

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.995/18/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000284170-79  
Impugnação: 40.010138688-88, 40.010138689-69 (Coob.), 40.010140233-93 (Coob.)  
Impugnante: Auto Posto Bonfante Ltda  
IE: 001111289.00-41  
Irineu Bonfante (Coob.)  
CPF: 245.499.160-87  
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 - ELEIÇÃO ERRÔNEA.** Imputação de responsabilidade, na condição de codevedores solidários, a pessoas que não figuravam como sócio-administrador em todo o período autuado. Tendo presente a disciplina legal de regência do instituto da solidariedade no Código Tributário Nacional – art. 124 e art. 125 – incabível a manutenção dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária.

**MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatada, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID, a ocorrência de entrada e 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 III do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST, relativo às operações de entrada de mercadorias desacobertadas, acrescido da Multa de Revalidação (em dobro), prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, observado o § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75. Nas ocorrências de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, exigiu-se apenas a citada multa isolada. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, em razão de acolhimento parcial das razões de defesa e para adequar referida Multa Isolada, quando necessário, ao limite máximo previsto no novel inciso I do § 2º do mesmo art. 55, conforme redação dada pela Lei nº 22.796/17, com respaldo na retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN. Corretas as exigências remanescentes.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada promoveu entradas e saídas de mercadorias (combustíveis: etanol, gasolina comum e óleo diesel) desacobertas de documentação fiscal, no período de fevereiro de 2012 a dezembro de 2014.

As irregularidades foram constatadas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, por exercício fechado. Para execução do levantamento foram utilizadas as informações de saídas de mercadorias, extraídas da impressora fiscal marca Bematech modelo MP-2100 TH-FI nº BE050975610000055097, e de entradas de mercadorias, obtidas das notas fiscais eletrônicas de aquisição de combustíveis.

Na falta da informação dos estoques iniciais, o Fisco considerou os tanques cheios, de acordo com a capacidade máxima de armazenamento do tanque de cada combustível.

Exigências de ICMS/ST sobre as entradas desacobertas, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, observado o disposto no § 2º do mesmo artigo, da citada lei, vigente à época dos fatos geradores. Para as saídas desacobertas exigiu-se somente a referida multa isolada.

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária os sócios-administradores, na condição de Coobrigados (responsáveis solidários), nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, em relação ao respectivo período de atuação.

Inconformada, a Autuada e o Coobrigado Marlon Pereira Gomes apresentam em conjunto, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 73/95, juntando documentos às fls. 96/117, inclusive a comprovação de recolhimento da taxa de expediente, conforme DAE de fls. 107/108.

O Coobrigado Irineu Bonfante também apresenta, tempestivamente, sua Impugnação de fls. 119/130.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, o Fisco retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 151, alterando o levantamento quantitativo, para excluir alguns lançamentos em duplicidade e alterar o CFOP de uma nota fiscal (de 5000 para 2652, referente a aquisição de cinco mil litros de Diesel S-50), o que resultou em redução do crédito tributário.

Para demonstrar o levantamento reformulado, o Fisco elabora novos anexos do Auto de Infração (Rerratificação), da seguinte forma:

- Anexo IX – CD – Planilhas do Levantamento (fls. 155 e 192);
- Anexo X – Planilhas Etanol (fls. 156/162);
- Anexo XI – Planilhas – Gasolina Comum (fls. 163/170);
- Anexo XII – Planilhas – Diesel – S-500 (fls. 171/182);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo XIII – Planilhas – Diesel – S-50 (fls. 183/188);
- Anexo XIV – Relação dos Códigos MD5 e SHA1 dos Arquivos Anexos (fls. 189/191).

Regularmente cientificado sobre a retificação, o Coobrigado Irineu Bonfante adita sua impugnação às fls. 196/204, ratificando os termos da defesa inicial.

Da mesma forma, a Autuada e o Coobrigado Marlon Pereira Gomes aditam a impugnação às fls. 206/210, reiterando os termos da impugnação inicial e acrescentando o entendimento de que não é lícito o Fisco reformular o lançamento após apresentação de defesa.

O Fisco, em manifestação de fls. 214/223, refuta as alegações da Defesa, pugnano pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 151/192.

De acordo com o “Termo de Remessa de PTA” de fls. 227, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CC/MG, por intermédio do Núcleo de Atendimento, Triagem e Publicação – NATP, solicita a correção da data de recebimento do Auto de Infração pela Autuada e pelo Coobrigado Irineu Bonfante, a manutenção de reabertura de prazo no SICAF e, por fim, a geração do recurso de impugnação do Coobrigado Marlon Pereira Gomes.

Em razão desses procedimentos solicitados, o Fisco efetua a juntada de documentos de fls. 229/256 e abre vista aos Sujeitos Passivos, nos termos do art. 140 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Assim, a Autuada e o Coobrigado Marlon Pereira Gomes aditam novamente a impugnação às fls. 264/265, ratificando os termos das defesas anteriores.

O Fisco, por sua vez, manifesta-se às fls. 268/270, mantendo seu posicionamento anterior.

Tendo em vista a mudança de seus procuradores (fls. 273/274), a Autuada solicita, no âmbito deste Conselho, a juntada de novo aditamento de impugnação, conforme Protocolo nº 16492, de 05/09/16 (fls. 276/278).

A Assessoria do CC/MG, então, defere a juntada de tais documentos, de acordo com o Despacho de fls. 275, determinando o retorno dos autos à origem para que o Fisco manifeste-se em relação a eles, nos termos do inciso I do art. 120 do RPTA.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, o Fisco retifica novamente o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 280/281, para alterar a data de lançamento de várias notas fiscais de aquisição de combustível e, ainda, alterar os preços das mercadorias para fins de cálculo das multas isoladas (relativas às entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal), o que resultou em nova redução do crédito tributário.

