

Acórdão: 21.934/18/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000459393-47  
Impugnação: 40.010141857-41, 40.010141858-22 (Coob.)  
Impugnante: Auto Posto Doha Ltda  
IE: 001938045.00-10  
Marlon Pereira Gomes (Coob.)  
CPF: 166.603.998-52  
Proc. S. Passivo: Wilson dos Santos Filho/Outro(s)  
Origem: DF/Varginha

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO -** Constatado, mediante levantamento quantitativo, que a Autuada promoveu entrada e deu saída a mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II, do art. 194 do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Exigências 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. Em relação às saídas desacobertadas exigência somente da citada multa isolada da mencionada lei. Mantidas as exigências fiscais remanescentes.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre entradas e saídas de mercadorias (combustíveis) desacobertadas de documento fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LFQD, no período de julho de 2013 a abril de 2016.

Exige-se ICMS, 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. Em relação às saídas desacobertadas exigência somente da mencionada multa isolada da citada lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se, ademais, que foi arrolado na peça fiscal, na condição de Coobrigado, o sócio-administrador da empresa.

O presente trabalho encontra-se instruído pelos seguintes Anexos:

- . Anexo I – Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF n°s: 10.000.016.006-70, 10.000.012.355-21;
- . Intimações n°s: 240/16, 523/15, 579/15;
- . Avisos de Recebimento – AR, (fls. 12/33);
- . Anexo II – Planilhas do LFQD em mídia eletrônica - CD (fls. 35);
- . Anexo III – Relação de notas fiscais de entrada (fls.37 /43);
- . Anexo IV – Levantamento Quantitativo – Contagem Física de Mercadorias - (fls. 45/137);
- . Anexo V – Planilhas – Etanol (fls. 139/142);
- . Anexo VI – Planilhas – Gasolina Comum (fls.144/148);
- . Anexo VII – Planilhas – Gasolina Aditivada (fls.150/153);
- . Anexo VIII – Cópia do Termo de Memória Fiscal (MF) e Memória de Fita Detalhe (MFD) de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) em arquivo eletrônico (fls. 155/156);
- . Anexo IX – Relação dos Códigos MD5 e SHA1 dos arquivos – (fls.158/160).

### **Da Impugnação da Autuada**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls.165/186, acompanhada dos documentos de fls. 187/389, alegando em resumo que:

- a autuação se refere a presunção de entradas e saídas desacobertas de documento fiscal, havendo um descompasso entre o Relatório Fiscal e a fundamentação legal do Auto de Infração - AI, qual seja o artigo 194 do RICMS/02, e que na prática o que se viu foi um levantamento quantitativo de estoque e não financeiro.

- ainda que se admitisse a entrada da mercadoria desacoberta, o ICMS não seria devido, na medida que imune pela própria Constituição da República de 1988 (CR/88), nos termos do art. 155, inciso X, alínea “b” da Magna Carta;

- a entrada de combustíveis sequer poderia ser tributada, porquanto imune, por imposição da CR/88 e portanto o contribuinte não poderia ser autuado ou cobrado pelo recolhimento do ICMS;

- é preciso verificar a ocorrência do fato gerador do ICMS a fim de que o lançamento seja válido.

- as presunções em direito tributário passaram a ser comuns e largamente utilizadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- nenhuma das notas fiscais, cujas cópias foram colacionadas aos autos, foram consideradas no levantamento. Requer, portanto, que elas sejam incluídas e produzam efeitos na autuação, tanto nas entradas quanto nas saídas sem documentação fiscal;

- fica evidenciado por longa apuração de valores e itens, verificados, individualmente, que o contribuinte não deu saída de mercadorias, sem a devida emissão de documento fiscal;

- todas as mercadorias que entraram no estoque do sujeito passivo com emissão de documento fiscal e também saíram com cupom fiscal, portanto não deveria subsistir a multa isolada aplicada;

- a multa isolada foi aplicada também para as entradas desacobertas o que não poderia ocorrer uma vez que o dispositivo legal admite multa isolada tão somente para saídas desacobertas, não sendo possível estender o alcance da interpretação da norma para penalizar o contribuinte e havendo dúvida, deve-se adotar a mais favorável nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN;

