividade da ação fiscal e por desvio do objetivo do AIAF.

Para analisar esta questão é preciso recorrer novamente ao CTN que assim dispõe, em seu art. 142, sobre a competência da autoridade administrativa do lançamento:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A partir da leitura deste art. 142, verifica-se que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, o que significa dizer que, encontrada e quantificada uma irregularidade tributária e, identificado o sujeito passivo, o Fisco tem a obrigação de realizar o lançamento de ofício.

Já a atividade de levantamento de informações sobre a conduta do contribuinte sob ação fiscal, que tem o AIAF como documento de registro e, é anterior ao lançamento, sofre as seguintes restrições:

- deve ser respeitado o prazo decadencial definido pelo CTN em seu art. 173, inciso I, sob pena do trabalho realizado se tornar inútil;
- na busca de provas das infrações, devem ser utilizados apenas procedimentos idôneos de fiscalização.

Observe-se que o art. 194 do RICMS traz apenas um rol exemplificativo dos procedimentos, que, por isso mesmo, não exclui a possibilidade de adoção pelo Fisco de outros procedimentos também idôneos:

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;

IV - levantamento quantitativo de mercadorias e valores (quantivalor);

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;

VI - aplicação de índices técnicos de produtividade no processo de industrialização ou relacionados com a prestação de serviço;

VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis.

VIII - auditoria fiscal de processo produtivo industrial.

IX - análise da pertinência do itinerário, distância e tempo extraídos da leitura de



registrador instantâneo e inalterável de velocidade e tempo (tacógrafo), com a operação ou prestação de serviço constante do respectivo documento fiscal;

(...)

Portanto, não há que se falar em um direito subjetivo do contribuinte de ser fiscalizado desta ou daquela forma, com o estabelecimento de outras limitações à ação do Fisco, que não as mencionadas acima. Isto porque a atividade fiscal precisa ser autônoma para ser efetiva.

A motivação e a objetividade exigidas do Fisco encontram-se, segundo o já transcrito art. 142 do CTN, não propriamente no momento de levantar informações sobre a conduta do contribuinte e sim, no ato de lançar o tributo, quando deve o Fisco apresentar e provar, de forma clara e inequívoca, a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação da penalidade cabível. Todos estes elementos do lançamento encontram-se comprovados na peça fiscal em análise.

Por esta razão, não se mostra cabível a alegação do Contribuinte de desvio ou falta de objetividade da ação fiscal.

**5 - Da alegação de nulidade pelo não esclarecimento da possibilidade, prevista no § 11 do art. 53 da Lei nº 6.763/75, de redução da multa isolada**

O Impugnante alega em sua defesa (fls. 437/438) que haveria uma nulidade decorrente da ausência, na intimação do Auto de Infração, de informação referente ao direito que lhe assistia de sanar a irregularidade decorrente da entrega de arquivos eletrônicos Sintegra enviados em desacordo com a legislação, dentro do prazo de 60 (sessenta) dias, de forma a reduzir a Multa Isolada do art. 55, XXXIV da Lei nº 6.763/75 a até 25% (vinte e cinco por cento) de seu valor, nos termos do art. 53, § 11 do mesmo dispositivo legal, *in verbis*:

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

(...)

§ 11 - As multas previstas nos incisos II a IV, no inciso VII, na alínea "a" do inciso VIII, na alínea "a" do inciso IX e nos incisos XVI, XXIX e XXXIII a XXXV do art. 54 e no inciso XXIV do art. 55, além das reduções previstas nos §§ 9º. e 10 deste artigo, serão reduzidas a até 25% (vinte e cinco por cento) do valor caso seja sanada a irregularidade e efetuado o pagamento integral no prazo de até sessenta dias da ciência do Auto de Infração.

Entende que, nos termos do art. 89, VII do RPTA, o Auto de Infração deve conter “os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso”. Qualquer possibilidade de redução no valor das multas aplicadas deve ser informada ao contribuinte no Auto de Infração, quando de sua intimação, para evitar prejuízo decorrente do não exercício dessa faculdade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise acima poderia ser entendido que assiste razão ao Impugnante. Mas, a discussão merece uma análise mais aprofundada em face da cronologia dos fatos ocorridos ao longo do processo.

O Autuado foi regularmente intimado do Auto de Infração em 20/12/11, tendo apresentado sua impugnação no dia 18/01/12, ou seja, 29 (vinte e nove) dias após a intimação, momento em que alegou a supracitada nulidade por não informação de seu direito à redução.

O prazo previsto no § 11 do art. 53, acima transcrito, para sanar a irregularidade nos arquivos eletrônicos enviados (falta do Registro “tipo 60D”) e, conseqüentemente, gozar do benefício de redução na multa isolada aplicada é de 60 (sessenta) dias a contar da ciência do Auto de Infração.

Assim analisando-se a intimação do Auto de Infração em conjunto com a impugnação, conclui-se que 31 (trinta e um) dias antes de encerrar-se tal prazo (18/01/12 até dia 18/02/12, data em que se completaria 60 (sessenta) dias da intimação), o Impugnante já tinha conhecimento da existência do direito à redução previsto no § 11 do art. 53 da Lei nº 6.763/75, na medida em que o alegou em sua Impugnação.

Entretanto, não agiu o Impugnante no sentido de regularizar tal situação mediante remessa de novos arquivos Sintegra contendo o registro “tipo 60D” e utilização do benefício contido em lei.

Limitou-se a apresentar o documento de fls. 665, no qual havia comunicado à Secretaria de Fazenda, em 24/09/09, a danificação do Hard Disk (HD) da CPU de seu servidor de dados, com conseqüente perda definitiva de todos os arquivos eletrônicos existentes até 18/05/09.

Alega, no mesmo documento, que o equipamento ECF-IF 4708021149083, que aloja os arquivos eletrônicos do “tipo 60D”, encontra-se em posse do Agente Fiscal desde 10/04/12, conforme Auto de Apreensão e Depósito – AAD nº 005297 acostado em cópia à fls. 679, razão pela qual não teria como cumprir a obrigação acessória pela qual foi autuada, estando cerceada sua defesa.

Porém, se o ECF-IF supracitado, que segundo fala do próprio Impugnante contém os arquivos “tipo 60D” não enviados foi apreendido pelo Fisco em 10/04/12, a *contrariu sensu*, claro fica que ele se encontrava em poder do Contribuinte até o dia 09/04/12.

Tendo sido intimado do Auto de Infração em 20/12/11, o prazo de 60 (sessenta) dias previsto em lei para sanar a irregularidade nos arquivos eletrônicos expirou em 18/02/12. Dessa forma, durante todo o período em que poderia agir para reenviar os arquivos eletrônicos Sintegra com as devidas correções, os dados encontravam-se disponíveis ao Autuado que, não regulamentarizou a situação porque assim não o quis.

