

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.779/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000280480-49  
Impugnação: 40.010138607-80, 40.010138606-07 (Coob.)  
Impugnante: Posto Zip Ltda.  
IE: 707208831.00-46  
Alessandra Neder Pereira Gomes (Coob.)  
CPF: 254.268.728-56  
Proc. S. Passivo: Wilson dos Santos Filho/Outro(s)  
Origem: DF/Varginha

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Comprovado nos autos o poder de gerência da sócia, nos termos do art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21 § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

**MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO -** Constatada, mediante levantamento quantitativo financeiro diário – LEQFID, a ocorrência de entrada e de saída de mercadorias sujeitas à substituição tributária (combustíveis) desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST relativo às operações de entrada de mercadorias desacobertadas, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56, c/c § 2º, inciso III do mesmo artigo e da Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, esta majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da constatação de reincidência nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da citada lei. Exigiu-se somente a citada multa isolada nas saídas desacobertadas e respectiva majoração. Infração parcialmente caracterizada, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização. Exclusão da majoração da multa isolada pela constatação de reincidência nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada promoveu entradas e saídas de mercadorias (combustíveis) desacobertadas de documentação fiscal, nos

exercícios de 2013 e 2014, apurada mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, por exercício fechado.

Exigências de ICMS/ST sobre as entradas, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III do mesmo artigo da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, esta majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da constatação de reincidência nos termos do art. 53, §§6º e 7º da citada lei. Para as saídas desacobertadas, exigiu-se somente a referida multa isolada majorada.

Foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, a sócia-administradora Sra. Alessandra Neder Pereira Gomes como coobrigada (responsável solidária), nos termos do art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21 § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Coobrigada Alessandra Neder Pereira Gomes apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 68/78 e a Autuada, também tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 88/109.

A Coobrigada sustenta que a mera menção aos dispositivos legais não tem o condão de colocá-la como responsável solidária. Não há nos autos comprovação de que esta agiu com dolo ou excesso de poderes, conforme disposto no art. 135 do CTN.

Alega que o Fisco não comprova qualquer ato da Impugnante visando lesar o Erário, e que, portanto, deve ser excluída da autuação, na esteira da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Transcreve a Súmula 430 do STJ que dispõe que o simples inadimplemento da obrigação tributária não gera responsabilidade subsidiária da Impugnante.

Sustenta ainda a impossibilidade de comunicação ao Ministério Público de eventual prática de crime fiscal, visto que o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do HC 81.611/DF disse que não é possível a denúncia de prática de crime tributário enquanto não exaurida a instância administrativa.

Por sua vez, a Autuada alega a nulidade do Auto de Infração visto que o Contribuinte não acompanhou o processo de leitura, gravação e autenticação dos arquivos eletrônicos extraídos da impressora fiscal que serviu de base para a autuação, conforme Anexo VI do PTA.

Sustenta que é inconstitucional a cobrança do ICMS em operações interestaduais de combustíveis nos termos do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal.

Alega a impossibilidade de o Fisco arbitrar o estoque de mercadoria uma vez que o Impugnante apresentou esclarecimentos e justificativas pela não apresentação dos documentos solicitados, estando, portanto, desrespeitado o preceito contido no art. 148 do CTN, que autoriza a realização do arbitramento somente quando “omisso ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que o AIIM não demonstra de maneira a possibilitar ampla defesa e o contraditório, como arbitrou os valores cobrados, não podendo prosperar a autuação.

Aduz que o Fisco foi esclarecido acerca da impossibilidade de fornecer documentos solicitados por motivo de força maior. E que apesar disso, não levou em consideração as informações prestadas, ainda que tenha juntado aos autos uma extensa relação de notas fiscais de entradas e saídas, de difícil compreensão, que, no seu entender, pode ser caracterizado como cerceamento de defesa.

Alega que no levantamento devem ser consideradas eventuais devoluções, remessas simbólicas para armazenamento, retornos, perdas, etc., pois quaisquer erros nas quantidades comprometem todo o levantamento efetuado.

Aduz que, em um levantamento quantitativo, qualquer erro cometido nos volumes considerados contamina todo o trabalho realizado pois as quantidades se transferem de um exercício para outro influenciando toda a equação matemática.

Sustenta que eventuais erros do item 6.1 (entradas desacobertadas) contaminam a apuração realizada no item 6.2 (vendas desacobertadas). E que ao considerar corretamente as quantidades, qualquer diferença apurada por meio de levantamento específico não se constitui em diferença, por se tratar de levantamento quantitativo totalmente maculado.

Entende que todos os demonstrativos elaborados pelo Fisco não devem ser considerados porque totalmente equivocados.

Argui que o Auditor Fiscal não considera em seus demonstrativos a ocorrência de perdas e sobras decorrentes de variação de temperatura, transporte e condições climáticas que influenciam na quantidade de combustíveis armazenados, fato conhecido por todos e reconhecido pela Agência Nacional do Petróleo – ANP, em sua legislação pertinente.

Aponta que não foi considerada no levantamento a NFe nº 33.950, emitida por Magnum Petróleo Ltda., referente à compra de 5.000 (cinco mil) litros de etanol, em 17/02/14, além de não constar do levantamento os cupons cancelados, o que seria possível verificar por meio da leitura da impressora fiscal.

Alega que no levantamento o Fisco considerou as notas fiscais de compra no início do dia, mas como é sabido, a nota fiscal eletrônica tem validade de até três dias. Deveria se ter considerado, no mínimo, como descarregada a mercadoria no final do dia, quando normalmente chegam ao estabelecimento da Impugnante devido à distância de seus fornecedores.

Cita como exemplo a NFe nº 67.212, de 08/03/14, na qual se vê que o caminhão saiu da base às 17h55min, levando-se em conta que o percurso da distância entre a base e o estabelecimento da Impugnante demora aproximadamente 5h, o descarregamento somente ocorreu no final do dia, invalidando o estouro de estoque apontado no levantamento.

Aponta ainda que existem várias vendas lançadas em duplicidade, com até quatro cupons fiscais com o mesmo número e sequência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Junta aos autos parecer técnico contábil, em mídia (doc. 4), de modo a demonstrar alguns dos inúmeros equívocos perpetrados pelo levantamento fiscal.