- em relação às saídas presumidas como desacobertas de documento fiscal, a impressora fiscal esteve em manutenção; enquanto isso o concentrador registrou todas as vendas de combustível e no retorno da manutenção o concentrador remeteu todas as vendas realizadas naquele período para a impressora, que emitiu todos os Cupons Fiscais que estavam acumulados;

- não consta do levantamento os Cupons Fiscais cancelados, o que seria possível verificar mediante a leitura da impressora fiscal que a Fiscalização não possibilitou à Impugnante acompanhar;

- a Fiscalização não considerou os preços efetivamente praticados pela Impugnante, tendo sido aplicados o Preço Médio Ponderado Fiscal -PMPF na apuração das supostas operações sem a emissão de documentos fiscais;

- o levantamento quantitativo foi realizado de forma absolutamente incorreta, porque as compras de mercadorias foram registradas no início do dia da emissão, sendo que a Nota Fiscal Eletrônica – (NF-e) tem validade de até três dias, portanto, o descarregamento poderia ter sido realizado no segundo ou terceiro dia após a data de emissão do documento o que desde já invalida os “estouros de estoques”;

- existem várias vendas em duplicidade, com até 4 (quatro) cupons fiscais com o mesmo número e sequência;

- a multa isolada exigida deve ser reduzida ao percentual de 20% (vinte por cento), pois em se tratando de penalidade, em caso de dúvida adota-se interpretação mais favorável ao contribuinte nos termos do art. 112 do CTN;

- entende que as penalidades aplicadas apresentam caráter confiscatório;

- os juros moratórios deveriam incidir somente sobre o imposto, caso devido, e não sobre as penalidades;

- não há fundamento legal para lavrar a representação fiscal para fins penais tendo em vista a atividade vinculada da autoridade fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Fiscalização, ao tomar conhecimento da impugnação, deve rever a emissão do relatório de representação fiscal ao Ministério Público pois será baseado em presunção de entradas e saídas desacobertas de documento fiscal;

- a Receita Estadual está impossibilitada de fazer comunicação ao Ministério Público Estadual de suposta prática de crime tributário ou qualquer outro apurado pela fiscalização de tributos antes de exaurida a instância administrativa, o que configura crime por parte do denunciante conforme art. 340 do Código Penal Brasileiro;

Solicita, ainda, a realização de diligências necessárias a elucidação das questões suscitadas e especialmente a realização de perícia;

Requer a adequação da carga tributária proporcional às compras de MG e de outras unidades federativas, com a reformulação do crédito tributário e ainda aplicação das reduções das Multas Isoladas e de Revalidação previstas no art. 53, incisos II e III da Lei nº 6.763/75, após o julgamento no Conselho de Contribuintes;

Ao final, pede a procedência da impugnação.

### **Da Impugnação do Coobrigado**

Igualmente inconformado, o Coobrigado apresenta tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos Impugnação às fls. 391/407, acompanhada dos documentos de fls. 408/415, argumentando que:

- o trabalho fiscal foi executado com base nas vendas de combustível através de cupons fiscais emitidos pela impressora fiscal, a capacidade de armazenamento de combustível e as entradas representadas pelas notas fiscais emitidas pelos diversos fornecedores;

- o Auto de Infração deve ser considerado nulo, em virtude de a Fiscalização não ter possibilitado ao Impugnante acompanhar a extração dos dados da impressora fiscal.

- a fiscalização considerou como saídas desacobertas as situações em que, em determinado período, o volume de combustível adquirido através das notas fiscais superam a capacidade de armazenamento do posto e as entradas desacobertas, naquelas situações em que as vendas através dos cupons fiscais superam o estoque existente nos tanques de armazenamento (estoque negativo).