A doutrina do ilustre Professor Hugo de Brito de Machado é clara no sentido de que a denúncia espontânea de obrigação acessória pura e simples, quando não há tributo a ser recolhido, como no caso em discussão, implementa-se através do

cumprimento dessa obrigação acessória pelo contribuinte antes da ocorrência de qualquer ato que delimite o início de uma ação fiscal:

O cumprimento de uma obrigação acessória fora do prazo legal configura nitidamente uma forma de denúncia espontânea da infração, e afasta, portanto, a responsabilidade do sujeito passivo. Assim, se alguém faz a sua declaração de rendimentos fora do prazo legal, mas o fez espontaneamente, porque antes de qualquer procedimento fiscal, nenhuma penalidade é cabível.

No caso em tela, mesmo ciente da existência do benefício e dispondo do equipamento ECF que continha os dados do registro “tipo 60D” a ser enviados ao Fisco, optou o Impugnante por se abster de enviar os arquivos Sintegra devidamente corrigidos com o fito de utilizar-se da situação com o objetivo de alegar nulidade do feito.

Há um princípio bastante difundido no ordenamento jurídico brasileiro segundo o qual “ninguém pode se beneficiar de sua própria torpeza”. Em outras palavras, ninguém pode agir com negligência ou desídia para eximir a si próprio de responsabilidade a ele imposta.

Trata-se de norma constantemente invocada pela jurisprudência brasileira e, difusa e indiretamente exteriorizada no ordenamento jurídico pátrio, como nos arts. 150 e 1.814 do Código Civil e no art. 600 do Código de Processo Civil.

Trazendo a máxima para o caso concreto dos autos, não pode, tendo conhecimento da existência de um benefício previsto em lei, deixar, deliberadamente, de praticar esse ato necessário ao exercício desse benefício para, em seguida, alegar nulidade decorrente, justamente, da não utilização da benesse legal.

Assim, inadmissíveis os argumentos apresentados, não restando configurada a nulidade apontada, na medida em que concorreu o próprio Impugnante para a tentativa de configurá-la em, flagrante e inadmissível, tentativa de beneficiar-se da própria torpeza. Corretas as exigências fiscais.

#### **6 - Da alegação de nulidade decorrente da inidoneidade do procedimento utilizado – Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID**

A Impugnante requer a nulidade do feito em face da utilização do LEQFID, argumentando que a ferramenta não teria validade como procedimento a sustentar a autuação e fazendo diversas alegações a respeito de falhas no procedimento utilizado (fls. 438/440).

No que toca à legalidade da utilização do procedimento em questão, o LEQFID, baseado em arquivos Sintegra e informações retiradas de documentos emitidos pelo próprio Autuado, é meio de levantamento do crédito tributário plenamente idôneo na medida em que encontra amparo legal no art. 194, III do RICMS, abaixo exposto:

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

Consiste tal levantamento em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é inquestionável.

O programa apura diariamente, a partir do estoque inicial de determinada mercadoria no dia, as entradas de itens desta mercadoria, as saídas, apurando-se o estoque final, que será transferido para o dia seguinte.

Como se vê, é uma equação muito simples, limitando-se apenas às operações de soma e subtração.

Bastaria o Impugnante, para se defender, apresentar documentos fiscais que comprovassem a regular entrada, saída e manutenção em estoque dos produtos objeto de diferença no LEQFID.

Tanto é verdadeira a afirmação anterior que, em relação ao período de 01/04/10 a 20/04/10, em que houve deveras uma duplicidade nos lançamentos de saída de mercadorias, o Fisco acatou os argumentos apresentados para excluir os valores duplicados, o que resultou na reformulação do crédito tributário de fls. 592/597.

O crédito tributário reformulado está descrito no Relatório Fiscal de fls. 593/595; foi calculado com base, exclusivamente, em dados fornecidos pelo próprio Impugnante; está baseado em procedimento previsto no art. 194, III do RICMS (LEQFID) e ainda, conta com infringências e penalidades devidamente apontadas na legislação tributária. Os critérios utilizados são claros e previstos na legislação tributária.

Cabe ao Contribuinte, no momento de sua defesa e, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções, o que de fato até ocorreu em relação aos lançamentos duplicados contestados, conforme a supracitada reformulação do crédito tributário realizada.

Diante do exposto, a utilização do LEQFID como instrumento para apontar e quantificar as entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal não representa qualquer nulidade, não assistindo razão ao Impugnante em suas alegações.

### **7 - Da alegação de nulidade por cerceamento de defesa**

Alega o Autuado, em sua segunda Impugnação de fls. 660/672, que seu pleno direito de defesa foi cerceado pelo Fisco em face, principalmente, dos seguintes argumentos:

- o Fisco levou 75 (setenta e cinco) dias para se manifestar acerca da Impugnação de fls. 418/450;

- o Fisco reteve os documentos imprescindíveis à sua defesa, o que a inviabilizou.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange ao prazo utilizado pelo Fisco para reformular o crédito tributário, não há qualquer norma jurídica que imponha um prazo máximo para a execução dessa medida. O RPTA regula a tramitação da impugnação da seguinte forma:

Art. 120. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário

Observe-se que a norma, sabiamente, não delimita o prazo para reformulação (ao contrário do prazo para manifestação fiscal), pois considera que cada Auto de Infração é único, podendo tratar de infrações as mais diversas e com níveis de complexidade também os mais diversos.

Em alguns processos, as alterações podem ser realizadas em prazos exíguos, em face de sua simplicidade. Por outro lado, há processos em que, em face da complexidade e volume das alterações a serem realizadas, pode se levar meses para concluir uma reformulação, não havendo qualquer estranheza nisso.

Além disso, quando a norma prevê um prazo a ser cumprido pelo Fisco no âmbito do contencioso administrativo, está ela a se referir a um prazo impróprio, ou seja, trata-se de um prazo meramente indicativo, o qual, descumprido, não gera qualquer direito à outra parte, mas meramente a possibilidade de aplicação de sanção administrativa àquele que lhe der causa.

Já o prazo para impugnação de 30 (trinta) dias, previsto no art. 117 do RPTA é um prazo próprio, pois direcionado ao contribuinte. Seu descumprimento gera preclusão ao direito de exercitá-lo pela parte interessada.

Assim, não assiste razão o Autuado.

Quanto à alegação de retenção de documentos por parte do Fisco, o que teria inviabilizado sua defesa, que informa à fls. 665 se tratarem tais documentos das “planilhas referentes às saídas que serviram de base à produção do LEQFID referente ao período de janeiro de 2008 a agosto de 2009” e da apreensão da máquina ECF-IF nº 4708021149083 em 10/04/12. Tem-se que:

- as planilhas lhe foram entregues no dia 20/12/11, quando do recebimento de cópia do Auto de Infração, tendo em vista que estão inseridos nos autos às fls. 164/182 (gasolina comum), 206/221 (gasolina aditivada), 240/261 (diesel comum) e 288/294 (álcool);

- quanto à máquina ECF-IF, considerando que o Auto da Infração foi entregue no dia 20/12/11 e a máquina apreendida no dia 10/04/12 (fls. 677), o Contribuinte teve 4 (quatro) meses para, querendo, contratar técnico ou empresa especializada para retirar da memória desse aparelho os dados necessários à sua defesa e utilizá-los em sua impugnação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Se o Impugnante optou por não se defender adequadamente, não pode agora tentar caracterizar a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa. O Estado não pode ser responsabilizado pela defesa não exercida adequadamente.