Afirma que a multa aplicada é confiscatória e afronta o art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

Alega também que o Estado não pode fixar taxa de atualização monetária de seus débitos tributários de forma superior ao estabelecido pela União, devendo ser julgado ilegal qualquer fator de correção utilizada pela Fazenda Pública superior à Taxa Selic.

Acosta mídia de fls. 123 dos autos.

Requerem, ao final, a procedência das respectivas impugnações.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 127, promovendo as seguintes alterações no LEQFID:

- inclusão da Nota Fiscal nº 33.950 de 17/02/14, referente à aquisição de 5.000 (cinco mil) litros de etanol;

- alteração da data do lançamento da Nota Fiscal nº 16.232, emitida em 09/04/14 e lançada no arquivo Sped referente ao mês de julho de 2014, referente à aquisição de 2.000 (dois mil) litros de gasolina supra, tendo sido excluído o lançamento do dia 01/07/14 e incluído no dia 09/04/14.

Os demonstrativos reformulados encontram-se às fls. 131/160 e no DVD de fls. 164 e o novo DCMM às fls. 128/129.

Regularmente cientificados sobre a retificação, os Sujeitos Passivos aditam as impugnações, a Autuada às fls. 171/175 e a Coobrigada, às fls. 176/183.

A Autuada sustenta que a reformulação de acusação fiscal após a apresentação da defesa é impossibilitada pelo ordenamento jurídico, devendo o PTA ser cancelado. Reitera os termos da impugnação inicial.

Requer a realização de perícia técnica. Para tanto apresenta os quesitos de fls. 173/174 e indica assistente técnico.

A Coobrigada reitera os termos da impugnação inicial, sem acrescentar nenhum argumento novo.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 188/197, refuta as alegações da Defesa, sob os seguintes argumentos em apertada síntese.

Argui que não procede a alegação do Contribuinte sobre o não acompanhamento da gravação e “degravação” dos arquivos da Impressora Fiscal, uma vez que a cópia foi feita dos arquivos da Memória de Fita Detalhe (MFD) gerados conforme Convênio ICMS 16/03 e 137/06 gravados na Impressora Fiscal, nos termos do Ato COTEPE/ICMS 17/04.

Tais arquivos continuam armazenados no equipamento em dispositivo inviolável podendo ser copiados quantas vezes for necessário, sem que haja alteração de nenhum dos dados. Além disso, a cópia foi feita na presença dos funcionários do estabelecimento, entretanto, o termo de cópia não foi impresso no momento por impossibilidade técnica (falta de impressora).

Relata que, não obstante, cópia dos arquivos gravados em CD com os respectivos códigos de autenticação MD5 e termo foram entregues pelos Auditores Fiscais no escritório do Contribuinte em mãos do gerente geral que se comprometeu em colher assinatura do contabilista ou dos sócios e devolver na Delegacia Fiscal, entretanto, posteriormente negou-se a assinar qualquer documento uma vez que estava sob ação fiscal.

Ressalta que tais arquivos são de apresentação obrigatória e mensal no Sintegra ou no Sped Fiscal.

Aduz que não se trata de cópia de arquivos em computadores na empresa e sim de dados gravados em dispositivo inviolável de ECF, gerados a partir de programa específico de emissão de cupons fiscais (PAF-ECF), interligado aos bicos de abastecimento que são transmitidos mensalmente para o Fisco que, a rigor, devem ser idênticos, caso não seja, implica concluir que o Contribuinte presta informações incompletas por meio dos arquivos Sped. Portanto, arquivos que são de transmissão obrigatória não necessitam de acompanhamento do contribuinte no processo de gravação e “degravação”.

Quanto à alegada inconstitucionalidade da cobrança do ICMS em operações interestaduais com combustíveis, assevera que a autuação não trata de cobrança de ICMS em operação interestadual, mas sim da cobrança do ICMS/ST na operação promovida até o consumidor final que é atribuída ao remetente da mercadoria, derivada de petróleo, nos termos dos arts. 1º e 6º e 9º, § 1º, inciso I, todos da Lei Complementar 87/96 e no Convênio ICMS 110/2007, responsabilidade atribuída ao destinatário em operação interestadual com petróleo, lubrificante e combustíveis líquidos ou gasosos nos termos dos §§ 8º e 21 do art. 22 da Lei 6.763/75.

No tocante ao arbitramento do estoque inicial, esclarece que a legislação da ANP, mediante a Portaria DNC nº 26 de 13/11/12 estabelece que a escrituração do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC é obrigatória e diária, devendo ser mantida impressa e encadernada pelo período de 5 anos, não havendo até a presente data nenhuma autorização daquela Agência para que o contribuinte mantenha os arquivos do livro apenas em meio magnético, sem ao menos uma cópia de segurança. Tal informação é obrigatória também na escrituração do Sped Fiscal que também não consta nos arquivos entregues à SEF.

Ressalta que o levantamento quantitativo financeiro diário levou em consideração a capacidade de armazenamento de seus tanques de combustível e o arbitramento do estoque foi feito considerando os tanques cheios no início do período fiscalizado, tendo em vista a falta da informação tanto nos arquivos Sintegra/Sped, quanto ao não atendimento da Intimação nº 0522/2015 e do AIAF de fls. 09, o que

beneficiou o Contribuinte na medida em que, enquanto este estoque não foi consumido, não apresentou nenhuma diferença.

Assevera que, no levantamento não foram consideradas devoluções, remessas para armazenamento e retornos porque não foram encontradas na base de dados da Nota Fiscal Eletrônica nenhum documento dessas operações, conseqüentemente, não ocorreram e a Impugnante/Autuada também não elencou nenhum documento que devesse ser considerado.

Quanto às perdas, pode-se observar que estão claramente demonstradas nas planilhas de entradas e saídas desacobertadas (fls. 24/25 e 27; 32, 34, 39 e 41; e 44/45, 48/48), bem como nas planilhas de rerratificação do Auto de Infração.

Informa que o cálculo foi feito adotando-se o mesmo critério estabelecido pela Agência Nacional do Petróleo Gás Natural e Biocombustíveis – ANP, conforme Portaria DNC nº 26 de 13/11/92, ou seja, utilizando o percentual máximo de 0,6% (seis décimos por cento).