Para fins de esclarecimentos no tocante às reformulações efetuadas, o Fisco formula os seguintes anexos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo I – Notas Explicativas – LEQFID (fls. 286/292);
- Anexo II – Relatórios de Alteração de Datas das Notas Fiscais de Entradas (fls. 293/337);
- Anexo III – CD – Relatórios do LEQFID (fls. 338/339);
- Anexo IV – Relação dos Códigos MD5 e SHA1 dos Arquivos Anexos – CD (fls. 340/344);
- Anexo V – Planilhas Etanol (fls. 345/358);
- Anexo VI – Planilhas Gasolina Comum (fls. 359/373);
- Anexo VII – Planilhas Diesel S-500 (fls. 374/395);
- Anexo VIII – Planilhas – Diesel S-50 (fls. 396/401);
- Anexo IX – Notas Fiscais (fls. 402/1063).

Embora todos os Sujeitos Passivos tenham sido devidamente notificados da reformulação, somente a Autuada adita sua impugnação às fls. 1073, reiterando os termos das impugnações precedentes.

Ato contínuo, o Fisco manifesta-se às fls. 1076/1081, requerendo a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação de fls. 280/1071.

Considerando alguns pontos observados nas reformulações fiscais, a Assessoria do CC/MG resolve determinar a diligência de fls. 1083/1084, que resulta na terceira reformulação fiscal do lançamento, desta vez para aumentar o crédito tributário, conforme “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 1086/1087, tendo em vista a inclusão/exclusão de alguns cupons fiscais do levantamento quantitativo.

Na oportunidade, o Fisco apresenta os seguintes anexos:

- Anexo I – Notas Explicativas – LEQFID (fls. 1091/1097);
- Anexo II – Relatórios de Inclusão/Exclusão de Cupons Fiscais (fls. 1098/1117);
- Anexo III – CD – Relatórios do LQFID (fls. 1118/1119);
- Anexo IV – Relação dos Códigos MD5 e SHA1 dos Arquivos Anexos – CD (fls. 1120/1125);
- Anexo V – Planilhas Etanol (fls. 1126/1139);
- Anexo VI – Planilhas Gasolina Comum (fls. 1140/1155);
- Anexo VII – Planilhas Diesel S-500 (fls. 1156/1177);
- Anexo VIII – Planilhas – Diesel S-50 (fls. 1178/1181);
- Anexo IX – Intimação e Relatório GX Consultoria em Sistemas (fls. 1182/1203).

Reaberta vista, a Impugnante/Autuada comparece às fls. 1223, alegando que recebeu apenas a informação, mediante ofício, da ocorrência de nova reformulação fiscal.

Assim, requer que lhe seja fornecida toda a documentação relativa à reformulação do crédito tributário, inclusive as planilhas demonstrativas pertinentes.

Após ser novamente cientificada da reformulação fiscal de fls. 1086/1087, desta vez, acompanhada de todos os anexos correspondentes aos demonstrativos da terceira retificação do crédito tributário, a Impugnante/Autuada ratifica, às fls. 1235, os termos da impugnação inicial e aditamentos já carreados aos autos.

Tendo em vista a nova redação do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, dada pela Lei nº 22.796, de 28 dezembro de 2017, e em conformidade com a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, o Fisco reformula mais uma vez o lançamento, para limitar a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, a duas vezes o valor do imposto incidente na operação, resultando em redução do crédito tributário, nos termos do Parecer 0185/2018 de fls. 1237 e das planilhas de fls. 1238/1256.

Embora tenham sido devidamente cientificados dessa última reformulação fiscal, os Sujeitos Passivos não comparecem aos autos, enquanto o Fisco manifesta-se às fls. 1273/1278.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 1280/1315, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário de fls. 155/192, 280/1063, 1086/1203 e 1237/1256.

---

## **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar**

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

Os Impugnantes requerem nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que a Contribuinte não acompanhou, e nem foi intimada a acompanhar, o processo de leitura, gravação, autenticação e “degravação” dos arquivos eletrônicos extraídos da impressora fiscal, que serviram de base para a autuação, o que, nos seus entendimentos, representa vício insanável.

Contudo, conforme bem esclarecido pelo Fisco em manifestação fiscal, não procede essa alegação, uma vez que a cópia indicada pela Defesa é dos arquivos da MFD – Memória de Fita Detalhe, gerados conforme Convênios ICMS nºs 16/03 e 137/06, gravados na Impressora Fiscal, nos termos do Ato COTEPE/ICMS nº 17/04.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, a cópia foi feita na presença da funcionária Tânia Aparecida Pompeu, gerente do estabelecimento autuado, conforme documento de fls. 64.

Quanto ao acompanhamento da “degravação” dos arquivos, o Fisco responde que também é infundada a alegação dos Impugnantes, uma vez que foi fornecida cópia dos mesmos arquivos copiados com os respectivos códigos de autenticação MD5 após a finalização do trabalho.

Foi ressaltado, também, que tais arquivos são de apresentação obrigatória e mensal no SINTEGRA ou no SPED Fiscal.

O Fisco acrescenta que:

No período em que o contribuinte estava obrigado a entregar o arquivo SINTEGRA, estes registros de vendas diárias devem fazer parte dos 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 2.0.14, disponível no site da SEF: □.

Assim, não se trata de cópia de arquivos extraídos de computadores da 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, sendo que, se não for, implica concluir que a Contribuinte presta informações incompletas por meio dos arquivos SPED.

Verifica-se, então, que os arquivos em questão são de transmissão obrigatória, não necessitando de acompanhamento da Contribuinte no processo de gravação e “degravação”.

Noutra vertente, a Defesa questiona a validade do presente trabalho, afirmando que o Fisco não pode arbitrar o estoque de mercadoria, pois, no seu entendimento, o presente caso não se enquadra em nenhuma hipótese prevista no art. 148 do CTN, que autoriza a realização do arbitramento.

Explica que apresentou ao Fisco esclarecimentos e justificativas pela não apresentação dos documentos solicitados, conforme resposta de intimação constante às fls. 20 dos autos, em que a Contribuinte informa que estava impossibilitada por motivo de força maior, pois os equipamentos de uso do estabelecimento, computador e impressora fiscal foram apreendidos pela Polícia Federal, ficando em dificuldade de apresentar as informações solicitadas (estoques).

Reclama que, mesmo assim, o Fisco não considerou tais informações, juntando, ainda, uma extensa relação de notas fiscais de entradas e saídas de difícil compreensão, podendo ser caracterizado como cerceamento de defesa.