- o método empregado pela Fiscalização revela-se ineficaz no tocante à constituição do crédito tributário uma vez que as saídas consideradas são justamente aquelas representadas pelos cupons fiscais emitidos pela impressora fiscal instalada e autorizada pela Secretaria de Estado de Fazenda – SEF;

- é indubitável que as saídas representadas pelos cupons fiscais emitidos por meio do ECF foram regularmente oferecidas à tributação, não havendo, portanto, possibilidade de subsistir a imputação de saída desacoberta;

- o cálculo do imposto não deveria levar em consideração o PMPF uma vez que o levantamento quantitativo realizado pela Fiscalização contém o preço de venda

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos combustíveis praticado pelo estabelecimento comercial, sendo estes muito inferiores aos considerados na autuação;

- a imputação das entradas desacobertas também não merece prosperar, posto que foram desconsiderados fatores de alta relevância, como por exemplo a possibilidade de o combustível ficar temporariamente armazenado no caminhão tanque, sendo que a Fiscalização registrou as compras no início do dia de emissão do documento fiscal, tendo em vista que o prazo de validade da nota fiscal é de três dias e portanto o descarregamento não ocorre necessariamente no início do dia da emissão da nota, podendo ser descarregado no segundo ou terceiro dia;

- nos Anexos do Auto de Infração, apurou-se, no mesmo dia, diferenças de saídas e entradas desacobertas. Cita como exemplo o ocorrido na Planilha “Etanol”, no dia 19/12/13;

- o recolhimento do ICMS, grafado por substituição tributária sobre as operações promovidas pelo Impugnante deverá ocorrer na entrada do produto em seu estabelecimento, por conseguinte, a presunção de saída desacoberta não pode operar seus efeitos sem a prévia averiguação de que o imposto tenha sido recolhido na entrada;

- todos os demonstrativos elaborados pela Fiscalização não devem ser considerados porque são totalmente equivocados, pois parte de premissas e dados errados, apesar de devidamente esclarecido pelo Impugnante;

- a Fiscalização 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;

- não consta do levantamento os cupons fiscais cancelados;

- não deveria ter sido incluído no polo passivo como Coobrigado, pois, para tal, exige-se que seja provado que houve ato doloso ou culposo para que lhe possa ser imputado o dever de saldar dívida fiscal com bens particulares;

- o mero descumprimento da obrigação principal não é suficiente para a imputação de crime contra a ordem tributária;

- a Fiscalização em momento algum demonstrou que o Impugnante praticou atos ilícitos ou fraudulentos capazes de ensejar sua responsabilidade na presente autuação e, portanto, deveria expor os motivos que a levaram a imputar a responsabilidade pelo crédito tributário;

- as penalidades aplicadas possuem caráter confiscatório;

- não é possível a comunicação ao Ministério Público Estadual a suposta prática de crime tributário enquanto não exaurida a instância administrativa;

Requer a produção de prova pericial, relaciona os quesitos a serem analisados e indica o contador para a realização de perícia;

Ao final pede a procedência da impugnação.

**Das reformulações do crédito tributário.**

A Fiscalização emite o Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 427/428, tendo em vista a correção dos seguintes lançamentos:

- alteração das datas de lançamento das notas fiscais de aquisição de combustíveis conforme previsão do art. 58, Anexo V do RICMS/02;
- alteração de preço para fins de cálculos da multa isolada;
- exclusão de diferenças ocorridas no período de 08/12/13 a 18/12/13, uma vez comprovado que os respectivos cupons fiscais foram emitidos quando a impressora fiscal retornou da manutenção.

A Fiscalização, após reformulação do crédito tributário, acosta aos autos os seguintes documentos:

- Demonstrativo do Crédito Tributário, (fls. 429/431);
- Anexo I – notas explicativas – LQFD, (fls.436/438);
- Anexo II – rerratificação –LQFD em mídia eletrônica – CD, (fls.439);
- Anexo III - rerratificação - Relação dos Códigos MD5 e SHA1 dos arquivos em CD, (fls. 442/443);
- Anexo IV – rerratificação - Planilhas – Etanol, (fls.445/453);
- Anexo V – rerratificação - Planilhas – Gasolina Comum, (fls.455/464);
- Anexo VI – rerratificação - Planilhas – Gasolina Aditivada, (fls.466/474);
- Anexo VII - rerratificação – relatório de lançamentos de Notas Fiscais (NFs) de etanol, (fls.476/486);
- Anexo VIII- rerratificação - NFs de etanol, (fls. 488/607);
- Anexo IX – rerratificação - relatório de lançamentos de Notas Fiscais (NFs) de gasolina comum, (fls. 609/625);
- Anexo X - rerratificação - NFs de gasolina comum, (fls.627/822);
- Anexo XI - rerratificação - relatório de lançamentos de Notas Fiscais (NFs) de gasolina aditivada, (fls.824/836);
- Anexo XII - rerratificação - NFs de gasolina aditivada, (fls. 838/972);

Aberta vista, A Autuada manifesta às fls. 976 e ratifica os argumentos apresentados em sede de impugnação.