Quanto à Nota Fiscal nº 33.950, emitida em 17/02/14, esta foi considerada na reformulação do lançamento, e ainda que, no levantamento não foi considerado nenhum cupom fiscal cancelado, pois documentos cancelados não representam efetiva saída de mercadoria.

Argui que o lançamento das notas fiscais de compra de mercadorias no início do dia consiste em critério utilizado na técnica do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, previsto no art. 194 do RICMS/02, amplamente utilizado e reconhecido uma vez que é impossível a saída física de uma mercadoria que não existe no estoque.

Salienta que o levantamento é diário, não importando se a mercadoria deu entrada em determinada hora. Efetivamente o levantamento é denominado “diário” e não por hora.

Em relação aos supostos erros no levantamento quantitativo apontados pelo “parecer técnico contábil”, acostado pela Impugnante/Autuada, a Fiscalização se manifesta nos termos a seguir.

No tocante aos cupons fiscais que apresentam quantidades superiores a 150 (cento e cinquenta) litros que aparentemente poderiam evidenciar erros de emissão ou falha no sistema, deve-se salientar que tais cupons estão em perfeita consonância com a legislação conforme previsto no Requisito XXXIV, item 1, subitem C, C1 e C2, do Ato COTEPE/ICMS nº 6, de 14/04/08 e alterações posteriores, que dispõe sobre a especificação de requisitos do Programa Aplicativo Fiscal – Emissor de Cupom Fiscal – PAF-ECF, emitidos de forma automática das diferenças verificadas entre os encerrantes inicial e final e a quantidade de CF emitidos de cada bico de abastecimento.

Quanto à alegação de que existem vendas em duplicidade com mesmo número e sequência, observa-se que o Contribuinte utilizava critério em desacordo com o RICMS/02 ao emitir diversos abastecimentos (várias operações) num mesmo cupom fiscal, como se observa no Espelho da Memória de Fita Detalhe da impressora fiscal. Desta forma é normal que apareçam no levantamento quantitativo, cupons fiscais com

o mesmo número e mesma quantidade, porém, representando saídas efetivas que deveriam ser feitas por meio de cupons fiscais distintos.

Assevera que o perito técnico elaborou um levantamento por amostragem do mês de outubro de 2013 para fins de demonstrar divergências no levantamento fiscal adotando critério incompatível, tendo em vista que o estoque inicial foi considerado tanque cheio no início do levantamento, ou seja em 01/01/13, e não no início de cada mês.

Quanto à alteração da data do lançamento das Notas Fiscais de nºs 67.199 e 67.212 emitidas por “Rede Sol Fuel Distribuidora S/A”, em 01/03/14 e data de saída 03/03/14, não foi acatada porque, neste caso, deveriam ter sido canceladas pelo emitente ou emitida carta de correção ou provado por meio do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC a data da efetiva entrada. Ressalte-se que também foi feita uma simulação dessa alteração implicando em aumento do débito apurado, sendo, portanto, prejudicial à Impugnante/Autuada.

A Nota Fiscal nº 33.950, emitida em 17/02/14 referente à compra de 5.000 (cinco mil) litros de etanol foi considerada na reformulação do lançamento, assim como também foi acatada a data de lançamento da Nota Fiscal nº 16.232, de 09/04/14, lançada erroneamente no Sped de julho de 2014.

Aduz que a aplicação da penalidade foi feita de acordo com a Lei nº 6.763/75, não se incluindo na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade do ato normativo, nos termos do art. 110 do RPTA.

Em relação a atualização monetária dos débitos tributários, deve-se esclarecer que o estado de Minas Gerais adota o mesmo critério estabelecido pela Receita Federal – Selic – Sistema Especial de Liquidação e Custódia para atualização de impostos, nos termos das Leis nºs 8.981/95 e 9.065/95.

Quanto à Representação Fiscal para Fins Penais, esta será encaminhada ao Ministério Público nos termos do art. 83 da Lei Federal nº 9.430/96, depois de proferida a decisão final na esfera administrativa.

No tocante à inclusão da Coobrigada no polo passivo da autuação, assevera que as irregularidades apuradas (entradas e saídas desacobertadas) ocorreram com o conhecimento e concordância do gerente ou administrador da empresa, implicando no mínimo má-fé, pois não é possível o descarregamento de mercadorias nos tanques da Autuada sem a concordância do administrador. A inclusão dos coobrigados foi feita nos termos do inciso III do art. 135 e inciso I do art. 137 da Lei 5.172/66 (CTN), inciso II do art. 1º da Lei 8.137/90, inciso XII do art. 21 da Lei 6.763/1975, e inciso III do art. 56 do RICMS/02 e Lei nº 8.934/94.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG defere a juntada de documentos apresentados pelo Sujeito Passivo Posto Zip Ltda., nas dependências deste Órgão sob o protocolo de nº

16.394, de 12/08/16, determinado o retorno dos autos à origem para que a Fiscalização se manifeste.

Os documentos foram autuados às fls. 212/214 dos autos.

Na oportunidade alega a Autuada que o levantamento quantitativo contém o preço de venda dos combustíveis praticado pelo estabelecimento comercial, sendo estes valores bem inferiores aos considerados pela Fiscalização, impondo-se assim, a reformulação do crédito tributário, porquanto não se pode admitir a utilização de valores presumidos e/ou estimados para fins de lançamento fiscal, visto que a Fiscalização teve acesso e registrou em seu levantamento os preços efetivamente praticados nas operações para os consumidores finais.

Alega que entendimento diverso contraria o disposto no art. 150, § 7º da Constituição Federal.

Repisa argumentos já apresentados na peça de defesa inicial.

### **Da Nova Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação**

A Fiscalização promoveu nova reformulação do crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 217/218, contemplando as seguintes alterações:

- alteração das datas de lançamentos das notas fiscais de aquisição de combustíveis levando em consideração: i) o prazo de validade da nota fiscal, previsto no art. 58 do Anexo V do RICMS/02; ii) levantamento efetuado no armazém de dados das notas fiscais emitidas e transportadas pelos veículos (caminhões tanque) de propriedade do grupo Dubai. Após análise individual de cada nota fiscal, de acordo com o prazo legal da circulação dos veículos transportadores, a alteração foi feita de modo mais favorável ao Sujeito Passivo;

- alteração do preço para fins de cálculo da Multa Isolada: i) para as entradas desacobertas foi aplicado o preço médio de aquisição mensal, em substituição ao PMPF e para as saídas desacobertas, o preço médio das saídas mensais apurado por meio dos cupons fiscais.