O Fisco, após a apreensão do aparelho, retirou deles os dados referentes ao período de 01/10/07 a 11/09/09, constatando que espelhavam os dados enviados pelo Impugnante em seus arquivos eletrônicos Sintegra e utilizados como suporte à realização do procedimento de LEQFID.

Portanto, considerando que o Impugnante recebeu o Auto de Infração em 20/12/11 e que, o aparelho ECF em questão foi apreendido no dia 10/04/11, houve tempo mais do que suficiente para que se defendesse caso realmente estivesse disposto a fazê-lo, não lhe assistindo razão em sua alegação de nulidade por cerceamento de defesa.

À vista das várias prefaciais arguidas pelo Impugnante, fica evidente que compreendeu e buscou argumentos para tentar justificar suas condutas quanto a todas as infrações apontadas pelo Fisco na peça fiscal.

Segundo entendimento jurisprudencial consolidado, não há nulidade por cerceamento de defesa quando o contribuinte se defende de todas as acusações, demonstrando ter tido perfeito entendimento das imputações e nenhum prejuízo no exercício de sua defesa, conforme acórdãos do TRF da 4ª Região:

ADMINISTRATIVO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ERRÔNEA CAPITULAÇÃO NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE SE O EXECUTADO EXERCEU PLENAMENTE SUA DEFESA. 1. TENDO O EXECUTADO DIRIGIDO SUA DEFESA CONTRA OS FATOS QUE ORIGINARAM A AUTUAÇÃO FISCAL, NÃO INVALIDA A CDA A CIRCUNSTÂNCIA DA INFRAÇÃO HAVER SIDO CAPITULADA ERRONEAMENTE, EXERCIDOS QUE FORAM A AMPLA DEFESA E O CONTRADITÓRIO. (TRF4 - TERCEIRA TURMA APELAÇÃO CIVEL: AC 12708 SC 95.04.12708-8, RELATOR: PAULO AFONSO BRUM VAZ, DATA DE JULGAMENTO: 11/02/1999, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJ 24/03/1999 PÁGINA: 710).

EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA. OMISSÃO DE REQUISITO. 1) PERFAZENDO-SE O ATO NA INTEGRAÇÃO DE TODOS OS ELEMENTOS RECLAMADOS PARA A VALIDADE DA CERTIDÃO, HÁ QUE ATENTAR-SE PARA A SUBSTÂNCIA E NÃO PARA OS DEFEITOS FORMAIS QUE NÃO COMPROMETEM O ESSENCIAL DO DOCUMENTO TRIBUTÁRIO. [...] INEXISTIU PREJUÍZO PARA A DEFESA, QUE SE EXERCITOU PLENAMENTE. AGRAVO REGIMENTAL DENEGADO. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AI 81681 Agr/MG. AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO RELATOR: MIN. RAFAEL MAYER JULGAMENTO: 24/02/1981).

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO. PRAZO PARA PAGAMENTO DE SALÁRIOS. 1. A ERRÔNEA CAPITULAÇÃO NÃO INUTILIZA O AUTO DE INFRAÇÃO QUANDO OS FATOS ESTIVEREM DEVIDAMENTE NARRADOS, DE VEZ QUE O AUTUADO SE DEFENDE DOS FATOS E NÃO DA AUTUAÇÃO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(APELAÇÃO CIVEL PROCESSO: 9304456339. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - QUARTA REGIÃO. QUINTA TURMA DATA DA DECISÃO: 14/12/1995. RELATOR(A): JUIZA LUIZA DIAS CASSALES. DECISÃO: UNANIME.)

EMENTA: TRIBUTÁRIO: EXECUÇÃO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. [...] IV - A CAPITULAÇÃO LEGAL EQUIVOCADA DA INFRAÇÃO PERPETRADA É IRRELEVANTE, POSTO QUE A EMBARGANTE DEFENDE-SE DOS FATOS, NÃO HAVENDO SE FALAR EM PREJUÍZO OU NULIDADE NO CASO SUB EXAMEN. (APELAÇÃO CIVEL - 324501. RELATOR: JUIZ ARICE AMARAL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - TERCEIRA REGIÃO. SEGUNDA TURMA DECISÃO: A SEGUNDA TURMA, POR UNANIMIDADE, DEU PROVIMENTO AO RECURSO DO INSS E À REMESSA OFICIAL. DATA DA DECISÃO: 30/10/2001.)

EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - A MENÇÃO INCORRETA NA CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO OU MESMO A SUA AUSÊNCIA, NÃO ACARRETA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANDO A DESCRIÇÃO DOS FATOS DAS INFRAÇÕES NELE CONTIDA É EXATA, POSSIBILITANDO AO SUJEITO PASSIVO DEFENDER-SE DE FORMA AMPLA DAS IMPUTAÇÕES QUE LHE FORAM FEITAS. (PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. NÚMERO DO RECURSO: 121753. CÂMARA: OITAVA CÂMARA. NÚMERO DO PROCESSO: 10480.010570/97-11. DATA DA SESSÃO: 14/09/2000)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. [...]. I. A INDICAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO DE DISPOSITIVO RELATIVO À ÉPOCA DE SUA LAVRATURA E NÃO DOS FATOS, NÃO CONDUZ À SUA NULIDADE QUANDO ESTES ÚLTIMOS FORAM CORRETAMENTE DESCRITOS, POSSIBILITANDO, ASSIM, AO CONTRIBUINTE, SUA AMPLA DEFESA, [...] (REO - REMESSA EX-OFFICIO - 37689. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - TERCEIRA REGIÃO. TERCEIRA TURMA.

Considere-se ainda que, no presente Auto de Infração, encontram-se atendidos todos os mandamentos insculpidos nos arts. 89 e 92 do RPTA, abaixo transcritos:

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 arguida.

À vista do exposto, rejeitam-se as prefaciais apresentadas pelo Impugnante.

### **Do Mérito**

Cumpre, à Câmara, a análise da presente autuação, que versa sobre:

1 - consignação de valores divergentes nas respectivas vias das notas fiscais, nos exercícios de 2006 a 2008;

2 - extravio de 2ª via (fixa) dos documentos fiscais;

3 - entrega de arquivos Sintegra em desacordo com a legislação por ausência do Registro “tipo 60D”, no período de janeiro de 2006 a setembro de 2007;

4 - entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal no período de 01/10/07 a 30/03/11, constatadas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID;

5 - falta de encadernação dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração de ICMS, todos eles dos exercícios de 2006, 2007 e 2008.