Assevera que o Auto de Infração “*não demonstra de maneira a possibilitar ampla defesa e o contraditório, como arbitrou os valores cobrados, não podendo prosperar a autuação, pois cria irrealdade jurídica, que não se coaduna com os princípios norteadores da atividade tributária, em especial o da legalidade e tipicidade tributária, na medida em que não demonstrada ocorrência de fato gerador apto a incidência da taxa ora colocada em discussão*”.

No entanto, improcedente, também, esses argumentos da Defesa.

Segundo os comentários do Fisco, a legislação da ANP, por meio da Portaria DNC nº 26 de 13/11/92, 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, sendo que tal informação é obrigatória, também, na escrituração do SPED fiscal, que, inclusive, não consta dos arquivos entregues ao Fisco.

Assim, tendo em vista a falta da informação, tanto nos arquivos SINTEGRA/SPED, quanto no não atendimento da Intimação nº 0521/2015 e do AIAF de fls. 11, o Fisco, para elaborar o levantamento quantitativo financeiro diário, arbitrou o estoque inicial pelo volume que representa a capacidade total de armazenamento dos tanques de cada combustível, considerando-os cheios no início do período fiscalizado.

Destaca-se que tal procedimento apenas beneficiou a Autuada na medida em que, enquanto esse estoque inicial não foi consumido, não surgiu nenhuma diferença.

Conforme observado pelo Fisco:

As irregularidades surgiram cerca de dois meses após o início do levantamento quando tais estoques já tinham sido vendidos. Daí por diante, as diferenças foram uma constante até o final. Portanto, em nenhum momento, conforme pode-se observar nas planilhas o contribuinte foi penalizado pelo arbitramento ao contrário se, se tivesse considerado zerados desde o início, as entradas desacobertas ocorreriam imediatamente.

Portanto, ao contrário do alegado pela Defesa, correto o procedimento do Fisco, ao arbitrar os estoques iniciais dos combustíveis objeto de autuação, diante da omissão da Contribuinte em relação a tais valores, com fulcro no art. 148 do CTN.

Ressalta-se, ainda, que não há cabimento na alegação de que as notas fiscais de entradas e saídas são de difícil compreensão.

Além de todas as notas fiscais de entrada se encontrarem acostadas aos autos, comprovando claramente as operações realizadas, os cupons fiscais foram extraídos dos arquivos da MFD – Memória de Fita Detalhe, gerados pela própria Contribuinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se, por oportuno, que 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.

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. Cabe a eles a comprovação de suas alegações.

Registra-se, ainda, que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Impugnantes todos os prazos legalmente previstos para apresentar a defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Em aditamento à impugnação, os Impugnantes afirmam que não é lícito ao Fisco reformular o PTA a cada ato de defesa do contribuinte, devendo ser declarado nulo o lançamento em face das falhas apontadas na impugnação inicial.

Entretanto, mais uma vez não assiste razão à Defesa, tendo em vista que o processo tributário administrativo, pela busca da verdade material dos fatos, bem como pelo princípio do contraditório e da ampla defesa, possibilita a reformulação do lançamento, para a devida correção do Auto de Infração após o recebimento das alegações do contribuinte, nos termos do art. 120 do RPTA:

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

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

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou

pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

Ademais, o levantamento quantitativo financeiro é um procedimento que, com base nos documentos fiscais pertinentes, apura exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas pela Contribuinte e o estoque existente diariamente, cujo resultado é inquestionável, cabendo à Impugnante, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento, para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções, o que, de fato, ocorreu no momento da Defesa apresentada nestes autos.

Conforme será demonstrado na análise de mérito, o presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado.

Pelo exposto, rejeita-se as arguições de nulidade do lançamento.

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

Os Impugnantes pleiteiam a produção de prova pericial, como forma de comprovar suas alegações.

Para tanto formulam os quesitos de fls. 92/94 dos autos, reiterados às fls. 208/210, que, em síntese, questionam o seguinte:

- se existe, no Levantamento Quantitativo, cupom fiscal cancelado e quais seriam;
- se existe cupom fiscal superior a 400 litros de combustível e quais seriam;
- se há evidência de erro na emissão ou falha no sistema em relação a alguns cupons fiscais de 1.000 litros;
- se existe erro de fórmula no lançamento da NF 011654 no levantamento quantitativo;
- se, da extração da leitura da memória fiscal do ECF, poderia ocorrer a duplicidade de cupom fiscal;
- se o Fisco pode glosar o volume de combustível disponível, sem levar em consideração o volume de vendas realizadas no dia;
- se, considerando o horário de carregamento e descarregamento, haveria alteração no Levantamento Quantitativo.

É cediço que, 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.

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 materiais carreados aos autos pelo Fisco, bem como pelos próprios Impugnantes, revelam-se suficientes para a elucidação das questões.

Importante registrar que a técnica fiscal adotada tratou do cotejo diário entre as vendas realizadas pela Contribuinte e as entradas de mercadorias, observando sempre a capacidade máxima dos tanques de combustíveis, o que levou à apuração das diferenças objeto deste Auto de Infração.

Dessa forma, o exame pericial no presente caso se mostra absolutamente desnecessário, na medida em que os quesitos propostos têm respostas no conjunto probatório acostado aos autos pelas partes ou prescindem de análise de um *expert*.

Destaca-se que os esclarecimentos solicitados em relação à Nota Fiscal nº 011654, de 20/10/12, relativa à aquisição de diesel, já se encontram nos autos, uma vez que o Fisco, ao constatar o equívoco de lançá-la no levantamento como se fosse “saída de mercadoria”, efetuou imediatamente a correção, conforme rerratificação de fls. 151.

Aliás, nota-se que os Impugnantes desejam que o Perito tente fazer provas que eles deveriam ou poderiam ter trazido aos autos e não o fizeram.

Vale repisar que o presente trabalho trata de levantamento quantitativo de mercadorias, consoante art. 194 do RICMS/02, cuja performance verifica o resultado das operações realizadas quanto ao aspecto quantitativo, aferindo as compras, vendas e estoques.

Nesse sentido, cabe, exclusivamente, aos Impugnantes apontar eventuais erros, caso existentes, em seus registros e noticiá-los ao Fisco.

Ressalta-se que todos os questionamentos apontados pelos Impugnantes, nas inúmeras oportunidades a eles concedidas, foram devidamente analisados e, quando pertinente, foram considerados em novo levantamento quantitativo, conforme já comentado.