A Fiscalização emite outro Termo de Rerratificação de Lançamento às fls. 978/979, tendo em vista a correção dos seguintes lançamentos:

- inclusão de cupons fiscais emitidos pelo PAF-ECF conforme previsão no Requisito XXXV, item 1, subitens C, C1 e C2 do Ato COTEPE/ICMS nº 21/10;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- colacionar relatório emitido pela empresa GX Consultoria em Sistemas LTDA, distribuidor autorizado do PAF/ECF;

- justificar exclusão de cupons fiscais que não foram considerados no LQFD, conforme relatório retrocitado.

A Fiscalização após rerratificação do crédito tributário, acosta aos autos a seguinte documentação:

- Demonstrativo do Crédito Tributário, (fls. 980/981);
- Anexo I – rerratificação- notas explicativas – LQFD, (fls.983/989);
- Anexo II – rerratificação –LQFD em mídia eletrônica – CD, (fls.991);
- Anexo III- rerratificação - Relação dos Códigos MD5 e SHA1 dos arquivos em CD, (fls. 994/996);
- Anexo IV - Anexo IV – rerratificação - Planilhas – Etanol, (fls.998/1006);
- Anexo V – rerratificação - Planilhas – Gasolina Comum, (fls.1.008/1.017);
- Anexo VI – rerratificação- Planilhas – Gasolina Aditivada, (fls.1.019/1.027);
- Anexo VII – rerratificação – intimação e Relatório GX consultoria em sistemas, (fls. 1.029/1.053);
- Anexo VIII- rerratificação – relatório de inclusão/exclusão de cupons fiscais de etanol, (fls. 1.055/1.056);
- Anexo IX – rerratificação - relatório de inclusão/exclusão de cupons fiscais de gasolina comum, (fls. 1.058/1.059);
- Anexo X - rerratificação - relatório de inclusão/exclusão de cupons fiscais de gasolina aditivada, (fls. 1.061/1.062);

Aberta vista, a Autuada retorna aos autos e manifesta-se às fls. 1.067, ratificando os argumentos apresentados em sede de impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal.**

A Fiscalização manifesta-se às fls.1072/1.093, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento considerando as reformulações efetuadas.

### **Do Incidente Processual**

A 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão realizada em 27 de junho de 2018, acorda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 427/431 e 978/981. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Sérgio Timo Alves.

Em Despacho de fls. 1.099/1.100, observando o disposto no art. 21, inciso VIII do Regimento Interno do CC/MG, o Presidente do CC/MG determina o

encaminhamento do PTA à 1ª Câmara de Julgamento para decidir sobre incidente processual, uma vez constatado, no momento da redação do Acórdão, que a decisão referida deixou de examinar o pedido de perícia de fls. 195 e 406/407.

Em sessão realizada em 27/09/18, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em admitir o incidente processual, declarando a nulidade da decisão anterior (Acórdão nº 23.002/18/1ª).

---

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão 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), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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.

Não é o fato de os Impugnantes discordarem da infringência que lhes é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabem a eles comprovarem as suas alegações.

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.

O Impugnante argui a nulidade da peça fiscal sob o argumento de que a Fiscalização não o permitiu acompanhar os dados da impressora fiscal.

Todavia, verifica-se que a cópia foi feita dos arquivos da MFD – Memória de Fita Detalhe, gerados conforme Convênio ICMS nº 16/03 e 137/06 e gravados na Impressora Fiscal nos termos do Ato COTEPE/ICMS nº 17/04.