Com base nas provas carreadas aos autos quanto à conduta do Sujeito Passivo, passa-se à análise de cada item do lançamento.

### **1 – Calçamento de notas fiscais**

Foi constatada a consignação, nos exercícios de 2006 a 2008, de valores divergentes nas respectivas vias das notas fiscais (calçamento), relacionadas na planilha às fls. 12, onde se encontra a apuração pelo Fisco da diferença entre o valor constante na via fixa e aquele da via do adquirente.

A infração está claramente identificada nos documentos de fls. 13/126, contra os quais, o Autuado não apresentou nenhum questionamento.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contrariados foram os arts. 16, inciso VI da Lei nº 6.763/75 e 139 da Parte Geral do RICMS:

Lei nº 6.763/75

Art. 16 - São obrigações do contribuinte:

(...)

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

RICMS - Parte Geral

Art. 139. Ressalvado o disposto no § 5º do artigo 131 deste Regulamento, todos os documentos fiscais com mais de 1 (uma) via deverão ser extraídos por decalque a carbono, em papel carbonado ou em papel autocopiativo, manuscritos a tinta, com dizeres e indicações legíveis em todas as vias, sem emendas ou rasuras ou por sistema de processamento eletrônico de dados, observado, nesta hipótese, o disposto no Anexo VII.

O Impugnante alega apenas, em sua defesa (fls. 429/430), que seu atual sócio administrador adquiriu a sociedade em 01/08/08. Todos os documentos com vício de calçamento foram emitidos em datas anteriores à aquisição do empreendimento. A atual gestão em nada teria contribuído com estas infrações. Porém, estas alegações de não autoria do ato pela atual administração não podem prosperar, pois ao adquirir empresa, os novos sócios assumiram os ativos e passivos, incluídos aí, os créditos tributários, constituídos ou não.

O art. 133 do CTN é muito claro ao prever a responsabilidade tributária por sucessão no caso de mudança de titularidade do estabelecimento:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

(...)

Assim, plenamente configurada a sucessão empresarial, nasce a responsabilidade integral ou subsidiária para os novos sócios.

Em relação à alegação de que a infração descrita não acarretou prejuízo aos cofres públicos, pois se trata de mercadorias cujo ICMS fora retido anteriormente por

substituição tributária, vale ressaltar que, nos termos do art. 136 do CTN, “a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, ou do responsável e da efetividade e extensão dos efeitos do ato”, razão pela qual o dano aos cofres públicos não é requisito necessário à aplicação da penalidade prevista na legislação.

Correta a exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso IX da Lei nº 6.763/75 que dispõe:

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:

(...)

IX - por emitir documento fiscal consignando valores diferentes nas respectivas vias - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

## **2 – Extravio de notas fiscais**

Intimado a apresentar as notas fiscais de entrada e saída do período de 2006/2010, por meio do AIAF nº 10.110000349.65 de 02/03/11, o Impugnante não apresentou parte delas, alegando extravio.

Foi verificado, portanto, o extravio da 2ª via (fixa) dos documentos fiscais mencionados nas planilhas às fls. 128/136.

As notas fiscais da planilha às fls. 128/134 tiveram seu valor recuperado por meio de arquivo do Sintegra transmitido pelo Contribuinte. Já as listadas às fls. 135/136 tiveram seu valor identificado devido à apresentação da primeira via pelo destinatário. Quanto às operações referentes às cinquenta e nove notas fiscais extraviadas para as quais não foi possível verificar seu valor, este foi devidamente arbitrado com base no art. 51 da Lei nº 6.763/75, proporcionalmente ao valor das notas fiscais que haviam sido informadas nos arquivos do Sintegra, por ter sido o procedimento mais favorável ao Contribuinte, conforme consta em nota explicativa às fls. 134.

O Impugnante alega que desconhecia este fato até a intimação do mencionado AIAF, e que, assim que constatou o desaparecimento, providenciou a publicação do fato no Jornal Estado de Minas, o que ocorreu no dia 11/03/11 (fls. 465). E também sua comunicação ao Fisco, no dia 15/03/11 (fls. 467/477).

O procedimento a ser adotado, em caso de extravio de documentos fiscais, encontra-se regulado no art. 96, inciso XII do RICMS, que diz:

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

XII - comunicar, à repartição fazendária a que o mesmo estiver circunscrito, o extravio ou o desaparecimento de livro ou documento fiscal, no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prazo de 3 (três) dias, contado da ciência do fato, observado o disposto no § 2º deste artigo;

Em face do recebimento do AIAF nº 10.110000349.65, o Impugnante encontrava-se sob ação fiscal desde o dia 02/03/11. O início da ação fiscal, nos termos do § 2º do art. 210 da Lei nº 6.763/75, retira do contribuinte a possibilidade de realizar qualquer tipo de denúncia espontânea de infração à legislação tributária relacionada com o período fiscalizado:

Art. 210 - A responsabilidade por infração à obrigação acessória é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

§ 1º - A obrigação acessória é a que tem por objeto as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação e fiscalização do imposto.

§ 2º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração.

Assim, encontrava-se legalmente impedida de realizar a denúncia espontânea aqui analisada em face da previsão do § 2º do art. 210 c/c art. 211 da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Art. 211 - O requerimento de denúncia espontânea será protocolado na Repartição Fazendária do domicílio do contribuinte, na forma e condições previstas em lei e regulamento, sob pena de sua ineficácia.

Dessa forma, deve ser reconhecida sem efeito a denúncia espontânea realizada pelo Autuado, restando descumprida a obrigação prevista no art. 96, XII do RICMS, o que culminou na correta aplicação da penalidade prevista no art. 55, XII da Lei nº 6.763/75.

Alega o Impugnante, de forma incidental, à fls. 431, que “a quase totalidade dos documentos elencados nos anexos 6 e 6A, referem-se a documentos emitidos no exercício de 2006, isto é exercício decaído”. Apesar de não explicitado, a sua alegação somente faz sentido se entender que quis se referir à decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN, o qual prescreve que o prazo para a Fazenda Pública homologar o lançamento é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

No entanto, considerando que o Impugnante foi intimado da existência do presente Auto de Infração no dia 20/12/11, até mesmo sob o critério de decadência por ele utilizado, a parte dos lançamentos correspondente a documentos fiscais posteriores a 20/06/11 (fls. 134) não estaria ainda decaída, por contar menos de cinco anos da ocorrência do fato gerador.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante essas análises iniciais, no âmbito da SEF/MG prevalece o entendimento de que o art. 150, § 4º do CTN aplica-se tão somente em relação a fatos e valores que foram efetivamente declarados pelo contribuinte em autolancamento, extinto ainda o crédito correspondente com o pagamento integral antecipado do imposto, ficando, dessa forma, passíveis de reconhecimento pelo Fisco por meio da chamada homologação tácita.