Foi acostado novo DCMM às fls. 219/221; notas explicativas do LEQFID, às fls. 223/228; relatório de alteração das datas das notas fiscais de entradas, às fls. 230/282; planilhas resumo do Levantamento Quantitativo, às fls. 290/335, todas contidas no CD de fls. 284; e cópias dos Danfes referentes às Notas Fiscais de Entradas, às fls. 337/1128.

Regularmente cientificados sobre a retificação, a Coobrigada adita sua impugnação às fls. 1144, reiterando os termos da impugnação anteriormente apresentada e a Autuada não se manifesta.

A Fiscalização se manifesta às fls. 1150/1155.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 1159/1186, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos 22.779/17/3ª

da reformulação do crédito tributário às fls. 217/221 e, ainda, para excluir a majoração da penalidade isolada nos termos do art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN.

### ***DECISÃO***

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

### **Das Preliminares**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante/Autuada requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, visto que o Contribuinte não acompanhou o processo de leitura, gravação e autenticação dos arquivos eletrônicos extraídos da impressora fiscal que serviu de base para a autuação, conforme Anexo VI do PTA.

O Fisco esclarece que foi feita uma cópia dos arquivos da Memória de Fita Detalhe – MFD da impressora fiscal, gerados conforme Convênio ICMS nº 16/03 e 137/06, gravados na Impressora Fiscal, nos termos do Ato COTEPE/ICMS 17/04.

Informa que os citados arquivos permanecem armazenados no equipamento em dispositivo inviolável podendo ser copiados quantas vezes for necessário sem que haja alteração de nenhum dos dados.

Ressalta que tais arquivos são de apresentação obrigatória e mensal no Sintegra ou no Sped Fiscal.

Assevera que não se trata de cópia de arquivos em computadores na empresa e sim de dados gravados em dispositivo inviolável de ECF, gerados a partir de programa específico de emissão de cupons fiscais (PAF-ECF), interligado aos bicos de abastecimento, que são transmitidos mensalmente para o Fisco.

Portanto, arquivos que são de transmissão obrigatória não necessitam de acompanhamento do contribuinte no processo de gravação e “degravação”.

Cabe destacar que o Convênio ICMS nº 85/01 estabelece os requisitos de hardware, de software e gerais para desenvolvimento de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), e dispõe sobre a memória de Fita-Detalhe:

Convênio ICMS nº 85/01

**Cláusula segunda** ECF é o equipamento de automação comercial com capacidade para emitir documentos fiscais e realizar controles de natureza fiscal, referentes a operações de circulação de mercadorias ou a prestações de serviços.

Parágrafo único. O ECF compreende três tipos de equipamento:

I - Emissor de Cupom Fiscal - Máquina Registradora (ECF-MR): ECF com funcionamento independente de programa aplicativo externo, de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

uso específico, dotado de teclado e mostrador próprios;

II - Emissor de Cupom Fiscal - Impressora Fiscal (ECF-IF): ECF implementado na forma de impressora com finalidade específica, que recebe comandos de computador externo;

III - Emissor de Cupom Fiscal - Terminal Ponto de Venda (ECF-PDV): ECF que reúne em um sistema único o equivalente a um ECF-IF e o computador que lhe envia comandos.

**Cláusula terceira** Para fins deste convênio, considera-se:

(...)

II - Memória de Fita-detalhe (MFD): recursos de hardware, internos ao ECF, para armazenamento dos dados necessários à reprodução integral de todos os documentos emitidos pelo equipamento, dispensada a Leitura da Memória Fiscal e que adicionalmente:

a) não permitam o apagamento e a modificação de dados;

b) permitam a reprodução dos dados armazenados para arquivo em meio eletrônico;

c) permitam a impressão de segundas vias dos documentos originalmente emitidos;

d) imprimam, em cada Redução Z (RZ), informações codificadas que possibilitem, por processo eletrônico aplicado sobre as informações impressas, a recuperação dos dados referentes a todos os documentos emitidos após a Redução Z anterior, inclusive a Redução Z que contenha as informações desta alínea, exceto a data e hora final de sua impressão;

e) possua número de série e identificação do fabricante ou importador exibidos em sua parte externa. (Grifou-se)

Como se vê a Memória da Fita-detalhe é destinada ao armazenamento de dados necessários à reprodução integral de todos os documentos emitidos pelo equipamento, por meio de recursos de hardware que não permitem o apagamento e a modificação dos dados.

Estabelece o Código Tributário Nacional, em seu art. 195, que “*para efeitos da legislação tributária, não tem qualquer aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los*”.

São obrigações do contribuinte as previstas no art. 16 da Lei nº 6.763/75, que prescreve em seu inciso III, que é obrigação do contribuinte, exibir ao Fisco,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando solicitado, livros, documentos fiscais e arquivos e registros eletrônicos, bem como todos os elementos relacionados com a sua condição de contribuinte, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

III - exibir ou entregar ao Fisco, quando exigido em lei ou quando solicitado, livros, documentos fiscais, programas e arquivos com registros eletrônicos, bem como outros elementos auxiliares relacionados com a condição de contribuinte;

(...) (grifou-se)

O Regulamento do ICMS estabelece em seu Anexo VI, Capítulo IV (das disposições gerais do uso de ECF):

Art. 19 - O equipamento ECF ou UAP fica sujeito à inspeção e à verificação pelo Fisco das condições de fabricação de acordo com o disposto na legislação e em seu Ato de Registro, a qualquer momento, independentemente de sua posse, finalidade e destinação, inclusive quando fabricado em outra unidade da Federação.

(...)

Art. 27 - O titular da Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o estabelecimento usuário de ECF poderá determinar, a qualquer tempo, vistoria no ECF, antes ou após a autorização de uso, no PAF-ECF, na UAP, bem como nos demais equipamentos e sistemas utilizados, hipótese em que o estabelecimento deverá observar o disposto nos incisos I ou II do caput do art. 16 desta Parte, conforme o caso. (Grifou-se)

Assim sendo, fica afastada a alegação de nulidade do Auto de Infração visto que não há qualquer determinação expressa da necessidade de acompanhamento do Contribuinte da leitura da Memória da Fita-detilhe do ECF.

### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante/Autuada pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 173/174 e indica assistente técnico.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a perícia, 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.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante/Autuada em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de que a Autuada promoveu entradas e saídas de mercadorias (combustíveis) desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2013 e 2014, apurada mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, por exercício fechado.

Exigências de ICMS/ST sobre as entradas, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III do mesmo artigo da Lei nº 6.763/75 e da 22.779/17/3ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, esta majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da constatação de reincidência nos termos do art. 53, §§6º e 7º da citada lei. Para as saídas desacobertadas, exigiu-se somente a referida multa isolada majorada pela reincidência.

Para execução do levantamento, foram consideradas as informações de saídas extraídas da Memória de Fita-detalle – MFD da Impressora Fiscal e as notas fiscais eletrônicas de aquisição de combustíveis. Como estoque inicial foi considerada a capacidade máxima dos tanques de armazenamento dos combustíveis (Etanol, Gasolina Comum e Gasolina Supra), em razão da falta de informação destes.

Foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, a sócia-administradora Sra. Alessandra Neder Pereira Gomes como coobrigada (responsável solidária), nos termos do art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21 § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

Instruem o presente Auto de Infração os seguintes documentos, dentre outros: o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 09), intimações fiscais e respostas às intimações (fls. 11/19), planilhas resumo do Levantamento Quantitativo (fls. 23/49), Totalização por exercício (fls. 50/51), cópia do Termo de Leitura e Gravação da MF e MDF da impressora fiscal (fl. 53).

Foi ainda acostado à fl. 62 dos autos CDR contendo todas as planilhas relativas ao levantamento quantitativo.

Inicialmente cumpre esclarecer sobre dois pontos não delimitados no julgamento dos autos pelos seguintes motivos:

1 ) foi indeferida a juntada de documentos protocolizados na secretaria desse Conselho no interregno entre o trâmite regular dos autos e o pautamento para o julgamento, por se tratar de comprovante de perícia realizada em outra empresa do grupo com dados não utilizados pela Fiscalização na consecução do presente trabalho;

2) não compete a este órgão julgador analisar questões atinentes à Representação Fiscal para Fins Penais, que segundo consta na manifestação fiscal, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final na esfera administrativa, nos termos do art. 83 da Lei Federal nº 9.430/96.

Quanto às questões meritórias, equivocou-se a Autuada quanto ao fato da cobrança fiscal infringir os dispositivos constitucionais do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”.

A Constituição Federal prevê em seu art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, a instituição de imunidade para operações próprias de petróleo e seus derivados. No entanto, tal previsão em nada influencia a incidência de ICMS nas operações internas, que é objeto do regime de substituição tributária, ou seja, o ICMS/ST sobre combustíveis e lubrificantes caberá integralmente ao estado onde ocorrerá o consumo final. Assim, o art. 155, § 2º, inciso X, “b” da CF/88 e o § 4º, inciso I do mesmo art. 155, referem-se a fatos geradores distintos: o primeiro à operação interestadual e o segundo à operação interna.

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

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

As exigências fiscais se referem à cobrança do ICMS/ST na operação promovida até o consumidor final de combustíveis derivados de petróleo nos termos dos arts. 1º e 6º e 9º, § 1º, inciso I, todos da Lei Complementar 87/96 e no Convênio ICMS 110/2007.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

(...)

O art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 supratranscrito, estabelece que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”.

Em atendimento ao dispositivo citado foi celebrado o Convênio ICMS nº 03/99, substituído pelo Convênio ICMS nº 110/07, que dispõem sobre “o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos”, nos seguintes termos:

Convênio ICMS nº 110/07

### CAPÍTULO I

#### DA RESPONSABILIDADE

Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

A responsabilidade é atribuída ao destinatário em operação interestadual com petróleo, lubrificante e combustíveis líquidos ou gasosos nos termos dos §§ 8º e 21 do art. 22 da Lei 6.763/75.

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

(...)

5) a contribuinte situado em outra unidade da Federação que remeter ao Estado petróleo ou lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(...)

§ 21. A responsabilidade prevista no item 5 do § 8º deste artigo será atribuída ao destinatário, situado neste Estado, de petróleo e de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados cuja operação ocorra sem retenção ou com retenção a menor do imposto.

No caso dos autos, em que a Autuada recebeu mercadorias (combustíveis) desacobertas de documentação fiscal, por conseguinte, sem a retenção do ICMS/ST, a responsabilidade decorre também do disposto no art. 75 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 75. O adquirente ou destinatário que receber combustível sem a retenção ou com a retenção a menor do imposto devido a título de substituição tributária, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 73, § 2º, desta Parte é responsável pelo respectivo pagamento, ainda que desobrigado o remetente.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Como já exposto, para fins de apuração do levantamento quantitativo o Fisco considerou como estoque inicial a capacidade máxima de armazenamento dos tanques de combustíveis (etanol, gasolina comum e gasolina supra), em razão da Impugnante/Atuada não ter apresentado o Livro de Movimentação de Combustível – LMC, de escrituração obrigatória, nos termos da Portaria DNC nº 26 de 13/11/92 da Agência Nacional de Petróleo, e do art. 160 do RICMS/02:

Art. 160 - O contribuinte do imposto deverá manter, em cada um dos seus estabelecimentos, os seguintes livros fiscais, cujas regras de escrituração e de lançamento são as estabelecidas na Parte 1 do Anexo V e no Anexo VII:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IX - Livro de Movimentação de Combustíveis;

(...)

§ 9º O livro Movimentação de Combustíveis será utilizado pelo Posto Revendedor para registro diário das movimentações de compra e venda de gasolina, óleo diesel, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo ser observadas, quanto à sua escrituração e modelo, as normas da Agência Nacional do Petróleo (ANP).

A Impugnante/Autuada alega que o Fisco não poderia arbitrar o estoque de mercadorias, visto que, quando intimada a apresentar o LMC apresentou esclarecimentos e justificativas pela não apresentação dos documentos solicitados.

Entende que o Fisco desrespeitou o preceito contido no art. 148 do CTN, que autoriza a realização do arbitramento somente quando “omisso ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo”.