A cópia dos arquivos do ECF Bematech MP 4000 TH FI ECF-IF, nº BE091210100011298578, em uso no estabelecimento, foi feita na presença de funcionário da empresa presente no local no momento em que se efetuou as cópias dos arquivos, conforme documentos acostados às fls. 155/156.

Ressalta-se que parte dos arquivos foram extraídos pela empresa interventora, ATL Automação Comercial Ltda, em virtude de manutenção técnica para

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição do dispositivo de Memória de Fita Detalhe removível conforme documentos de fls. 30/32.

Esses arquivos continuam armazenados no equipamento em dispositivo inviolável podendo ser copiados quantas vezes for necessário sem que haja alteração de nenhum dos dados.

Cabe ressaltar também que tais arquivos são de apresentação obrigatória e mensal no SINTEGRA ou no SPED fiscal. No período em que o contribuinte estava obrigado a entregar o arquivo SINTEGRA, estes registros de vendas diárias compunham os arquivos mensais contendo os registros 60 (A, M e D) sendo que no registro 60-D constam o detalhamento das quantidades e valores diários de cada produto vendido.

Já no SPED fiscal os dados compõem os registros C-400, C-425 e C-470, de acordo com as exigências contidas no Ato COTEPE/ICMS 9/2008, como pode-se observar no GUIA PRÁTICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD - ICMS/IPI, versão 2.0.22, disponível no site da Receita Federal do Brasil.

Trata-se de cópia de arquivos e 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 a Fiscalização.

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

Saliente-se que o Convênio ICMS nº 85/01 estabelece os requisitos de hardware, de software para os equipamentos Emissor de Cupom Fiscal (ECF) e dispõe sobre a memória de Fita-Detalhe.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

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

O Coobrigado 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. 406/407.

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 dispondendo 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 litúgio 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 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, estabelecido 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 entradas e saídas de mercadorias (combustíveis) desacobertas de documento fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LFQD, no período de julho de 2013 a abril de 2016.

Registra-se, ademais, que foi arrolada na peça fiscal, na condição de Coobrigada, o sócio-administrador da empresa, nos termos do art. 135, inciso III do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Exige-se ICMS, 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. Em relação às saídas desacobertas exigência somente da mencionada multa isolada da citada lei.

Verifica-se que o levantamento foi feito mediante informações copiadas da MFD da impressora fiscal e das notas fiscais eletrônicas de aquisição de combustíveis.

Foi considerado como critério ainda a capacidade de armazenamento de seus tanques de combustível.

A Fiscalização, para desenvolvimento dos trabalhos, utilizou-se da técnica fiscal do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, procedimento idôneo previsto no art. 194 do RICMS/02.

Tal roteiro tem por finalidade a conferência, pelo Fisco, das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no respectivo 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:

$$\text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Vendas} = \text{Estoque Final}$$

Infere-se que este levantamento consiste em simples operações matemáticas de soma e subtração, onde o resultado é objetivo e inquestionável, não se tratando, portanto, de meras suposições.

O Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, portanto, representa exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria, sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia. Neste caso, o levantamento informa que houve saída sem estoque, o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

A autuação não versa sobre o ICMS operação própria mas sobre o ICMS/ST que não foi recolhido nas entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal.

Quanto às Notas Fiscais anexadas às fls. 205/208, 232/236, 259/263, 302, 310/314, 316, 321, 324, 328, 334, 340/342, 344, 351, 357, 364, 372, 376/377, 379 e 389 não assiste razão ao impugnante que alega que não foram incluídas no levantamento. Todas foram conferidas e encontram-se lançadas no levantamento conforme pode ser verificado em mídia eletrônica - CD acostado às fls. 35, 439 e 991.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Multa Isolada foi aplicada tanto para as entradas desacobertas quanto para as saídas desacobertas apuradas no mesmo Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, nos termos do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/1975.

No tocante às saídas desacobertas apuradas entre os dias 08/12/13 a 18/12/13, ficou comprovado que a impressora fiscal esteve em manutenção, conforme documentos de fls. 202/204. Por esse motivo os abastecimentos ficaram acumulados no concentrador e foram emitidos assim que o ECF foi novamente conectado. Assim, a Fiscalização acolheu as alegações dos Impugnantes e excluiu as diferenças, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 427/428 e 435/972.

