

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

Acórdão: 22.808/17/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000217228-42  
Impugnação: 40.010144004-05  
Impugnante: Rauston Transportes Ltda - ME  
IE: 001629571.00-00  
Coobrigado: Rauston Breno Ribeiro  
CPF: 043.733.816-90  
Proc. S. Passivo: Marcos Aurélio Mendes  
Origem: DFT/Belo Horizonte

**EMENTA**

**MERCADORIA - TRANSPORTE DESACOBERTADO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - EM TRÂNSITO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRA.** Constatou-se o transporte de mercadorias (Gasolina “C” e Etanol) desacobertas de documento fiscal e sem comprovação de pagamento do imposto devido. Infração caracterizada nos termos do arts. 89, inciso I do RICMS/02. Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III 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 virtude de reincidência. Entretanto deve ser excluída a majoração da multa isolada em virtude da revogação, pela Lei nº 22.549/17, do item 1 do § 5º e §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.  
**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o transporte de mercadorias (Gasolina “C” e Etanol) desacobertas de documentação fiscal, constatado por meio de diligência fiscal no dia 09/02/17, no Posto Baltazar.

A Fiscalização constatou que o veículo de placa BUD 7653, de propriedade do Autuado, atrelado a uma carreta de transporte de combustível, placa GVE-3221, contendo 17.000 (dezesete mil) litros de gasolina, distribuídos em um tanque de 12.000 (doze mil) litros e outro de 5.000 (cinco mil) litros, encontrava-se estacionado no posto e sem a documentação fiscal da mercadoria.

Ademais, verificou-se que 5.000 (cinco mil) litros de etanol e 10.000 (dez mil) litros de gasolina, que foram carregados no veículo no mesmo dia e não se encontravam no mesmo no momento da abordagem, foram entregues pela Autuada a pessoa não identificada e sem os correspondentes documentos fiscais.

Mediante o Auto de Apreensão e Depósito – AAD nº 000116, de fls. 02, foram apreendidos:

- 17.000 (dezesete mil) litros de Gasolina “C”;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- DANFES referentes às Notas Fiscais (NF) nºs 365.113, 365.114, 365.115 da Royal FIC Distribuidora de Derivado de Petróleo S.A;

- lacres intactos, de cor laranja, nºs 324.368 e 324.369;

- impressão da carta de correção emitida pela Royal FIC Distribuidora de Derivado de Petróleo S.A apresentada à Fiscalização para a alteração de lacres.

Foi eleito como fiel depositário o gerente do Posto Baltazar Ltda, que emitiu a Nota Fiscal Avulsa nº 633.629 (fls. 06) para acobertar a mercadoria até o devido esclarecimento.

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

Foi inserido no polo passivo da obrigação tributária o Sr. Rauston Breno Ribeiro, sócio administrador da empresa autuada.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls.58/80, acompanhada dos documentos de fls. 81/89.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 98/106, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

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

O Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de apreensão indevida das mercadorias com finalidade de recebimento de tributos, além de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

A mercadoria foi apreendida nos termos do art. 201 do RICMS/02, veja-se:

Art. 201. Serão apreendidos:

I - a mercadoria encontrada ou transportada sem documentação fiscal ou acompanhada de documento falso ou ideologicamente falso ou cujo documento fiscal indique remetente ou destinatário que não esteja no exercício regular de atividades, sem prejuízo do disposto no art. 149 deste Regulamento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - os documentos, os objetos, os papéis, os livros fiscais e os meios eletrônicos, quando constituam prova ou indício de infração à legislação tributária.io,

A mercadoria foi imediatamente liberada para o depositário fiel Sr. Denis Sebastião de Oliveira, conforme consta do verso do AAD nº 003116, tendo sido emitida, ato contínuo - no mesmo dia, a Nota Fiscal Avulsa nº 633.629.