Entretanto não lhe cabe razão.

Cabe destacar que a Autuada foi intimada por meio da Intimação nº 0465/2015 (fl. 12), a apresentar o LMC, o Registro de Inventário de 2012, bem como a transmitir o arquivo Sintegra relativo ao mês de fevereiro de 2013, e novamente intimada, por meio do AIAF (fls. 09).

Entretanto se limitou a arguir que o Livro de Movimentação de Combustíveis estava gravado no HD do computador que foi apreendido pela Polícia Federal, tendo ficado com dificuldade de refazer a movimentação do livro.

A Portaria ANP nº 26/92 instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para registro diário, pelos Postos Revendedores dos estoques e movimentação de compra e venda de produtos. Confira-se:

Art. 1º - Fica instituído o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa.

Art. 2º - O registro no LMC deverá ser efetuado diariamente pelo PR, tornando-se obrigatório a partir de 1 de fevereiro de 1993.

Art. 3º - Os LMC referentes aos 6 (seis) últimos meses deverão permanecer no PR a disposição da fiscalização do Departamento Nacional de Combustíveis - DNC.

Parágrafo Único - O PR deverá manter arquivados os LMC relativos aos 5 (cinco) últimos anos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se vê, o prazo de manutenção dos livros em arquivo é de 05 (cinco) anos.

Ademais a Autuada não transmitiu no arquivo Sintegra/Sped relativo ao mês de fevereiro de 2013 o registro destinado a informar os itens existentes em estoque (registros 74 – Sintegra ou registro H010 – Sped).

Por oportuno, esclareça que o livro Registro de Inventário destina-se a informar as mercadorias existentes no estabelecimento, à época do balanço, devendo ser escriturado dentro de 60 dias contados do balanço. É o que dispõe o art. 197 e 201 do RICMS/02:

### RICMS/02

Art. 197 - O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelo valor e especificações que permitam sua perfeita identificação, a mercadoria, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem, o produto manufaturado e o produto em fabricação existentes no estabelecimento, à época do balanço.

(...)

Art. 201 - A escrituração deverá ser feita dentro de 60 (sessenta) dias, contados do balanço, ou do último dia do ano civil, na hipótese do artigo 200. (Grifou-se)

Portanto, como a Autuada não apresentou o LMC, nem tampouco a escrituração no Sintegra/Sped com a informações dos estoques, corretamente agiu o Fisco em arbitrá-los, tendo inclusive considerado que os tanques de armazenamento encontravam-se cheios no início do período fiscalizado, de maneira a favorecer o Contribuinte.

Registre-se que a Autuada se limitou a arguir a impossibilidade de arbitramento dos estoques sem trazer a informação que considera correta, em sua defesa.

Também não apontou a Impugnante/Atuada quais eventuais devoluções, remessas simbólicas para armazenamento, retornos, perdas, etc., que entende deveriam ter sido consideradas no levantamento.

Sustenta que o Auditor Fiscal não considera em seus demonstrativos a ocorrência de perdas e sobras decorrentes de variação de temperatura, transporte, e condições climáticas que influenciam na quantidade de combustíveis armazenados, fato conhecido por todos e reconhecido pela Agência Nacional do Petróleo do Petróleo Gás Natural e Biocombustíveis – ANP em sua legislação pertinente.

Todavia, tal argumento não prospera.

Depreende-se dos demonstrativos de entradas e saídas desacobertas (fls. 24/48), bem como nos demonstrativos de reformulação do lançamento, que foram consideradas as perdas/sobras, adotando-se o mesmo critério estabelecido pela ANP,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme Portaria DNC nº 26 de 13/11/92, ou seja, utilizando o percentual máximo de 0,6% (seis décimos por cento).

A Impugnante/Autuada faz os seguintes apontamentos que entende macular o levantamento fiscal, e apresenta documento denominado “parecer técnico contábil”, em mídia (doc. 4), a fim de demonstrar alguns dos equívocos perpetrados pelo levantamento fiscal, os quais serão pontualmente tratados a seguir.

Primeiro registre-se que no tocante à falta de lançamento da NFe nº 33.950, emitida por Magnum Petróleo Ltda., referente à compra de 5.000 (cinco mil) litros de etanol, em 17/02/14, tal erro foi sanado na reformulação do crédito tributário.

Quanto aos cupons fiscais cancelados, não restam dúvidas de que não devem compor o levantamento quantitativo.

No parecer técnico contábil, o perito aponta vários cupons fiscais relacionados no quantitativo de “Gasolina Comum” em janeiro de 2013, cujo equívoco seria evidente e demonstrado pela análise do abastecimento de gasolina comum no dia 01/01/13, com quantidades de 896,22 (oitocentos e noventa e seis vírgula vinte e dois) litros, 759,44 (setecentos e cinquenta e nove vírgula quarenta e quatro) litros, 269,44 (duzentos e sessenta e nove vírgula quarenta e quatro) litros e 896,98 (oitocentos e noventa e seis vírgula noventa e oito) litros. Entende que devem ser estornadas as quantidades inseridas no Levantamento Quantitativo, considerando-se que nenhum veículo de passeio de marca nacional ou importado possui quantidade de armazenamento superior a 100 (cem) litros. Relaciona como possíveis causas: erro na emissão do cupom, cancelamento de cupom, falha de sistema.

Entretanto, como bem esclarece o Fisco, o procedimento adotado pelo Contribuinte, que aparentemente poderia evidenciar erros de emissão ou falha no sistema, está em perfeita consonância com a legislação conforme previsto no Requisito XXXIV, item 1, subitem C, C1 e C2, do Ato COTEPE/ICMS nº 6, de 14/04/08 e alterações posteriores, que dispõe sobre a especificação de requisitos do Programa Aplicativo Fiscal – Emissor de Cupom Fiscal – PAF-ECF emitidos de forma automática das diferenças verificadas entre os encerrantes inicial e final e a quantidade de cupom fiscal emitidos de cada bico de abastecimento.

O perito técnico elaborou um levantamento por amostragem do mês de outubro de 2013 para fins de demonstrar divergências no levantamento fiscal, apontado divergências no resultado entre o apurado pelo Fisco e o resultado obtido em seu levantamento.