No caso em tela, a multa isolada aplicada decorre de não apresentação de documentos fiscais obrigatórios em face de regular intimação do Fisco para tal. Trata-se de uma situação na qual não há tributo a recolher. Daí depreende-se que não se trata da hipótese do § 4º do art. 150 do CTN (homologação de lançamento realizado pelo contribuinte com consequente extinção do crédito tributário) e sim, na regra geral de decadência, que está insculpida no art. 173, I do mesmo diploma legal.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

O próprio CC/MG vem assim decidindo, conforme Acórdão n° 18.681-2010.2ª:

NÃO MERECE PROSPERAR A ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO FORMALIZADO NO PRESENTE LANÇAMENTO EM RELAÇÃO AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS NOS PERÍODOS QUE ANTECEDEM A 28 DE OUTUBRO DE 2004, PORQUANTO, DECORRIDOS EXATAMENTE CINCO ANOS DA DATA DA INTIMAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO, ESTRIBADO, O ENTENDIMENTO DA IMPUGNANTE NO ART. 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

ISTO, PORQUE, REFERIDO DISPOSITIVO LEGAL, APLICA-SE TÃO SOMENTE EM RELAÇÃO A FATOS E VALORES QUE FORAM EFETIVAMENTE DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE EM AUTO LANÇAMENTO, EXTINTO AINDA O CRÉDITO CORRESPONDENTE COM O PAGAMENTO ANTECIPADO DO IMPOSTO, FICANDO,

DESSA FORMA, PASSÍVEIS DE RECONHECIMENTO PELO FISCO ATRAVÉS DA CHAMADA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA, O QUE, COMO SE NOTA, NÃO É O MESMO CASO DOS AUTOS.

(...)

ASSIM, APLICA-SE "IN CASU" A NORMA ESTABELECIDA NO INCISO I DO ART.173 DO CTN, QUAL SEJA, O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOMENTE EXTINGUE-SE DEPOIS DE DECORRIDOS CINCO ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

Como se constata, aplica-se *in casu* a norma estabelecida no inciso I do art. 173 do CTN, qual seja, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário somente extinguir-se-á depois de decorridos cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Por sua vez, o Contribuinte foi intimado da lavratura do AI em 20/12/11 (fls. 05). Consta-se, assim, inequivocamente, a correção do procedimento fiscal ora combatido, não havendo que se falar de decadência.

### **3 - Entrega de arquivos Sintegra em desacordo com a legislação**

Foi constatada a entrega de arquivos Sintegra em desacordo com a legislação por ausência do Registro "tipo 60D", no período de janeiro de 2006 a setembro de 2007.

A Multa Isolada aplicada encontra-se prevista no art. 54, inciso XXXIII da Lei nº 6.763/75.

Na planilha às fls. 150 foi apurado o valor da multa isolada, correspondente a vinte e uma infrações cometidas, documentadas às fls. 151/154.

O Impugnante alega em sua peça de defesa que "não se encontra em nenhuma parte do processo tributário administrativo o dispositivo legal da obrigação de remessa/envio do arquivo Sintegra" e que, por esse motivo, a multa isolada aplicada seria indevida e incongruente.

Não lhe assiste razão em seus argumentos, pois a obrigação de remessa mensal do arquivo eletrônico está devidamente capitulada à fls. 04 do Auto de Infração.

A aplicação da penalidade prevista no art. 54, XXXIV da Lei nº 6.763/75 decorreu do descumprimento de uma obrigação acessória, qual seja, a apresentação de arquivos eletrônicos em desacordo com as normas previstas na legislação, em face da ausência do Registro "tipo 60D", obrigação esta a que estão sujeitos os contribuintes por força das previsões dos art. 10 *caput* e § 5º e do art. 11, *caput* e § 1º, todos do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 10 - Os contribuintes de que tratam o § 1º do artigo 1º desta Parte e o § 7º deste artigo manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas no período de apuração, contendo o registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos.

(...)

§ 5º - O contribuinte, observado o disposto nos artigos 11 e 39 desta Parte, fornecerá o arquivo eletrônico de que trata este artigo, atendendo às especificações descritas no Manual de Orientação previsto na Parte 2 deste Anexo, vigente na data de sua entrega.

(...)

Art. 11 - A entrega do arquivo eletrônico de que trata o artigo anterior, observado o disposto o artigo 39 desta Parte, será realizada, mensalmente, através de sua transmissão, via internet, para a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao das operações e prestações.

§ 1º - O contribuinte deverá verificar a consistência do arquivo, gerar a mídia e transmiti-la, utilizando-se da versão mais atualizada do programa validador SINTEGRA e do programa transmissor TED, obtidos no endereço eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais na internet ([www.sef.gov.br](http://www.sef.gov.br)).

Em sua peça de defesa, às fls. 431/433, o Autuado envereda-se a conceituar a sigla Sintegra – Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços, tentando demonstrar que as informações constantes do arquivo Sintegra enviado à Secretaria de Fazenda não necessariamente devem guardar identidade com aquelas constantes de seus livros fiscais.

Alega ainda, que o arquivo Sintegra não seria um arquivo eletrônico relacionado com o crédito tributário, razão pela qual não se sujeitaria ao prazo de arquivamento de 5 (cinco) anos constante do art. 96, § 1º do RICMS/02.

O arquivo Sintegra, instituído pela cláusula 8ª do Convênio ICMS nº 57/95 e regulado pelas legislações de cada um dos Estados signatários em relação aos seus contribuintes, é um arquivo magnético do qual constam as operações interestaduais com mercadorias e serviços realizadas pelo contribuinte no mês anterior à sua entrega, podendo o Estado signatário exigir a inclusão também das operações internas no arquivo a ser enviado, posição adotada pelo Estado de Minas Gerais.

O caput do art. 10 do Anexo VII do RICMS/02, transcrito acima, é claro ao exigir a manutenção de arquivo eletrônico com a totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias e serviços. Combinando tal disposição com o § 1º do Art. 96 do mesmo diploma legal, chega-se à fácil conclusão de que o contribuinte é obrigado a manter tais arquivos eletrônicos Sintegra pelo prazo de 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Prescreve o art. 96 da Parte Geral do RICMS acerca da obrigatoriedade de manutenção e entrega de arquivos digitais por parte do contribuinte:

RICMS - Parte Geral

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

II - arquivar, mantendo-os, conforme o caso, pelos prazos previstos no § 1º deste artigo:

a) por ordem cronológica de escrituração, os documentos fiscais relativos às entradas e às saídas de mercadorias e aos serviços de transporte e de comunicação prestados ou utilizados;

b) em ordem consecutiva e cronológica, por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), Máquina Registradora (MR) ou Terminal Ponto de Venda (PDV), em lotes mensais, os cupons-leitura dos totalizadores, específicos e geral, relativos ao total diário, as fitas-detalhe e as listagens analíticas respectivas;

c) arquivos digitais referentes às NF-e relativas às entradas e às saídas de mercadorias, sob sua guarda e responsabilidade, mesmo que fora da empresa, quando obrigado a emití-las;

(...)