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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Assim, indefere-se o pedido de prova pericial, com fulcro na norma ínsita no art. 142, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “c” do RPTA:

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;

(...)

c) considerado meramente protelatório.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, o presente lançamento decorre da constatação de que a Autuada promoveu entradas e saídas de mercadorias (combustíveis: etanol, gasolina comum e óleo diesel) desacobertas de documentação fiscal, no período de fevereiro de 2012 a dezembro de 2014.

Exigências de ICMS/ST sobre as entradas desacobertas, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, observado o disposto no § 2º do mesmo artigo, da citada lei, vigente à época dos fatos geradores. Para as saídas desacobertas, exigiu-se somente a referida multa isolada.

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária os sócios-administradores, na condição de Coobrigados (responsáveis solidários), nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, em relação ao respectivo período de atuação, assim especificado:

- até 20/02/13 – Irineu Bonfante – CPF 245.499.160-87;

- a partir de 21/02/13 – Marlon Pereira Gomes – CPF 166.603.998-52.

O Fisco demonstra que, de acordo com os documentos de fls. 23/31, a alteração contratual para mudança de quadro societário, em que Irineu Bonfante (sócio-administrador) e demais sócios saíram da sociedade, a qual passou a ser administrada por Marlon Pereira Gomes, foi deferida pela Junta Comercial do Estado de Minas Gerais-JUCEMG em 21/02/13.

As irregularidades foram constatadas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, por exercício fechado, procedimento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo Sujeito Passivo, nos termos do art. 194, inciso III 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:

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

Para execução do levantamento, foram utilizadas as informações de saídas de mercadorias extraídas da impressora fiscal marca Bematech modelo MP-2100 TH-FI nº BE050975610000055097, conforme cópia do Termo de leitura e gravação da MF e MFD constante às fls. 64 (Anexo VII do Auto de Infração), e de entradas de mercadorias obtidas das notas fiscais eletrônicas de aquisição de combustíveis.

Cumpra comentar que, antes da execução do LEQFID, o Fisco intimou a Autuada a apresentar os Livros de Movimentação de Combustível-LMC e Estoque de Combustíveis, conforme Intimação nº 0521/2015 (fls. 13), a qual não foi devidamente atendida.

Na falta da informação dos estoques iniciais, o Fisco, em benefício da Autuada, considerou os tanques cheios, de acordo com a capacidade máxima de armazenamento do tanque de cada combustível:

- Etanol – 10.000 (dez mil) litros;
- Gasolina Comum – 20.000 (vinte mil) litros;
- Diesel S-500 – 15.000 (quinze mil) litros.

Segundo as informações do Fisco, no período em que a Autuada comercializou diesel S-50, o armazenamento foi feito no mesmo tanque que era utilizado para o diesel S-500.

Assim, o Fisco apurou as irregularidades de entrada e saída das citadas mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, que se encontram demonstradas, inicialmente, antes das reformulações fiscais, nos Anexos III (etanol), IV (gasolina comum), V (diesel S-500) e VI (diesel S-50) deste Auto de Infração, às fls. 33/62, com a apuração do imposto, quando devido, e das multas cabíveis.

Destaca-se que a irregularidade apurada concernente à entrada de mercadoria (combustível) sem documentação fiscal tem como resultado a falta de recolhimento do ICMS/ST.

Às fls. 69, o Fisco anexou CD, contendo, além das planilhas que compõem os mencionados anexos, o levantamento quantitativo diário e a relação das notas fiscais eletrônicas de entrada, relativos a cada mercadoria objeto de autuação.

O Anexo VIII do Auto de Infração é composto pela relação dos códigos MD-5 e SHA1 de todos os arquivos elaborados pelo Fisco, constantes do referido CD.

Cabe esclarecer que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no período.

Por meio da combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), verifica-se a ocorrência de possíveis irregularidades, utilizando a seguinte equação:

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

Consiste tal roteiro em uma simples operação matemática de soma e subtração, no qual o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre à emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia, ou seja, quando ocorre estoque negativo, o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Ou ainda, se ao final de um determinado período, o levantamento quantitativo apresentar a apuração de estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo contribuinte no livro Registro de Inventário ou apurado em levantamento físico verifica-se a ocorrência de estoque desacoberto de documento fiscal, o que não foi apurado nos presentes autos.

Enquanto que, se a apuração do saldo final de estoque for maior do que o declarado pelo contribuinte, ou, de acordo com o caso concreto, o saldo final for maior que a capacidade máxima do tanque de combustível, pressupõe-se que houve saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal.

Tais ocorrências estão claramente demonstradas em todos os levantamentos efetuados pelo Fisco, em relação às mercadorias etanol, gasolina comum, diesel S-500 e diesel S-50, como no exemplo trazido pela Assessoria do CC/MG às fls. 1293.

Assim, cabe à Defesa, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento, para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções, o que, de fato, ocorreu em três oportunidades, de acordo com o que já foi relatado, tendo o Fisco promovido as retificações do lançamento, conforme se verá adiante.

Como informado pelo Fisco, na apuração das irregularidades em comento, foram excluídas as perdas no percentual de 0,6% (seis décimos por cento), que se refere a Coluna “D” das planilhas de apuração das exigências fiscais (Anexos III a VI do Auto de Infração – fls. 33/62).

Na peça de defesa inicial, os Impugnantes pontuam, em síntese, os seguintes “equivocos” detectados por eles no levantamento fiscal:

- devem ser considerados eventuais devoluções, remessas simbólicas para armazenamento, retornos, perdas, etc, entendendo que quaisquer erros nas quantidades comprometem todo o levantamento efetuado;

- não foi considerada a ocorrência de perdas e sobras decorrentes de variação de temperatura, transporte, e condições climáticas que influenciam na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quantidade de combustíveis armazenados, fato conhecido por todos e reconhecido pela ANP – Agência Nacional do Petróleo em sua legislação pertinente;

- não consta do levantamento os cupons fiscais cancelados;

- as compras das mercadorias foram registradas no início do dia, sendo que a Nota Fiscal Eletrônica tem validade de até três dias, portanto, o descarregamento poderia ter sido realizado dentro deste prazo da emissão do documento, o que desde já invalida os estoques de estoques. Acrescenta que, no mínimo, deveria considerar o descarregamento da mercadoria no final do dia, tendo em vista a distância dos fornecedores;

- existem várias vendas em duplicidade, com até 4 cupons fiscais com o mesmo número e sequência.