Destaca-se que no levantamento não foi considerado nenhum cupom fiscal cancelado, pois documentos cancelados não representam efetiva saída de mercadoria.

Para o cálculo das diferenças (ICMS/ST e Multas Isoladas), foi utilizado o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final – PMPF. Na rerratificação de fls. 427/431 e 435/972, o Fisco reformulou o crédito tributário substituindo o PMPF pelo preço médio de aquisição para cálculo da Multa Isolada pelas entradas desacobertas e o preço médio de vendas para cálculo da Multa Isolada pelas saídas desacobertas. Para o ICMS/ST e Multa de Revalidação foram mantidos os valores do PMPF.

Quanto à data de entrada das notas fiscais de aquisição, cumpre esclarecer que, nos levantamentos quantitativos amplamente utilizados pela Fiscalização, conforme disposto no art. 194 do RICMS/02, considera-se primeiramente as entradas para em seguida registrar as saídas.

Considerando que o contribuinte apesar de intimado mediante os AIAFs nºs: 10.000.016.006-70 (fls.12) e 10.000.012.355-21 (fls. 15), Intimações nºs: 240/16 (fls.18) e 523/15 (fls. 21) a apresentar os Livros de Movimentação de Combustíveis – LMC não os apresentou, inicialmente as notas fiscais de aquisição de combustíveis foram lançadas com a mesma data de emissão/saída do fornecedor.

Esclareça-se que combustíveis são classificados pela Organização das Nações Unidas como produtos perigosos. Estes são divididos em nove classes de risco, sendo que os combustíveis estão inseridos na Classe 3 – Líquidos Inflamáveis. O transporte desses produtos possui regras definidas em acordos internacionais como a Convenção de Basiléia da qual o Brasil faz parte conforme Decreto nº 875/93.

Nesse diapasão, o veículo que transporta tais produtos não pode permanecer carregado nas margens de rodovias, áreas habitadas e de proteção ambiental, portanto não é permitido estacionar o caminhão carregado de combustível por dois, três dias aguardando a venda do estoque existente no tanque de armazenamento até obter espaço para o descarregamento devido ao alto risco de acidentes.

Não obstante, procedeu-se a análise do banco de dados de notas fiscais eletrônicas, verificando a utilização de cada veículo transportador a cada dia, alterando as datas de acordo com o prazo de validade previsto no art. 58, Anexo V do RICMS/02 para o transporte de combustíveis, de maneira mais favorável à Autuada.

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 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.

A Defesa alega que ocorreram situação em que no mesmo dia foram apuradas diferenças de saídas e entradas desacobertas”, citando como exemplo o dia 19/12/13.

Registra-se por oportuno, que nos arquivos contidos nos CD de fls. 35, 439 e 991, tal situação não ocorreu. Vale destacar que no período de 08/12/13 a 18/12/13 a impressora fiscal esteve em manutenção conforme informado pela Autuada e pelo Atestado de Intervenção Técnica Eletrônico – ECF de fls. 204. Neste caso o contribuinte está obrigado a emitir a nota fiscal de venda a consumidor, nos termos do art. 16, inciso I, alínea “a”, Anexo VI do RICMS/02, no entanto não o fez:

**Art. 16** - O estabelecimento usuário de ECF, nas situações abaixo descritas, deverá emitir:

I - Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, preenchida manualmente, para comprovação de saída de mercadoria:

a - na hipótese de ocorrência de anormalidade que impedir o funcionamento do ECF e haja impossibilidade de sua substituição;

Não obstante, acatando as alegações da Autuada, a Fiscalização reformulou o Auto de Infração excluindo as diferenças daquele período, conforme Termo de Rerratificação de fls. 427/428.

Também não procede a alegação de não terem sido consideradas as perdas e sobras decorrentes de variação de temperatura, transportes, dentre outros.