§ 1º Nas hipóteses dos incisos II e III do caput deste artigo, quando os documentos e os livros se relacionarem com crédito tributário:

I - sem exigência formalizada, o prazo de arquivamento dos mesmos é de 5 (cinco) anos e será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

O Impugnante aduz que sua obrigação em relação aos arquivos seria apenas de remetê-los ao Fisco devidamente validados (fls. 434), sendo irrelevante se estão ou não de acordo com a previsão da legislação. Assim, não existiria qualquer infringência ensejadora da cobrança da multa isolada supracitada.

Porém, não lhe assiste razão.

O art. 10 do Anexo VII, no seu § 5º, retrotranscrito, obriga os contribuintes a entregar o arquivo eletrônico referente à totalidade de suas operações realizadas no período de apuração, contendo registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos, atendendo às especificações prescritas no Manual de Orientação.

O art. 11, também do Anexo VII, no seu § 1º, acima mencionado, determina que o contribuinte deve verificar a consistência dos arquivos gerados e transmiti-los, via internet, para a Secretaria de Fazenda de Minas Gerais.

De acordo com o documento “Contagem de Tipo de Registro”, acostado pelo Fisco à fls. 151, verifica-se que o Contribuinte entregou os arquivos eletrônicos relativos aos meses de janeiro de 2006 a setembro de 2007 em desacordo com a legislação vigente, tendo em vista que não continham o Registro “tipo 60D”.

A norma sancionadora é muito clara ao dizer que tal penalidade se aplica tanto “por deixar de entregar”, quanto “por entregar em desacordo com a legislação tributária”, arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais.

Assim, restou plenamente comprovada a inobservância por parte do Autuado das normas aplicáveis à matéria, acarretando, dessa forma, a aplicação, para cada competência inconforme, da penalidade prevista no art. 54, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

XXXIV - por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais - 5.000 (cinco mil) UFEMGs por infração.

As razões levantadas pelo Impugnante não tem o condão de eximi-lo do cumprimento da obrigação acessória devidamente prevista na legislação, não lhe assistindo razão em seus argumentos.

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

#### **4 - Entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal**

Nesse ponto, versa a infração sobre entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, constatadas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, acarretando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75; esta última majorada em 50% (cinquenta por cento) nos fatos geradores ocorridos a partir de 19/10/09, em face de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da supracitada norma legal.

Fica comprovado a entrada desacoberta de documento fiscal de 502.604,48 litros de diesel comum, 13.131,59 litros de gasolina comum, 18.223,37 litros de etanol (AEHC) e 4.483,31 litros de gasolina aditivada. Um estoque de 7.235,67 litros de diesel sem documento fiscal, e saída sem documento fiscal de 31.68598 litros de gasolina comum, 40.222,09 litros de etanol (AEHC) e 31.180,60 litros de gasolina aditivada. Foram lançadas no levantamento (LEQFID) com o CFOP 5000 (o mesmo das saídas através de cupom fiscal) as notas fiscais modelo 2, série D, (cópias em



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

anexo) referente ao período em que o ECF encontrava-se fora de operação (em manutenção).

O trabalho fiscal está fundamentado no art. 16, incisos, VI, VII, IX e XIII e no art. 39, § 1º, todos da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 16 - São obrigações do contribuinte:

(...)

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada.

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

(...)

XIII - cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária;

(...)

Art. 39 - Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

Parágrafo 1º - A movimentação de bens ou mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação serão obrigatoriamente acobertadas por documento fiscal, na forma definida em regulamento.

O Impugnante demonstra pouco conhecimento acerca da rotina executada, utilizando, em sua peça de defesa, argumentos e números que não condizem com os dados expressos nos documentos integrantes do processo.

Alega que não foi apurado os estoques iniciais e finais do período fiscalizado, razão pela qual seria impossível utilizar a rotina do LEQFID para apurar diferenças em seus registros de entrada, estoque e saída de mercadorias.

Ora, os valores utilizados pelo Fisco para o estoque inicial são os fornecidos pelo próprio Contribuinte e encontram-se no seu Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, no dia 01/10/07, anexado cópia às fls. 327/334 dos autos.

Já para o estoque final, o Fisco realizou contagem física de mercadorias no estabelecimento, realizada no dia 30/03/11 (fls. 335), a qual foi assinada pelo preposto do Contribuinte, o Sr. Fabiano Mendes de Oliveira.

Assim, não resta qualquer dúvida em relação à exatidão dos estoques inicial e final utilizados na execução da rotina LEQFID.

O Autuado questiona, ainda, a razão pela qual não foi apresentado os demonstrativos de entrada e saídas (LEQFID), finalizados a cada exercício fechado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, no dia 24/09/09, o Impugnante protocolou junto à Administração Fazendária – AF de Curvelo, à qual está vinculada, uma comunicação referente a extravio de livros fiscais (fls. 674), com o objetivo de “comunicar o extravio dos Livros de Movimentação de Combustíveis referentes a gasolina comum, álcool comum, gasolina aditivada e biodiesel comum de números 017 a 030 relativo aos meses de janeiro de 2008 a março de 2009, respectivamente, além do LMC de álcool de número 08, referente ao mês de abril de 2007”. Informa que, por danos ao HD de seu computador, não tem como recuperar tais dados para refazer os livros extraviados.

Assim, como se depreende do texto, o Autuado deu causa ao desaparecimento de diversos Livros de Movimentação de Combustível, o que inviabilizou a apresentação de demonstrativos finalizados a cada exercício fechado.

Apresenta ainda o Impugnante, às fls. 481/514, algumas reduções “Z” acompanhadas dos relatórios gerenciais correspondentes, as quais apresentam valores diferentes daqueles constantes no LEQFID para as saídas de combustíveis ocorridas nos meses de janeiro de 2011 e fevereiro de 2011.

Diz que há erro nos dados inseridos no LEQFID, na medida em que os valores deste seriam superiores àqueles constantes das reduções “Z” e dos relatórios gerenciais por ela apresentadas.

Analisando, por amostragem os Registros “tipo 60D” dos arquivos Sintegra enviados pelo próprio Impugnante, referentes ao período de janeiro de 2011 e fevereiro de 2011, não foi encontrado divergências entre eles e os valores constantes do LEQFID.

Dessa forma, em tais reduções “Z” apresentadas fazem prova a favor do Fisco, na medida em que o roteiro utilizado (LEQFID) tem justamente a finalidade de demonstrar divergências nos valores e volumes movimentados em face dos documentos fiscais emitidos.

Em outros termos, as divergências entre as reduções “Z” e o Registro “tipo 60D” do arquivo Sintegra demonstradas pelo Impugnante são justamente a razão da infringência em face da qual ela está sendo penalizada pela legislação.