Portanto não há que se falar em retenção de mercadoria com a finalidade de se exigir tributo e muito menos em irregularidade na apreensão em si, tendo em vista a prescrição regulamentar de tal conduta.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passarão a compor o presente Acórdão com algumas alterações e adaptações de estilo.

Conforme relatado a autuação versa sobre o transporte de mercadorias (Gasolina "C", Etanol) desacobertas de documentação fiscal.

A Fiscalização, em diligência no Posto Baltazar no dia 09/02/17 às 10:50 hs, constatou que o veículo de placa BUD 7653, de sua propriedade, atrelado a uma carreta de transporte de combustível, placa GVE-3221, contendo 17.000 (dezessete mil) litros de gasolina, distribuídos em um tanque de 12.000 (doze mil) litros e outro de 5.000 (cinco mil) litros, encontrava-se estacionado no posto e sem a documentação fiscal da mercadoria.

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

Inicialmente é conveniente a análise acerca da correspondência entre o documento fiscal e a operação de circulação de mercadoria.

O art. 149 do RICMS/02 prevê as hipóteses em que um documento fiscal é inábil para acobertar determinada circulação de mercadoria, confira-se:

Art. 149. Considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - com documento fiscal falso ou ideologicamente falso;

II - com documento fiscal já utilizado em outra prestação ou operação;

III - em que a quantidade, espécie, marca, qualidade, tipo, modelo ou número de série, isolada ou cumulativamente, sejam diversos dos discriminados em documento fiscal, no tocante à divergência verificada.

IV - com documento não enquadrado nas hipóteses do inciso anterior ou do inciso V do caput do art. 216 deste Regulamento e que contenha informações que não correspondam à real operação ou prestação.

V - com documento fiscal sem aposição de selo ou carimbo administrativo, quando exigido.

O inciso IV do art. 149 do RICMS/02, supratranscrito, faz menção ao art. 216, inciso V do citado regulamento que prescreve, *in verbis*:

RICMS/02

Art. 216. As multas calculadas com base no valor da operação ou da prestação são:

(...)

V - por emitir ou utilizar documento fiscal em que conste, como destinatário, pessoa ou estabelecimento diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinar: 50% (cinquenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;

Registra-se que o art. 133-A do RICMS/02 tipifica o documento ideologicamente falso, descrito no inciso I do art. 149 do citado dispositivo regulamentar, examine-se:

Art. 133-A. Considera-se ideologicamente falso:

I - o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

a) que tenha sido extraviado, subtraído, cancelado ou que tenha desaparecido;

b) de contribuinte que tenha encerrado irregularmente sua atividade;

c) de contribuinte inscrito, porém sem estabelecimento, ressalvadas as hipóteses previstas neste Regulamento;

d) que contenha selo, visto ou carimbo falsos;

e) de contribuinte que tenha obtido inscrição estadual ou alteração cadastral com a utilização de dados falsos;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

f) não enquadrado nas hipóteses anteriores e que contenha informações que não correspondam à real operação ou prestação;

Portanto, no caso concreto, a nota fiscal emitida pela distribuidora destina-se a acobertar a saída do seu estabelecimento, o trânsito e a entrada da mercadoria identificada no documento fiscal no estabelecimento destinatário, também constante do documento fiscal.

Nesse diapasão, sendo a mercadoria, o transportador ou o destinatário divergente do consignado no documento fiscal, a operação como um todo estará desacobertada de documento fiscal hábil.

É o documento fiscal que descreve a cadeia dos envolvidos na operação de circulação de mercadorias e atesta a vinculação da operação com o recolhimento dos impostos.

Em sua defesa, o Autuado afirma que teria ocorrido um problema técnico durante o descarregamento no Posto Sukata (destinatário constante da nota fiscal) e o veículo precisou ser conduzido ao pátio do Posto Baltazar Ltda (local da apreensão). Porém, não existe razão para o veículo se deslocar a outro posto para aguardar a solução do problema.