Verifica-se conforme planilhas de fls. 140 e 142 de Etanol, 145 e 147/148 de Gasolina Comum, 151 e 153, Gasolina Aditivada, às fls. 446/447, 449, 456/457, 459/460, 467/468, 470 (relativas à primeira rerratificação), e de fls. 999/1.000, 1.002, 1.009/1010, 1.012/1.013, 1.020/1.021 e 1.023 (referentes à segunda rerratificação), bem como nas mídias eletrônicas (CDs) anexados aos autos, onde ficou demonstrado que a Fiscalização apurou percentual de perdas de 0,6% (seis décimos por cento) admitido como normal pela ANP – Agência Nacional do Petróleo Gás Natural e Biocombustíveis.

A Defesa sustenta que nas entradas interestaduais de mercadorias (combustíveis) desacoberta de documentação fiscal, o ICMS não seria devido, pois estaria sob a égide da imunidade ao teor do art. 155, inciso X, alínea “b” da CR/88.

Todavia razão não lhe assiste.

O Auto de Infração em exame não versa sobre exigência de ICMS em operação interestadual, tendo em vista a não incidência do imposto nos termos do art. 155, inciso II, § 2º, incisos X, alínea “b” c/c inciso XII, alínea “h”, § 4º, inciso I todos

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

da CR/88, bem como art. 7º, inciso III da Lei nº 6.763/75 c/c art. 5º do RICMS/02, confira-se:

**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;

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

Na realidade, a presente autuação versa sobre exigências de ICMS/ST incidente nas operações internas promovidas até o consumidor final, cuja responsabilidade pelo recolhimento é atribuída ao remetente da mercadoria derivada de petróleo, nos termos do art. 1º, art. 6º, art.; 9º, inciso I, § 1º todos da Lei Complementar (LC) nº 87/96 e Convênio ICMS nº 110/07, examine-se:

LC 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.

(...)

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Convênio ICMS 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:

Não sendo o imposto recolhido pelo remetente da mercadoria, a responsabilidade é atribuída ao destinatário em operação interestadual com petróleo, lubrificante e combustíveis líquidos ou gasosos nos termos do art. 22, §§ 8º, 21 da Lei nº 6.763/75, veja-se:

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

...

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.

Considerando que a Autuada recebeu mercadorias (combustíveis) desacobertas de documento fiscal, portanto, sem a retenção do ICMS/ST, é responsável pelo imposto, em consonância ao art. 75, Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

**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.

Os Impugnantes questionam o percentual da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, pugnam pela aplicação do redutor previsto na alínea “a” do citado artigo da mencionada lei, pois em se tratando de penalidade, em caso de dúvida, deve-se adotar a interpretação mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN. Os dispositivos em questão preveem:

Lei nº 6.763/75

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 desacoberta de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

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

(...)

CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Entretanto, sem razão a Defesa, uma vez que o redutor previsto na alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75 somente se aplica quando a apuração do crédito tributário ocorrer com base, exclusivamente, em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte, o que não ocorreu no presente caso.

Registra-se por oportuno que a Autuada foi intimada a apresentar o livro de Movimentação dos Combustíveis – LMC, de escrituração obrigatória nos termos da legislação ANP – Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC nº 26/92, livro de Estoque de Combustíveis, bem como cópias dos DANFES de aquisição de combustíveis no período autuado. Entretanto não apresentou o LMC, solicitou prorrogação do prazo, o que foi indeferido pela Fiscalização, conforme verifica-se pelo Termo de Intimação nº 579/15, (fls. 27).

Quanto à aplicação do art. 112 do CTN, suscitado pela Defesa, razão não lhe assiste.

Ensina a ilustre Professora Maria de Fátima Ribeiro que o art. 112 do CTN, “traz consigo uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato ao conceito da norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal *in dubio pro reo*.” RIBEIRO, Maria de Fátima. Comentários ao Código Tributário Nacional (arts.96 a112), NASCIMENTO, Carlos Valder do. PORTELLA, André (Coord.), 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 229.

Todavia, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento do fato apurado pelo Fisco à norma por ele invocada para sustentar o lançamento.

A Defesa contesta o valor da Multa de Revalidação previsto no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e requer a aplicação dos redutores previstos no art. 53, §§ 9º e 10º da retrocitada lei.