Para corroborar tais argumentos, os Impugnantes anexam a mídia (CD) de fls. 96, que contém o arquivo denominado “Laudo Auditoria Posto Bonfante”, em que são apontados, por amostragem, alguns supostos “erros” detectados pelo Perito no levantamento fiscal:

- afirma que houve erro na emissão de cupons fiscais de etanol, levando em consideração que não há nenhum veículo com capacidade do tanque superior a 100 litros, tais como os Cupons Fiscais de n°s 22400, de 141,59 litros, e 22406, de 462,74 litros, emitidos no dia 30/09/12, e, também, outros relacionados por amostragem de cupons fiscais de etanol emitidos no ano de 2012;

- assevera que houve duplicação do Cupom Fiscal n° 25308 com a quantidade de 139,14 litros, em 31/12/12;

- enumera os Cupons Fiscais de diesel, do dia 01/09/12, de n°s 21399, 21400 e 21401, de 1000 litros cada, entendendo que houve erro/falha do sistema, uma vez que não há veículo com tal capacidade;

- entende que houve erro ao lançar a Nota Fiscal n° 55.145 no início do levantamento quantitativo do dia 18/02/13, considerando que o descarregamento da mercadoria no estabelecimento se deu às 00:00 horas desse dia, ao argumento de que o procedimento correto deveria ser conforme o modelo de escrituração do LMC (cópia anexada ao relatório);

- apresenta cópia de contagem física feita pelo Fisco em 11/09/13 e compara com o levantamento quantitativo do mesmo período, afirmando que há divergências entre eles;

- declara que a Nota Fiscal n° 011654, de 20/10/12, refere-se a aquisição de 5.000 litros de Diesel S-50, contudo, o Fisco se equivocou efetuando o lançamento dessa nota como saída de mercadoria.

Cumprir registrar que alguns exemplos de erros apontados nesse laudo se referem a outro estabelecimento (Posto ZIP Ltda), como, por exemplo, as informações constantes às páginas 06/07 do documento, não cabendo aqui qualquer apreciação nesse sentido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, então, mediante minuciosa análise de todo o trabalho realizado, verificou que, de fato, ocorreram lançamentos em duplicidade, mas somente no dia 31/12/12, e que houve equívoco no lançamento da Nota Fiscal nº 011654 de aquisição de diesel.

Diante de tal constatação, o Fisco reformulou o crédito tributário, conforme “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 151 e planilhas de fls. 155/192, para:

1) Excluir sete itens, no total de 258,14 (duzentos e cinquenta e oito vírgula quatorze) litros de etanol, lançados em duplicidade, relativos aos Cupons Fiscais de nºs 025308 e 025312;

2) Excluir vinte e seis itens, no total de 3.361,88 (três mil e trezentos e sessenta e um vírgula oitenta e oito) litros de gasolina comum, lançados em duplicidade, relativos aos Cupons Fiscais de nºs 025302, 025303, 025305, 025306, 025307, 025309, 025310, 025311, 025312 e 025313;

3) Alterar o CFOP de 5000 (saída) para 2652 (entrada), lançado para a Nota Fiscal nº 011654, de 20/1012, relativa à aquisição de 5.000 (cinco mil) litros de diesel S-50.

Quanto à alegação de que existem vendas em duplicidade com mesmo número e sequência, o Fisco faz a observação de 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*”.

Referida situação pode ser ilustrada pelas operações trazida pela Assessoria do CC/MG às fls. 1295.

Relembrando, vale trazer a outra observação do Fisco de que “*os Cupons Fiscais que realmente apareceram em duplicidade ocorreram apenas no dia 31/12/2002, sendo excluídos 7 (sete) Cupons Fiscais de Etanol e 26 (vinte e seis) de Gasolina Comum na rerratificação do Auto de Infração fls. 151*”.

Assim, considerando os esclarecimentos fiscais e o fato de que os Impugnantes trouxeram apenas alegações, mesmo que pontuadas em relatório de auditoria, mas desacompanhadas qualquer documento comprobatório que demonstrasse o alegado, verifica-se correta a conclusão do Fisco de que tais operações representam saídas efetivas, inclusive em relação às saídas de combustíveis com quantidade superior a 100 litros, conforme as seguintes explicações:

Em relação aos CF que apresentam quantidades superiores a 100 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 14/04/2008 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.** (Destacouse).

Outra questão pontuada pela Impugnante/Autuada é de que “*o fato gerador do tributo supostamente devido está fora do alcance da norma tributária*”.

Afirma que, de acordo com o art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal/88, é inconstitucional a cobrança do ICMS em operações interestaduais de combustíveis, concluindo, assim, que “*as operações, envolvendo produtos e subprodutos petroquímicos, não são passíveis de incidência do tributo quando a venda for a outro estado da federação*”.

Acrescenta que essa regra é aplicável ao caso em tela.

Contudo, a presente autuação não trata de cobrança de ICMS em operação interestadual, em que, de fato, não incide o imposto, nos termos do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da CF/88, bem como no art. 7º, inciso III, da Lei nº 6.763/75 e no art. 5º, inciso IV do RICMS/02.

Trata-se de exigência de ICMS/ST, correspondente às operações praticadas até o consumidor final, que é atribuída ao remetente substituto tributário de combustível derivado de petróleo, nos termos dos arts. 6º e 9º, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, do Convênio ICMS nº 81/93, nos arts. 102 e 199 do CTN e no Convênio ICMS nº 110/07.

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 dos §§ 8º e 21 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

§ 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Originariamente, o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS é o contribuinte eleito pelo legislador como substituto tributário. Entretanto, se este imposto não é retido pelo substituto, aquele que recebeu a mercadoria sem a devida retenção é responsável pelo recolhimento do imposto não pago, como no caso dos autos em que se constatou a entrada de combustível sem documentação fiscal, portanto sem o recolhimento do ICMS/ST devido, conforme disposto nos §§ 18 e 19 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 22 - (...)