Caso os valores encontrados nas reduções “Z” e no arquivo Sintegra fossem os mesmos, aí sim se estaria diante de uma escrituração fiscal correta e, nesse caso, não haveria motivo para se aplicar qualquer penalidade.

Quanto à alegação de fls. 446, de que “o Fisco inseriu como entradas no LEQFID, centenas de milhares de litros de combustíveis inverídicos”, tal afirmação apenas aponta o desconhecimento do Impugnante em relação à rotina utilizada.

O Fisco não insere no LEQFID valores referentes às entradas de mercadorias. Os valores de entrada de mercadorias utilizados pelo programa Auditor Eletrônico são informados pelo próprio Autuado em seu arquivo Sintegra, por meio dos Registros “tipo 50E” e “tipo 54E”.

O contribuinte lança manualmente neste arquivo as notas fiscais de entrada de mercadorias em seu estabelecimento e, posteriormente, valida esse mesmo arquivo com o programa validador da SEF, enviando-o em seguida ao Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, o Fisco checkou todas as notas fiscais de entrada lançadas no arquivo eletrônico Sintegra com os respectivos documentos fiscais apresentados, não tendo sido encontradas divergências entre as duas fontes de informação.

Ademais, o Impugnante não aponta especificamente em sua peça de defesa os documentos fiscais que considera como entrada “inverídica” ou não ocorrida, restando impossível analisar-se a veracidade da sua alegação.

No que se refere à alegação de que haveria lançamentos em duplicidade no LEQFID no período de 01/04/10 a 20/04/10 (fls. 439), o Fisco acatou corretamente a contestação e realizou a reformulação do crédito tributário de fls. 592/597, a qual resultou em redução dos valores cobrados, nos termos do novo DCM de fls. 596/597, tendo sido aberto prazo de 10 (dez) dias para que o Contribuinte se manifestasse, conforme previsão do art. 120, II e § 2º do RPTA.

Assim, correto todo o procedimento adotado na realização do LEQFID, não existindo razão ao Impugnante em seus argumentos.

Afirma, ainda, às fls. 446 que “ações fiscais desenvolvidas nas empresas alcançando mais de três exercícios possuem caráter confiscatório, desviando da finalidade pública”, mas não aponta o fundamento jurídico de suas alegações sob a ótica legal, jurisprudencial, tampouco doutrinária.

Trata-se de uma argumentação frágil, *contra legem*, que não merece maior aprofundamento. Apenas a título de esclarecimento, o CTN é claro ao prever, como regra geral, o prazo de 5 (cinco) anos para que ocorra a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, I do CTN abaixo transcritos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Não obstante a alegação de que as multas aplicadas teriam natureza confiscatória (fls. 447/448), sem nem mesmo especificar se estaria se referindo à multa de revalidação, ou à multa isolada, ou em relação às duas em conjunto, verifica-se que as multas foram exigidas de acordo com as previsões da legislação tributária estadual.

A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido, no todo ou em parte, tendo, pois natureza sancionatória.

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.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.**

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante observar que em face da já exposta impossibilidade de apresentar demonstrativos de entrada e saída por períodos anuais, em face do extravio de diversos LMC por parte do Impugnante, O Fisco optou por não desmembrar a multa isolada.

Dessa forma, todas as multas isoladas compreendidas no período de outubro de 2007 a março de 2011, quando decorrentes da mesma infração e do mesmo produto, encontram-se em um único lançamento com período de referência em 16/09/11, conforme demonstrativo de fls. 595/597 dos autos.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

O Impugnante insiste no suposto desvio de finalidade pública à fls. 666, afirmando que o Fisco *“somente manteve na peça fiscal o período exato que ela sabia de antemão que não havia possibilidade de se defender dos valores lançados, configurando desvio de finalidade da fiscalização”*.

Segundo ele, em face de comunicação enviada anteriormente, o Fisco tinha conhecimento de que os arquivos eletrônicos SIntegra referentes aos períodos de 2007, 2008 e 2009 haviam se perdido, razão pela qual acatou seus argumentos de defesa em relação aos exercícios de 2010 e 2011, mantendo a autuação apenas em relação aos exercícios em que ela não conseguiria se defender, o que configuraria o tal *“desvio de finalidade da fiscalização”*.

Trata-se de uma elucubração que não se assenta em provas.

O Fisco não excluiu da autuação os exercícios de 2010 e 2011, acatando argumentos de Defesa em relação ao tal período, como ela afirma.

O que houve foi que, da reformulação promovida pelo Fisco no LEQFID do período de 01/04/10 a 20/04/10 para excluir a duplicidade de saídas, restou demonstrado que o período de 21/04/10 a 30/03/11 não apresentou entrada, estoque ou saída desacobertados de documentação fiscal.

Como o LEQFID é um cálculo matemático diário de entrada e saídas que considera como estoque inicial de cada dia o estoque final do dia anterior, a alteração da parcela de abril de 2010 supracitada provocou um *“efeito cascata”* que alterou os resultados do cálculo para todos os meses posteriores em face da alteração do estoque inicial sucessivamente, dia após dia.

A título de exemplo, o estoque inicial no dia 01/05/10, em relação ao item gasolina comum era, antes da reformulação promovida pelo Fisco, de 33.527 lt (trinta e três mil quinhentos e vinte e sete litros) (fls. 191). Após a exclusão dos lançamentos de saída em duplicidade, referentes ao período de 01/04/10 a 20/04/10, tal estoque inicial cresceu, na mesma data, para 82.047 lt (oitenta e dois mil e quarenta e sete litros) (fls. 693), como era de se esperar, pois houve redução nas saídas do período de 01/04/10 a 20/04/10.

Se dessa reformulação promovida pelo Fisco no período de 01/04/10 a 20/04/10 restou demonstrado a não ocorrência de entradas, saídas e estoque desacobertados de documentação fiscal no período de 21/04/10 a 30/03/11, tal situação

não faz prova de que as competências de 2007, 2008, 2009 até março de 2010 estejam corretas, como quer fazer crer o Autuado.

Em razão da natureza matemática do LEQFID, a exclusão das saídas em duplicidade referentes a abril de 2010 só tem influência sobre os períodos posteriores, não provocando qualquer alteração no resultado em relação aos períodos anteriores a essa data.

Além disso, a duplicidade de lançamentos é um erro facilmente detectável, bastando apenas visualizar as planilhas integrantes do Auto de Infração e apontar aquelas em que, porventura, tenha ocorrido duplicidade de lançamentos, como foi o caso das fls. 189/190, 227/228, 269/271, 311/313, referentes ao período de 01/04/10 a 20/04/10.

Analisando-se as demais planilhas não se constata a ocorrência de novas duplicidades de saídas além das acatadas pelo Fisco na sua reformulação, não merecendo crédito as alegações do Impugnante de que todo o trabalho estaria incorreto e que o Fisco estaria autuando apenas os períodos dos quais ele não conseguiria se defender.