Não houve explicação do motivo que um veículo com uma carga destinada ao Posto Sukata Ltda (bairro das indústrias/BH) e outra para o Posto Alpes Ltda (bairro Carlos Prates/BH) estaria parado no Posto Baltazar (bairro Sagrada Família/BH). O Posto Baltazar está a 5km de distância do Posto Alpes e 11km do Posto Sukata Ltda.

Ademais, verifica-se, pelas fotos constantes (fls. 41 e 44) do AI, que o Posto Baltazar Ltda não tem pátio. O veículo encontrava-se posicionado no local adequado para a descarga dos produtos, inclusive atrapalhando o acesso às bombas de abastecimento do Posto Baltazar Ltda.

Não seria razoável eleger este local para estacionar um veículo grande como esse enquanto aguarda-se uma descarga em qualquer um dos outros dois postos para os quais foram emitidas as notas fiscais apresentadas.

O Contribuinte não apresenta, em sua impugnação, qualquer elemento de prova que corrobore sua alegação de ter descarregado combustível no Posto Sukata Ltda. Ao contrário, as provas apresentadas no Auto de Infração dão conta de que o posto estava fechado e sem qualquer condição de receber carga ou funcionar.

Nas fotos apresentadas (fls. 47/52), fica evidente que o estabelecimento se encontrava fechado em pleno horário comercial, com acesso bloqueado por correntes, estando algumas bombas, inclusive, sem as mangueiras de abastecimento e outras travadas também pelas correntes.

Por conseguinte, resta claro que, da carga original carregada no mesmo dia na Royal FIC Distribuidora de Derivado de Petróleo S.A, toda a carga destinada ao Posto Sukata Ltda, NF n° 365113 – 15.000 (quinze mil) litros de gasolina e NF n° 365.114 – 5.000 (cinco mil) litros de etanol, não se fazia acobertar de documento fiscal regular uma vez que a operação descrita nos documentos revelou-se impossível, pois o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinatário não contava, de fato, com estabelecimento e não exercia qualquer atividade comercial no local de sua habilitação.

Não obstante a constatação supracitada, relativamente à carga de 15.000 (quinze mil) litros de gasolina – NF nº 365.113, verifica-se a indivisibilidade da carga.

Uma vez que a nota fiscal acobertaria o volume total de 15.000 (quinze mil) litros, ela não se prestaria a acobertar nem o volume de 10.000 (dez mil) litros, que a Autuada alega que já teriam sido descarregados, nem o volume de 5.000 (cinco mil) litros que seria o remanescente no veículo.

Se a carga tivesse sido mesmo dividida o resultado seria duas situações desacobertas de documento fiscal, qual sejam, a entrada em um estabelecimento de 10.000 (dez mil) litros de gasolina e o transporte de 5.000 (cinco mil) litros de gasolina, ambas as operações sem o correspondente documento.

Nessa esteira conclui-se que, ainda que o Posto Sukata Ltda estivesse em funcionamento regular, haveria duas ocorrências resultando em 10.000 (dez mil) + 5.000 (cinco mil) litros de gasolina sem os correspondentes documentos fiscais.

A descarga parcial, nesse caso, deveria ser acompanhada da imediata emissão de nota fiscal de devolução parcial do volume não descarregado para acobertar tanto a entrada parcial quanto o transporte do volume residual.

O intervalo entre o carregamento e a abordagem foi de 2:49 hs. Verifica-se que dificilmente seria possível o veículo carregar, descarregar toda a carga e voltar a carregar novamente nesta mesma distribuidora e ainda se deslocar até o local onde foi flagrado nesse intervalo de tempo.

Entretanto, essa impossibilidade é relativa, uma vez que seria possível haver descargas e recargas parciais, principalmente se executadas em local mais próximo do local onde foi flagrado.