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19 - Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

Dessa forma, autorizado que foi pela legislação que rege a matéria acima reproduzida, o imposto devido por substituição tributária nas operações com combustíveis está sendo exigido da empresa autuada, na qualidade de responsável solidário, por ter recebido a mercadoria sem documento fiscal e, por consequência, sem a devida retenção e recolhimento do imposto devido.

Quanto a outras alegações dos Impugnantes, vale reproduzir aqui as contrarrazões apresentadas pelo Fisco em sua manifestação fiscal, que derrubam os respectivos argumentos de defesa:

No levantamento não foram consideradas devoluções, remessas para armazenamento e retornos porque não foram encontradas na base de dados da NFe nenhum documento dessas operações, conseqüentemente não ocorreram e o impugnante 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 desacobertas de Etanol, fls. 35, 36, 38 e 39, Gasolina Comum, fls. 41, 43, 44 e 47, Óleo Diesel S-500, fls. 49, 53, 54, 58 e 59, Óleo Diesel S-50, fls. 61 e 62 bem como nas planilhas de rerratificação do Auto de Infração: Etanol, fls. 158, 159, 161 e 162; Gasolina Comum, fls. 164, 166, 167 e 170; Óleo Diesel S-500, fls. 172, 176, 177, 181 e 182; Óleo Diesel S-50, fls. 184 e 185. O cálculo foi feito adotando-se o mesmo critério estabelecido pela ANP – Agência Nacional do Petróleo Gás Natural e Biocombustíveis conforme Portaria DNC nº 26 de 13/11/1992, ou seja, utilizando o percentual máximo de 0,6%.

No levantamento não foi considerado nenhum Cupom Fiscal cancelado, pois documentos cancelados não representam efetiva saída de mercadoria.

(...)

Da mesma forma não faz o menor sentido comparar uma contagem física estática feita pela fiscalização com a dinâmica do levantamento quantitativo e querer que tais números sejam idênticos.

(...)

Já no tocante à reclamação dos Impugnantes, em peça defensiva inicial e aditamento, de que o Fisco promoveu o levantamento quantitativo de forma incorreta quando registrou as compras de combustíveis no início do dia da emissão da nota fiscal, registra-se que o argumento de defesa é de que o descarregamento do combustível no reservatório do Posto não ocorre, necessariamente, no início do dia da emissão do documento fiscal, podendo ser feito no segundo ou terceiro dia, já que o prazo de validade da nota fiscal é de três dias.

Afirmam que tais fatos contaminam todo o levantamento quantitativo.

Entendem, então, que deveria ser considerado o descarregamento da mercadoria no final do dia, tendo em vista a distância dos fornecedores.

O Fisco, por sua vez, declara em sua manifestação (fls. 222) que:

“O lançamento das Notas Fiscais de compra de mercadorias lançadas no início do dia consiste em critério utilizado na técnica do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário previsto no Artigo 194 do RICMS/2002 amplamente utilizado e reconhecido uma vez que é impossível a saída física de uma mercadoria que não existe no estoque. Deve-se também salientar que se trata de levantamento diário, não importando se a mercadoria deu entrada à determinada hora mesmo porque estabelecer critério tão pormenorizado de apuração que para tanto deveria também considerar a hora de emissão do CF tornaria o levantamento extremamente detalhista. Efetivamente o levantamento é denominado ‘diário’ e não por hora”.

Conforme salientado pelo Fisco, desde 07/08/13, o prazo de validade da Nota Fiscal de combustíveis foi modificado, nos termos do Decreto nº 46.291/13, que alterou o regulamento mineiro, sendo de 24 horas, quando se tratar de álcool, e de dois dias, quando se tratar de demais combustíveis derivados ou não de petróleo, observando-se que, para os 100 Km iniciais do percurso, o prazo é de 24 horas, conforme art. 58 do Anexo V do RICMS/02, *in verbis*:

RICMS/02

Anexo V

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

**Efeitos de 15/12/2002 a 06/08/2013 - Redação original:**

"Art. 58. O prazo de validade da nota fiscal inicia-se na data de saída do estabelecimento do contribuinte, sendo o especificado no quadro a seguir:

HIPÓTESE

I - saída de mercadoria:

a) para a mesma localidade;

b) para localidade distante até 100 km (cem quilômetros) da sede do emitente;

c) quando se tratar de produtos perecíveis, cuja conservação depende de baixa temperatura, e que estejam sendo transportados em veículos não dotados de acondicionamento frigorífico, assim considerados aqueles capazes de gerar ou produzir frio, bem como de aves vivas e semoventes, independentemente das distâncias entre as localidades de origem e de destino;

d) quando se tratar de combustível, derivado ou não de petróleo;

PRAXO DE VALIDADE

- até as 24 (vinte e quatro) horas do dia imediato àquele em que tenha ocorrido a saída da mercadoria."

O Fisco comenta, também, que a falta de entrega do LMC – Livro de Movimentação de Combustíveis, devidamente escriturado e encadernado, apesar de intimado por meio do AIAF de fls. 11 e Intimação de fls. 13, não lhe permitiu o conhecimento da exata data do descarregamento do combustível nos tanques do estabelecimento fiscalizado.

Assim, foi considerada, inicialmente, a data de saída do distribuidor como a data de entrada no posto destinatário, tendo em vista que as distâncias entre os fornecedores e o estabelecimento autuado está entre 290 (Guarulhos – Três Corações) e 320 km (Paulínia – Três Corações), com tempo de viagem em torno de 5 horas, levando-se em consideração caminhões carregados de combustível.

Vale, ainda, trazer os esclarecimentos fiscais de que os combustíveis são classificados pela Organização das Nações Unidas como produtos perigosos, os quais são divididos em nove classes de risco, sendo que os combustíveis objeto de autuação 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.

Em relação ao transporte de produtos perigosos, o Decreto nº 96.044, de 18/05/88, assim regulamenta:

Art. 14. O veículo transportando produto perigoso só poderá estacionar para descanso ou pernoite em áreas previamente determinadas pelas autoridades competentes e, na inexistência de tais áreas, deverá evitar o estacionamento em zonas residenciais, logradouros públicos ou locais de fácil acesso ao público, áreas densamente povoadas ou de grande concentração de pessoas ou veículos.