O Fisco apresenta às fls. 369/370, documentos que demonstram a existência da primeira reincidência, a qual fundamenta a majoração da multa isolada em 50% (cinquenta por cento), conforme previsão do art. 53 §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Tais documentos comprovam que a primeira infração foi reconhecida pelo Autuado no dia 19/10/09 mediante pagamento, o que resultou na majoração da multa isolada em 50% (cinquenta por cento) apenas em relação à penalidade aplicada no período posterior a essa data, estando correto o procedimento adotado pelo Fisco.

#### **5 - Falta de encadernação dos livros fiscais**

Foi constatado que o Impugnante deixou de encadernar os livros de Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração de ICMS, todos eles dos exercícios de 2006, 2007 e 2008.

A Multa Isolada aplicada encontra-se prevista no art. 54, inciso XXXIII da Lei nº 6.763/75:

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:

(...)

XXXIII - por deixar de encadernar ou por encadernar em desacordo com o estabelecido na legislação tributária as vias dos documentos fiscais ou os livros fiscais emitidos ou escriturados por processamento eletrônico de dados - 500 (quinhentas) UFEMGs por infração;

Na planilha às fls. 372 foi apurado o valor da multa isolada correspondente a nove infrações cometidas (três anos X três livros fiscais).

O Impugnante afirma que não ocorreu tal infração, porque os documentos incluídos no Auto de Infração seriam apenas cópias dos seus livros, cópias essas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

impressas somente para conferência do Agente Fiscal, sendo que os livros originais estariam devidamente encadernados.

O Fisco afirma (fls. 752) serem inverídicas as alegações, pois no momento da intimação do AIAF nº 10.110000349.65, o Contribuinte apresentou, devidamente encadernados, apenas os livros LRE, LRS e LRAICMS referentes aos exercícios de 2009 e 2010.

Quanto ao período de 2006, 2007 e 2008, afirma às fls. 09 que visou as folhas não encadernadas desses livros, juntando cópias, por amostragem, às fls. 373/413 dos autos.

A obrigação de encadernar os livros fiscais encontra-se prevista no art. 32, da Parte 1, do Anexo VII do RICMS:

Art. 32. Os formulários serão numerados por PED, em ordem numérica consecutiva, de 000.001 a 999.999, reiniciada a numeração quando atingido este limite, obedecida a independência de cada livro.

§ 1º Os formulários referentes a cada livro fiscal serão encadernados, por exercício de apuração, em grupos de até 500 (quinhentas) folhas.

§ 2º Relativamente aos livros de que tratam as alíneas "a" a "g" do inciso I do § 3º do artigo 1º desta Parte fica facultado ao usuário encadernar:

I - os formulários mensalmente e reiniciar a numeração a cada mês ou ano;

II - dois ou mais livros fiscais diferentes de um mesmo exercício num único volume de no máximo 500 (quinhentas) folhas, desde que sejam separados por capas divisórias com identificação do tipo de livro fiscal, contenham os respectivos termos de abertura e encerramento e estejam expressamente nominados na capa da encadernação, sem prejuízo do disposto no inciso anterior.

Já o art. 37 da mesma Parte 1 do Anexo VII do RICMS, tinha a seguinte redação em vigor no período de 15/12/02 a 31/10/10, que corresponde ao período objeto da infração cometida (2006/2008):

Efeitos de 15/12/2002 a 31/10/2010 - Redação original:

Art. 37. Os livros fiscais escriturados por PED, após encadernados, serão autenticados no prazo de 120 (cento e vinte) dias, contados da data do último lançamento, pela Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito o contribuinte."

Da leitura deste artigo, deduz-se que o Contribuinte, nos anos de 2006/2008, tinha a obrigação, tanto de encadernar, quanto de requerer da Repartição Fazendária, a aposição do "visto" correspondente.

Note-se às fls. 373, 378, 382, 387, 391, 401, 405 e 409, onde se encontram as cópias dos Termos de Abertura dos referidos livros fiscais não encadernados que, não consta em nenhum deles, o visto da Repartição Fazendária.

Acresça-se o fato do Contribuinte ter alegado, mas não ter apresentado os livros que aponta como tendo sido encadernados antes da intimação do primeiro AIAF, em 02/03/11, o que poderia afastar a presunção de veracidade da afirmação do Fisco quanto à não encadernação dos livros.

Caracterizada encontra-se a materialidade da infração; correta a Multa Isolada aplicada, nos termos do art. 54, XXXIII da Lei nº 6.763/75.

#### **Da existência de duas autuações**

O Impugnante aduz que o Fisco desmembrou a autuação em dois Autos de Infração com a finalidade explícita de majoração da multa isolada, visto que as notas fiscais consideradas extraviadas no presente Auto de Infração, constam como emissão graciosa de documentos fiscais no Auto de Infração de nº 01.000171547-21. Cita e transcreve o art. 211 do RICMS/02:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

O que se evidencia pela observação do presente Auto de Infração, em comparação com o PTA nº 01.000171547.21, é que o desmembramento em dois Autos de Infração se deu em função da especificidade daquela peça fiscal onde, antes da sua lavratura, o Fisco se incumbiu de adotar os procedimentos legais descritos no art. 83 do RPTA quanto à descaracterização do negócio jurídico.

Em sentido contrario se deu a lavratura da presente peça fiscal (AI nº 01.000171325-31), onde os roteiros aqui desenvolvidos, bem como as infringências constatadas, são atividades fiscais de rotina. Assim, o desmembramento teve a finalidade única de facilitar e acelerar a tramitação, defesa e julgamento junto a este Conselho de Contribuintes.

Quanto à alegação de cobrança de multas em duplicidade sobre as mesmas notas fiscais, os relatórios dos dois Autos de Infração esclarecem que a presente peça fiscal refere-se ao extravio do documento fiscal; e a outra, à emissão graciosa. As cópias dos documentos fiscais somente foram anexadas àquele PTA porque foram recuperadas junto ao suposto destinatário. Assim, não sendo conexas as infrações, não é cabível a aplicação do art. 211, da Parte Geral do RICMS.

Às fls. 369/370 e 856/857 dos autos, foi constatada a reincidência apenas quanto às infrações aos arts. 54, inciso XXXIV, e 55, inciso II da Lei nº 6.763/75; e não para as demais infrações cometidas.

Tendo em vista o pedido formulado na peça defensiva, a aplicação do permissivo legal foi discutida na Câmara de Julgamento. Entretanto, não foi alcançado



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o requisito quanto ao número de votos exigido pela lei para que o benefício fosse acionado. Por corolário, restaram mantidas a Multa Isolada do art. 54, inciso XXXIII, bem como aquelas do art. 55, incisos IX e XII, conforme exigido no Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação procedida pelo Fisco às fls. 592/656. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 03 de outubro de 2012.**

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

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator**

Cl