As operações reais estavam desacobertas de documento fiscal entretanto, caso se consiga provar inequivocamente que o combustível descarregado foi apenas o que fora originalmente carregado, os impostos recolhidos relativamente às operações descritas nos documentos fiscais e que, portanto, não teriam de fato sido realizadas, poderão ser reclamados, pelo contribuinte que demonstrar ter efetivamente feito o recolhimento, através de procedimento próprio.

Essa não é a situação do Autuado ou mesmo do destinatário e esta apuração da possibilidade de compensação não é possível na discussão do Auto de Infração em exame.

Quanto à desclassificação da NF nº 365.115 apenas pela divergência dos lacres, razão assiste à Fiscalização, como a seguir demonstrado:

A NF nº 365.115 destina 12.000 (doze mil) litros de gasolina ao Posto Alpes. No campo de Dados do Produto/Serviço da nota estão especificados, entre outros:

- Lacre nº 324.368-39-70, cor laranja;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- placa Carreta: GVE 3221-MG;
- envelopes amostra – Testemunha: 756383.

O veículo transportador tem um tanque “1” de 12.000 (doze mil) litros - com três acessos (por onde o combustível pode ser inserido ou retirado), cada um continha um lacre e os lacres encontrados nestes três pontos foram identificados como da FIC, na cor laranja e com os n°s: 329.795, 324.401 e 324.403 conforme consta da Nota Fiscal Avulsa n° 633.629 e do relatório do AI.

Os lacres verificados no veículo, de n°s: 324.401 e 324.403 estão citados na NF n° 365.114 que destinava 5.000 (cinco mil) litros de etanol ao Posto Sukata Ltda.

O lacre n° 329.795 que foi constatado no veículo, no tanque 1, consta de Carta de Correção eletrônica vinculada à NF n° 365.113 (conforme a chave de acesso indicada na carta) que destina 15.000 (quinze mil) litros de gasolina ao Posto Sukata Ltda. Essa carta de correção foi emitida às 13:56h do dia 09/02/07, portanto, após a abordagem fiscal e ainda referindo-se à carga que não estaria no tanque no qual o lacre se encontrava;

A regulamentação relativa aos lacres em caminhão tanque é da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. – ANP, confira-se:

Resolução ANP N° 44 DE 19/11/13

Art. 2° O distribuidor de combustíveis deverá fechar com lacres numerados e não repetidos os compartimentos de entrada e saída, bocais de entrada ou escotilha superior e válvulas dos bocais de todos os caminhões-tanque quando da saída de produtos de base ou terminal de distribuição, independentemente da modalidade de operação.

§ 1° O distribuidor de combustíveis deverá indicar na documentação fiscal, em campo apropriado, a numeração dos lacres de que trata o caput deste artigo.

§ 2° Nas bases de distribuição cedidas, arrendadas ou compartilhadas, a responsabilidade por fechar com lacres os compartimentos de entrada e saída, bocais de entrada ou escotilha superior e válvulas dos bocais dos caminhões-tanque é de cada distribuidor que realizar a comercialização ou transferência do produto.

§ 3° Os lacres deverão conter, no mínimo, as seguintes informações:

I - os códigos SIMP da distribuidora e da base de distribuição de saída do produto;

II - a numeração, não repetida, do lacre, própria de cada distribuidor em cada base.

§ 4° É vedada, sob pena de responsabilização do emissor da documentação fiscal referente ao produto transportado, a saída da base ou terminal

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de distribuição de caminhão-tanque, nas seguintes condições:

I - sem lacres afixados nos locais indicados no caput deste artigo;

II - com numerações discordantes entre os lacres e a documentação fiscal que acompanha o produto;

Dessa forma, os lacres inseridos no campo de Dados do Produto, identificam o combustível tal como foi entregue pela distribuidora. Essa identificação presta-se tanto ao interesse tributário quanto ao interesse de defesa do consumidor. Os lacres visam a garantir que a mercadoria não seja alterada quanto à quantidade e nem qualidade durante o transporte.