§ 1º Quando, por motivo de emergência, parada técnica, falha mecânica ou acidente, o veículo parar em local não autorizado, deverá permanecer sinalizado e sob a vigilância de seu condutor ou de autoridade local, salvo se a sua ausência for imprescindível para a comunicação do fato, pedido de socorro ou atendimento médico.

§ 2º Somente em caso de emergência o veículo poderá estacionar ou parar nos acostamentos das rodovias.

Extrai-se dessa legislação que 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.

Em que pese toda essa análise fiscal, com esteio na legislação pertinente, o Fisco, após aditamentos de impugnação, examinou novamente todo o banco de dados de notas fiscais eletrônicas, cujas cópias foram acostadas aos autos às fls. 402/1063, verificando a utilização de cada veículo transportador a cada dia, e, assim, decidiu alterar as datas de acordo com o prazo de validade vigente, previsto no art. 58 do Anexo V do RICMS/02 para o transporte de combustíveis, de maneira mais favorável à Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Essas alterações estão esclarecidas no item 1 do “Termo de Rerratificação de Lançamento”, de fls. 280/281, e, principalmente, nos “Relatórios de Alteração de Datas das Notas Fiscais de Entradas”, constantes do Anexo II do referido termo (fls. 293/337 e CD de fls. 339).

Observa-se que, de fato, as alterações foram feitas de modo mais favorável à empresa autuada, como, por exemplo:

- em relação à Nota Fiscal nº 15224, referente à aquisição de etanol em 24/12/13, o Fisco lançou no levantamento quantitativo, inicialmente, na mesma data de emissão do documento fiscal, em 24/12/13, o que resultou em “saída desacobertada”, em razão de excesso de estoque (quantidade em estoque maior que o possível, pela capacidade total do tanque), conforme imagem colacionada pela Assessoria do CC/MG às fls. 1301.

Posteriormente, verificando que o mesmo veículo transportador carregou outra mercadoria no dia 26/12/13, o Fisco decidiu lançar referida nota em 25/12/13, o que resultou na eliminação total da “saída desacobertada” apurada anteriormente em 24/12/13, conforme informação às fls. 296 dos autos e imagem às fls. 1302.

Ressalta-se que, nas situações em que a alteração da data lançada no levantamento quantitativo, como quer a Defesa, deixasse de provocar qualquer alteração no crédito tributário ou que prejudicasse a Autuada, aumentando o crédito tributário, o Fisco deixou de efetuar a alteração, novamente, de forma mais favorável à Contribuinte, como, por exemplo:

- em relação à Nota Fiscal nº 17793, relativa à aquisição de etanol em 17/01/12, o Fisco deixou de efetivar a alteração que a Defesa pleiteia, uma vez que, se caso fizesse, não alteraria em nada no resultado do levantamento quantitativo, não alterando, também, o crédito tributário (fls. 294 dos autos);

- em relação à Nota Fiscal nº 18146, relativa à aquisição de etanol em 13/02/12, o Fisco não efetuou a alteração como quer a Defesa, pois, se caso fizesse, o estoque negativo de etanol aumentaria, conseqüentemente, majoraria o crédito tributário em razão de “entrada desacobertada” (fls. 294 dos autos), conforme imagem trazida pela Assessoria às fls. 1302.

Outra situação em que o Fisco não efetuou qualquer alteração na data lançada no levantamento quantitativo foi quando identificou que o mesmo transportador carregou outra mercadoria no dia seguinte, o que comprova que a mercadoria foi descarregada no estabelecimento autuado no mesmo dia da saída do fornecedor. A título de exemplo, cita-se a situação da Nota Fiscal nº 3936, relativa a aquisição de etanol em 23/12/13 (fls. 296 dos autos).

Importa comentar que, nos “Relatórios de Alteração de Datas das Notas Fiscais de Entradas” (Anexo II da segunda rerratificação fiscal), consta a informação de que o Fisco excluiu algumas notas fiscais do levantamento quantitativo, ao verificar que elas haviam sido canceladas, como, por exemplo, a Nota Fiscal nº 3078, referente a aquisição de etanol em 29/04/13 (fls. 295 dos autos), o que resultou em incremento nas ocorrências de “entrada desacobertada”, conseqüentemente, aumentando o crédito tributário, ou não resultou em qualquer alteração, como, por exemplo, em relação à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exclusão da Nota Fiscal nº 3161 de 31/05/13 (diesel), que foi cancelada pelo emitente, conforme informações de fls. 309 dos autos.

Acrescenta-se, também, que o Fisco incluiu no levantamento quantitativo a Nota Fiscal nº 15570 (fls. 321), relativa a aquisição de gasolina comum em 01/02/14, o que resultou na eliminação de “entrada desacobertada” apurada, inicialmente, no período, reduzindo o crédito tributário.

E ainda, conforme mencionado pelo Fisco às fls. 326, houve a exclusão das Notas Fiscais nºs 18722, de 13/10/14, e 18775, de 16/10/14, uma vez que a Nota Fiscal nº 18775 se refere a devolução da mercadoria constante da Nota Fiscal nº 18722, de acordo com os documentos acostados aos autos pelo Fisco às fls. 1030 e 1032, resultando em apuração de “entrada desacobertada”, conseqüentemente, em aumento do crédito tributário.

Em aditamento de impugnação, às fls. 276/278, a Defesa alega que, no levantamento quantitativo, não foram considerados os preços efetivamente praticados pela Contribuinte, os quais foram detectados pelo próprio Fisco.

Detalha que, na apuração das operações promovidas sem a emissão de documentos fiscais, o Fisco levou em consideração o valor do PMPF (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final), ao passo que o levantamento quantitativo contém o preço de venda dos combustíveis praticado pela Autuada, que é inferior ao considerado pelo Fisco, não se admitindo a utilização de valores presumidos e ou estimados para fins de levantamento fiscal.

Em decorrência de tais argumentos, o Fisco observou que deveria adequar o valor da base de cálculo, mas somente em relação às multas isoladas, conforme sua retificação de lançamento de fls. 280/1063:

Alteração do preço para fins de cálculos das Multa Isoladas:

Em substituição ao PMPF utilizado inicialmente, para a Multa Isolada pelas **entradas desacobertadas** foi aplicado o **preço médio de aquisição mensal**. Já para a Multa Isolada pelas **saídas desacobertadas**, foi utilizado o **preço médio de saídas mensais** apurado através de Cupons Fiscais. (Destacou-se).