Verifica-se do arquivo em *pdf* denominado “Quantitativo Gasolina Comum Zip 10 2013”, elaborado pelo Perito, constante do CD de fl. 123 dos autos, que o estoque inicial por ele adotado foi o estoque utilizado pelo Fisco no início do levantamento fiscal (estoque inicial), sendo equivocada tal informação, pois não foi considerado tanque cheio no início de cada mês, mas apenas em 01/01/13.

Não procede o questionamento da Impugnante/Autuada quanto ao lançamento de notas fiscais de compra no início do dia, por entender que como a Nota Fiscal Eletrônica tem validade de até três dias, devendo, portanto, ser considerado, no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mínimo, como descarregada a mercadoria no final do dia, devido à distância de seus fornecedores.

O levantamento quantitativo financeiro diário (LEQFID) como o próprio nome diz é diário, não se considera entrada ou saída por horário. O estoque é apurado no final do dia. Trata-se de procedimento tecnicamente idôneo nos termos do art. 194 do RICMS/02:

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

Cabe esclarecer que o Levantamento Quantitativo Financeiro tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída, por produto, emitidas no período.

Neste procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

$$\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$$

Consiste, em uma simples operação matemática de soma e subtração, na qual o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente ou por período.

Esclarece o Fisco que, de acordo com a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP, a escrituração do Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC deve ser diária, impressa e mantida no posto revendedor pelo período de seis meses, não havendo nenhuma orientação ou permissão para sua manutenção exclusiva em arquivo eletrônico.

Como o Contribuinte não apresentou o LMC devidamente escriturado e encadernado, apesar de intimado, tal omissão não permitiu o Fisco conhecer a exata data do descarregamento do combustível nos tanques do estabelecimento fiscalizado.

Ressalte-se ainda, que se considerou, inicialmente, a data de saída do distribuidor como a data de entrada no posto destinatário tendo em vista as distâncias entre os fornecedores e o estabelecimento autuado, de 301 Km (Guarulhos – Varginha) e 329 km (Paulínia – Varginha), com tempo de viagem em torno de 5 (cinco) horas, levando-se em consideração caminhões carregados de combustível.

Ainda assim, a Fiscalização buscando afastar qualquer alegação quanto à data de entrada das mercadorias, promoveu nova reformulação do crédito tributário para alterar a data de lançamento das notas fiscais de aquisição de combustíveis, considerando o prazo de validade da nota fiscal previsto no art. 58 do Anexo V do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, e as informações contidas no armazém de dados das notas fiscais emitidas e transportadas pelos veículos (caminhões tanque) de propriedade do grupo Dubai.

Dispõe o art. 58 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 58. O prazo de validade da nota fiscal será o abaixo especificado, contado da data da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte:

I - até às 24 horas do dia imediato àquele em que tenha ocorrido a saída da mercadoria:

(...)

d) quando se tratar de álcool etílico combustível ou álcool para outros fins, transportado a granel;

II - 2 Dias, quando se tratar de combustível, derivado ou não de petróleo, ressalvado o disposto na alínea "d" do inciso anterior, observando-se que, nos 100 km iniciais do percurso, o prazo de validade será até às 24 horas do dia imediato àquele em que tenha ocorrido a saída da mercadoria;

(...)

Após análise individual de cada nota fiscal de acordo com o prazo legal da circulação dos veículos transportadores a alteração foi feita de modo mais favorável ao Sujeito Passivo.

Foi acostado aos autos o "Relatório de alteração das datas das notas fiscais de entradas", às fls. 230/282, com esclarecimentos sobre o critério adotado para a utilização das referidas datas.

Quanto ao alegado erro na emissão das Notas Fiscais nºs 067199 e 067212 de 01/03/14, com datas de saída de 03/03/14, as quais entende a Impugnante/Autuada deveriam ser lançadas no movimento do dia 01/03/14, de acordo com o horário de descarregamento, não concorda o Fisco.

Correto o Fisco, pois, conforme demonstrado pela cópia da consulta ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica, acostado no parecer técnico, a data de saída consta dia 03/03/14, e não logrou a Impugnante/Autuada comprovar o erro, mediante Carta de Correção do emitente ou por meio do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, demonstrando a data da efetiva entrada.

O perito apresenta no parecer técnico cópias de contagens físicas realizadas pela Fiscalização em 11/06/13, em 20/11/13 e em 29/05/14, para arguir que os dados do estoque são divergentes dos apurados pela Fiscalização no presente LEQFID.

Entretanto, o LEQFID se trata de levantamento quantitativo de exercícios fechados, apurados com base nos documentos fiscais de aquisição e de saída registrados pela Autuada, e de estoque arbitrado, uma vez que não foi declarado pelo Contribuinte, conforme exigência legal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, não há como comparar uma contagem física estática feita pela Fiscalização com a dinâmica do levantamento quantitativo.

Por fim, quanto ao argumento de que existem várias vendas lançadas em duplicidade, com até quatro cupons fiscais com o mesmo número e sequência, este também não se revela verdadeiro.

Como bem observa o Fisco, o Contribuinte utilizava critério em desacordo com o RICMS/02 ao emitir diversos abastecimentos (várias operações) num mesmo cupom fiscal, como pode-se observar no Espelho da Memória de Fita Detalhe da impressora fiscal. Desta forma é normal que apareçam no Levantamento Quantitativo, cupons fiscais com o mesmo número e mesma quantidade, porém, representando saídas efetivas que deveriam ser feitas por meio de cupons fiscais distintos.

Noutra toada a Impugnante/Autuada alega que a Fiscalização teve acesso e registrou em seu levantamento os preços de venda dos combustíveis praticados pelo estabelecimento comercial nas operações para os consumidores finais, sendo estes valores bem inferiores aos considerados pela Fiscalização, no caso o PMPF. Assim não se poderia admitir a utilização de valores presumidos e/ou estimados para fins de lançamento fiscal.

Cabe destacar que, no caso das saídas desacobertadas foi exigida apenas a multa isolada.

A Fiscalização acatando o argumento reformulou o crédito tributário para considerar na formação da base de cálculo da multa isolada incidente sobre as saídas desacobertadas, o preço médio das saídas mensais apurado por meio dos cupons fiscais.