Como informação de controle, inserida no documento fiscal, a numeração do lacre pode ser considerada como identificadora da carga, na medida que identifica a carga inserida pelo remetente.

A falta ou erro na numeração significa que pode ter havido alteração na quantidade ou qualidade do combustível. Desse modo, uma vez constatada a existência de lacres divergentes, pode ter havido a descarga e a carga de volumes indevidos nos tanques.

Não se admite a saída da carga da distribuidora com numeração incorreta. Pode-se considerar erro material a inserção do nº 39 (trinta e nove) ao invés do 69 (sessenta e nove) na nota. Poder-se-ia até considerar a troca de numeração entre as bocas dos tanques, mas não o uso de numeração inexistente na carga.

A numeração divergente só é passível de correção até o momento da saída da distribuidora mediante carta de correção, caso contrário estaria desrespeitando a regulamentação da ANP e, ainda, a estadual, pois, como supramencionado, os lacres fazem parte da descrição da mercadoria, como consta do art. 96, inciso XI, alínea “c” subalínea “c.2” do RICMS/02. Examine-se:

### RICMS/02

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:

(...)

XI - comunicar ao Fisco e, conforme o caso, ao remetente ou ao destinatário da mercadoria, ou ao prestador ou ao usuário do serviço, irregularidade de que tenha conhecimento, observado o seguinte:

a) o interessado deverá comunicar a ocorrência, dentro de 8 (oito) dias, contados, conforme o caso, da saída ou do recebimento da mercadoria, da prestação do serviço ou do conhecimento do fato;

b) a comunicação será feita por carta, da qual o expedidor conservará cópia, comprovando a sua expedição com o Aviso de Recebimento (AR) do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correio ou com o recibo do próprio destinatário, firmado na cópia da carta, ou, por Carta de Correção Eletrônica, se for o caso;

c) é vedada a comunicação por carta para:

c.1) corrigir valores ou quantidades;

c.2) substituir ou suprimir a identificação das pessoas consignadas no documento fiscal, da mercadoria ou do serviço e da data de emissão ou de saída da mercadoria.

Quanto ao momento de emissão da carta de correção, caso a irregularidade não esteja entre as vedadas de serem corrigidas, o que não é o caso, obviamente a correção deve se dar antes da constatação da irregularidade pela Fiscalização.

No caso concreto, a identificação do lacre só tem utilidade durante o transporte, logo, deve estar bem caracterizada antes de se iniciar o transporte ou na pior das hipóteses antes do transporte ser interceptado por qualquer agente de controle.

De qualquer maneira, ainda que se admitisse a correção, no caso concreto a correção não alcançou o documento que se pretendeu na medida em que se referiu explicitamente a outro documento.

Não obstante, diante da confissão da empresa de que o motorista teria ficado com os lacres, em face da clareza da regulamentação da ANP, é indubitável que a distribuidora é responsável pela exata correspondência dos lacres e pela saída da carga correta de suas instalações.

Relativamente à capitulação das multas aplicadas, há que se diferenciar as situações ao teor da Consulta Interna nº 98/06 em parte infra transcrita:

A primeira aplicação, inserida no arcabouço da norma em questão, vale dizer, a expressão "destinatário diverso" contida no inciso V do caput do art. 216, RICMS/2002, diz respeito a uma operação corretamente acobertada por documento fiscal, no qual se fez constar como destinatário pessoa ou estabelecimento diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinar. Nesse caso, não há desclassificação do documento fiscal de forma a considerar a operação desacobertada, mas tão-somente a aplicação de multa isolada no percentual de 50% sobre o valor da operação. Ressalte-se que há hipótese de exceção à regra de destinação e entrega da mercadoria, as quais estão previstas nos art. 84-A e 304-A, Capítulos IV, XVI, XVII, XXVI, XXXV, todos do Anexo IX do RICMS/2002. À guisa de exemplo, vale citar os Acórdãos do CC/MG nºs 702/99/4ª e 13.914/00/2ª.