Destaca-se que o § 9º do art. 53 da Lei 6.763/75 dispõe sobre os percentuais de redução a serem aplicados às multas previstas nos incisos I, II IV do caput do citado artigo, dependendo do momento em ocorrer o pagamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para o caso em exame, poderá ser aplicado o percentual de 45% (quarenta e cinco por cento) do valor da multa, desde que o pagamento seja efetuado antes de o crédito tributário ser inscrito em dívida ativa, veja-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 9º As multas previstas nos incisos I, II e IV do caput deste artigo poderão ser pagas com as seguintes reduções, observado o disposto no § 10 deste artigo:

I - a 20% (vinte por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer no momento da ação fiscal;

II - a 27% (vinte e sete por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer no prazo de dez dias do recebimento do Auto de Infração;

III - a 35% (trinta e cinco por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer após o prazo previsto no inciso II e até trinta dias contados do recebimento do Auto de Infração;

IV - a 45% (quarenta e cinco por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer após o prazo previsto no inciso III e antes de sua inscrição em dívida ativa.

**Ressalta-se que os recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso II do CTN.**

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;”

Logo, uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário, em razão de pendência de reclamação ou recurso administrativo é vedada à Fiscalização a inscrição do crédito tributário em dívida ativa e executar, por meio do Poder Judiciário, seus direitos, nos termos do art. 104 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto 44.747/08, enquanto durar o Contencioso Administrativo Fiscal, confira-se:

Art. 104. O crédito tributário, cujo pagamento não for realizado no respectivo vencimento, sujeita-se à cobrança administrativa, disciplinada em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

(...)

§ 1º A cobrança administrativa não ultrapassará 30 (trinta) dias contados do vencimento do prazo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para impugnação ou para pagamento com redução de multas ou da decisão irrecorrível na esfera administrativa, findos os quais deverá o PTA não liquidado ou que não tenha sido objeto de parcelamento ser encaminhado à Advocacia-Geral do Estado para inscrição em dívida ativa e execução judicial.

Por fim, cumpre registrar, que a redução da Multa de Revalidação com base no art. 53, §10º da Lei nº 6.673/75, refere-se ao crédito tributário de natureza não contenciosa, assim, não se aplica ao presente Auto de Infração, confira-se:

Art. 53. (...)

(...)

§ 10. Relativamente ao crédito tributário de natureza não contenciosa, as multas a que se refere o *caput* deste artigo poderão ser pagas com as seguintes reduções: (grifou-se).

I - a 30% (trinta por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer no prazo de dez dias do recebimento do Auto de Infração;

II - a 45% (quarenta e cinco por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer após o prazo previsto no inciso I e antes de sua inscrição em dívida ativa.

Correta a inclusão do Coobrigado (responsável solidário), no polo passivo da obrigação tributária em face das disposições do art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21 § 2º, inciso II da Lei 6.763/75, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, confira-se:

CTN

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.

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:

...

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Portanto, as irregularidades apuradas nesta autuação (entradas e saídas desacobertas) ocorreram com o conhecimento e concordância do sócio administrador da empresa.

A Representação Fiscal para Fins Penais foi lavrada de acordo com a Lei nº 8.137/90 tendo em vista a apuração de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal por meio Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, examine-se:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (grifou-se)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

(...)

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Registra-se, por oportuno, que a retrocitada representação será encaminhada ao Ministério Público nos termos do art. 83 da Lei nº 9.430/96 depois de proferida a decisão final na esfera administrativa, veja-se:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010). (Grifou-se).

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011). (Grifou-se)

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. (Renumerado do Parágrafo único pela Lei nº 12.382, de 2011).

Em relação aos juros de mora, os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo e sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:

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.

A cobrança dos juros de mora também está disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se)

O art. 113 do CTN afirma que *“a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”,* bem como que *“a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”*.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que *“o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”*.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que somente o imposto, se devido, estaria sujeita aos juros de mora.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).

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

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886  
MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, observada as reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes constantes do Auto de Infração em comento.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, 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 das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 427/431 e 978/981. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Ivana Maria de Almeida e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 27 de setembro de 2018.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Relator**

CS/MR