Em relação às entradas desacobertadas foi aplicado o preço médio de aquisição mensal, em substituição ao PMPF para exigência do ICMS/ST e respectiva multa de revalidação em dobro.

Portanto não merece reparo o trabalho fiscal.

A Multa de Revalidação encontra-se prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária. (G.N.)

Foi também exigida a multa isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

Cabe destacar que embora se trate de levantamento quantitativo fechado não se aplica a redução prevista na alínea "a" do inciso II do art. 55 supratranscrito, uma vez que a apuração não se deu somente com base nas informações do Contribuinte, visto que este não informou os estoques de 31/12/12, nem por meio do Sintegra/Sped, nem apresentou o LMC.

Registre-se que a Lei nº 22.549 de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/2017), em seu art. 56, alterou a redação do 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

Vigência a partir de 01/07/17:

Art. 56 - O caput do inciso I e os incisos XXVI, XXXIV e XXXVII do caput do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, e os §§ 2º e 5º do mesmo artigo passam a vigorar com a seguinte redação, e fica acrescentado ao caput do artigo o inciso XLVI a seguir:

"Art. 55 - (...)

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

**I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação;**

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto ou sujeita à tributação com alíquota ou redução de base de cálculo que resulte em carga tributária inferior a 7% (sete por cento), não poderão ser inferiores a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação.

(...)Grifou-se.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que a nova redação do §2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 passou a prever limites **máximo (inciso I) e mínimo (inciso II)** para todas as penalidades previstas no art. 55 da citada lei, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Observa-se que o limite máximo da multa isolada **refere-se ao imposto incidente na operação ou prestação** e não ao imposto exigido.

A Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 foi exigida no percentual de 40% (quarenta por cento) do valor das saídas e das entradas de mercadorias sem acobertamento fiscal.

Destaca-se que se tratando das mercadorias tributadas às alíquotas de 19% (dezenove por cento), e 27% (vinte e sete por cento), e considerando que a penalidade isolada é de 40% (quarenta por cento) do valor da operação, observa-se, de plano, a impossibilidade de aplicação do limite máximo (2 vezes o valor do imposto incidente) da referida penalidade no caso. Ademais, não é o caso de se aplicar a retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, uma vez que a infração praticada configura-se hipótese de dolo.

No tocante à majoração das penalidades isoladas pela constatação de reincidência, destaca-se que o art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, revogou os dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração. Examine-se:

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

e) o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53;

(...)

Dessa forma, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, deve ser excluída a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência.

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante/Autuada (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

No que se refere à utilização da Taxa Selic (Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia), para cálculo dos juros moratórios devidos, encontra-se respaldada no art. 161 do CTN, arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, bem como na Resolução nº 2.880/97, que cita, expressamente, os dispositivos legais que a respaldam, todos abaixo transcritos:

Do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Da Lei 6.763/75:

Art. 127. Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

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

Resolução nº 2.880/97:

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

Ressalte-se que a matéria vem sendo apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça e sendo confirmada a possibilidade de utilização da referida taxa, quando previsto no ordenamento tributário do Estado, como ocorre no presente caso.

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, a Sra. Alessandra Neder Pereira Gomes como coobrigada (responsável solidária), nos termos do art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21 § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

A Coobrigada alega que a mera menção aos dispositivos legais não tem o condão de colocá-la como responsável solidária. Não há nos autos comprovação de que esta agiu com dolo ou excesso de poderes, conforme disposto no art. 135 do CTN.

Aduz que houve afronta também à Sumula 430 do STJ, que dispõe: “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Entretanto, não lhe cabe razão.

A inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos sócios-administradores encontra-se fundamentada no art. 135, inciso III do CTN, *in verbis*:

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

(...)

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

Nesse sentido, o art. 21, inciso XII c/c os §§ 2º, inciso II e 3º da Lei nº 6.763/75, dispõem:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte; (Grifou-se)

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária à Coobrigada, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando deu entrada e promoveu a saída de combustíveis sem o devido acobertamento fiscal, demonstrando claramente o intuito de suprimir o imposto devido à Fazenda Pública.

Induidoso, portanto, que a Coobrigada, na qualidade de sócia-administradora da empresa, tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela Autuada, sendo certo que a situação posta nos presentes autos caracteriza a supressão total do ICMS devido nas operações e a intenção de fraudar a Fiscalização.

No caso do presente processo, há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, sendo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correta, portanto, a inclusão na sujeição passiva dos Coobrigados com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o disposto no art. 135, inciso III do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça vem consolidando jurisprudência no sentido de que quando há infração à lei, os sócios gerentes, administradores e outros respondem pela obrigação tributária como no AgRg no Ag 775621 / MG, julgado em 2.007, relator Ministro José Delgado, nos seguintes termos:

OS BENS DO SÓCIO DE UMA PESSOA JURÍDICA COMERCIAL NÃO RESPONDEM, EM CARÁTER SOLIDÁRIO, POR DÍVIDAS FISCAIS ASSUMIDAS PELA SOCIEDADE. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPOSTA POR SÓCIO-GERENTE, ADMINISTRADOR, DIRETOR OU EQUIVALENTE SÓ SE CARACTERIZA QUANDO HÁ DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE OU SE COMPROVA INFRAÇÃO À LEI PRATICADA PELO DIRIGENTE.

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em ílibada decisão, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

No mesmo processo, acompanhando o relator, a Des. Vanessa Verdolim Hudson Andrade, após algumas considerações, concluiu:

ISTO COLOCADO, VÊ-SE, NO CASO CONCRETO, QUE SE ENCONTRA COMPROVADO NOS AUTOS (F. 28 E 37) A ADMINISTRAÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE COM O USO INDEVIDO DA ALÍQUOTA REDUZIDA E DA VENDA MERCANTIL FRAUDULENTA, PELO QUE RESPONDEM OS SÓCIOS SOLIDARIAMENTE.

Assim, correta a inclusão da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 135, inciso III do CTN.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir requerimento de juntada de documento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 217/221, e, excluir a majoração da multa isolada conforme art. 79 da Lei nº 22.549/17 c/c art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Pela Impugnante Posto Zip Ltda, sustentou oralmente o Dr. Argeu Lúcio de Souza Júnior e, pela Fazenda Pública

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

Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**

N

CC/IMG