A segunda aplicação, usualmente utilizada no meio fiscal, diz respeito a uma operação cuja destinação da mercadoria em nada corresponde à emissão do documento fiscal, ou seja, não há qualquer

correspondência, por exemplo, entre a destinação da mercadoria e o seu respectivo trânsito. Nesse caso, é cabível a desclassificação do documento fiscal com base no que dispõe o inciso IV do art. 149 do RICMS/2002, no mesmo sentido do parágrafo único, então revogado. O agente fiscalizador, detentor de provas concludentes para desclassificar um documento fiscal, o faz quando verificar presentes os elementos previstos nos art. 133, 133-A e art. 149 em comento, todos do mesmo RICMS.

Conclui-se que a capitulação no art. 216, inciso V do RICMS/02 é feita quando não é desclassificado o documento fiscal e não é possível provar que a operação não se realizou.

No caso em exame, a operação descrita no documento fiscal não se realizou ou não seria possível de se realizar, daí correta a desclassificação do documento fiscal, considerando-o inábil para acobertar a real operação.

Quanto à solicitação de consideração individualizada dos tributos devidos na operação própria e por Substituição Tributária - ST, cumpre esclarecer que na movimentação de mercadoria sujeita a ST, o remetente faz a retenção do imposto devido em sua operação (operação própria) e também o devido nas presumidas operações subsequentes a serem realizadas na cadeia de comercialização da mercadoria (ST).

Portanto, nas operações regularmente acobertadas de documentação fiscal, o remetente indica em seu documento o valor da sua operação própria e do ICMS correspondente e o valor da operação final e os impostos devidos e recolhidos a título de ST.

Ora, se a operação não está acobertada de documentação fiscal hábil, não há que se falar em operação própria, pois a mercadoria encontrada sem documentação fiscal não tem como ser associada a qualquer imposto recolhido pelo remetente, transportador ou destinatário.

O papel fundamental do documento fiscal é exatamente fazer a associação entre um valor de imposto recolhido e a operação à qual ele se refere. Sendo a mercadoria sujeita a ST, o imposto devido na operação desacobertada será a integralidade do ICMS/ST, pois não há operação própria a ser individualizada.

Registra-se por oportuno que razão não acolhe o Autuado no tocante ao argumento de cobrança de multa de revalidação *ex legem*.

A exigência da Multa de Revalidação exigida em dobro, qual seja no percentual de 100% (cem por cento), em virtude de mercadoria sujeita à substituição tributária, está em estrita consonância ao art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.

As multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de

revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto não recolhido no todo ou em parte, enquanto que a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

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

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

**EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMÓ. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)**

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

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, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

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 DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Cumpra ainda registrar que a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 foi majorada em 50% (cinquenta por cento), conforme prescreve o art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei, devido à constatação de reincidência, conforme DAF nº 04.002.270.521-05.

No entanto, cabe mencionar que o art. 79 da Lei nº 22.549/17 alterou a redação do art. 53 da Lei nº 6.763/75, como abaixo se verifica:

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;

Como a referida alteração legislativa resulta mais favorável ao Impugnante, e não exige qualquer condicionante, necessária se torna a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do art. 106, do CTN, o qual assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Sendo assim, cabe, no presente caso, a exclusão da majoração da Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75 decorrente da reincidência, conforme disposto no art. 79 da Lei nº 22.549/17 c/c a alínea “c”, do inciso II, do art. 106 do CTN.

Correta, também, a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

Código Tributário Nacional

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:

(...)

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

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 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).

Assim, observada a exclusão da majoração da multa isolada ao teor da Lei nº 22.549/17 e art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, caracterizada a infringência à legislação tributária, crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo o Autuado apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, excluir a majoração da multa isolada em virtude de revogação do item 1 do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Wagner Dias Rabelo.

**Sala das Sessões, 28 de novembro de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Revisor**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Relator**

CS/D