Registra-se que, para a apuração do ICMS/ST devido e multa de revalidação, foram mantidos os valores do PMPF.

Nesse ponto, convém lembrar que só há exigência de ICMS/ST e multas de revalidação e isolada em relação à irregularidade de entrada de combustíveis desacobertada de documentação fiscal, portanto sem o recolhimento do ICMS/ST devido, conforme disposto nos § 18 e 19 do art. 22 da Lei nº 6.763/75.

Para as saídas de combustíveis desacobertadas de documentação fiscal, exigiu-se somente a multa isolada, tendo em vista que mercadorias autuadas (combustíveis) estão sujeitas ao regime de substituição tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à base de cálculo utilizada para a exigência do tributo devido, cumpre esclarecer que o imposto foi exigido tomando por base as disposições previstas na legislação para fixação da base de cálculo do imposto por substituição tributária, conforme disposto no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1, do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

### Anexo XV

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

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

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

Já o parâmetro adotado pelo Fisco após a reformulação do lançamento, de fls. 280/281, de arbitrar o valor das operações com base no valor médio destas, por seu turno, está previsto nos arts. 54, inciso IX e 194, § 4º, ambos do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 54 - Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;

(...) (Grifou-se)

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

(...)

§ 4º - Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

critério, conforme o caso, o preço unitário das saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.

Depreende-se da leitura dos dispositivos legais supracitados que o procedimento adotado pelo Fisco está correto e perfeitamente embasado na legislação tributária, não havendo que se falar em ilegalidade na determinação da base de cálculo do imposto e das multas.

Verificando que nas reformulações do lançamento, de fls. 151 e 280/281, o Fisco excluiu alguns cupons fiscais do levantamento quantitativo, a Assessoria decidiu exarar diligência, fls. 1083/1084, no intuito de obter justificativas para tal procedimento. Veja-se:

Considerando que o Fisco reformulou o lançamento, para excluir alguns cupons fiscais lançados em duplicidade, efetuar algumas alterações nos lançamentos dos documentos fiscais no levantamento quantitativo e alterar preços para fins de cálculo da multa isolada, resultando em redução do crédito tributário, de acordo com os “Termos de Rerratificação de Lançamento” de fls. 151 e 280/281.

Considerando que verificamos que alguns cupons fiscais foram excluídos do levantamento quantitativo, na segunda reformulação fiscal, como, por exemplo, os de nº 21168, 21169 e 21170, relativos a saída de diesel S-50 em 23/08/12, porém não localizamos nos autos a informação de que houve referida exclusão, bem como a motivação para tal.

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta Assessoria do CC/MG retornar os autos à origem para que o Fisco diligencie no sentido de atender o seguinte:

- 1) Confirmar se, de fato, ocorreram as citadas exclusões e apresentar a motivação que o levou a efetivá-las, mesmo que tenham sido favoráveis à Autuada;
- 2) Apresentar as mesmas informações do item 1 em relação a quaisquer outras alterações que não foram mencionadas nos “Termos de Rerratificação de Lançamento” constantes dos autos.

O Fisco, então, traz aos autos os esclarecimentos solicitados, oportunidade em que decide novamente reformular o trabalho, conforme “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 1086/1203, para:

- 1- Inclusão de Cupons Fiscais emitidos automaticamente pelo PAF-ECF conforme previsto no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Requisito XXXV, item 1 subitem C, C1 e C2 do Ato COTEPE/ICMS 21/2010 relativos aos Cupons Fiscais de 1.000 litros conforme relatório emitido pela empresa credenciada a implantar e fazer manutenções no aplicativo. Tais Cupons Fiscais não tinham sido incluídos no levantamento inicial.

2- Anexar relatório emitido pela empresa GX Consultoria em Sistemas Ltda, CNPJ nº 22.757.437/0001-07, distribuidor autorizado do PAF-ECF denominado AUTOXPART fornecido pela XPART Empreendimentos Eletrônicos Ltda, CNPJ 01.425.713/0001-60.

3- Justificar a exclusão de diversos Cupons Fiscais que não foram considerados no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LQFID, conforme relatório citado no item 2.

(...)

Registra-se que essa retificação resultou em aumento do crédito tributário pelos motivos colocados adiante.

O Fisco explica que, visualizando os arquivos Espelho da MFD contidos nos CDs do presente PTA, observou a emissão sequencial de diversos cupons fiscais de 1.000 litros, que, em princípio, deveriam ser considerados indevidos, uma vez que não foi possível encontrar uma explicação lógica para o fato.

Dessa forma, referidos documentos foram excluídos do levantamento quantitativo na segunda reformulação do crédito tributário.

Contudo, em razão da diligência determinada pela Assessoria do CC/MG, tornou-se necessária a busca de informações junto à empresa desenvolvedora do aplicativo PAF-ECF, denominado ATXPDV, a XPART EMPREENDIMENTOS ELETRÔNICOS LTDA, CNPJ 01.425.713/0001-60, por intermédio de sua Distribuidora Autorizada, a GX CONSULTORIA EM SISTEMAS LTDA/FERREIRA E COSTA LTDA, com a finalidade de justificar a emissão de tais cupons fiscais de 1.000 litros, conforme Intimação nº 0465/2017 (fls. 1183/1184).

Intimado, o técnico responsável pela empresa GX CONSULTORIA EM SISTEMAS LTDA, Sr. Francisco Douglas Errera, apresentou relatório pormenorizado acerca do funcionamento do PAF-ECF utilizado pela Autuada, nos termos do documento de fls. 1185/1203.

Assim, restaram esclarecidas as circunstâncias em que tais cupons fiscais de 1.000 litros são emitidos automaticamente pelo aplicativo, ou seja, em atendimento ao Requisito XXXV, item 1, subitem C, C1 e C2 do Ato COTEPE/ICMS 21/10:

Ato COTEPE 21, de 17 de junho de 2010

O Secretário Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, no uso das atribuições que lhe confere o art. 12, XIII, do Regimento da Comissão Técnica Permanente do ICMS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- COTEPE/ICMS, de 12 de dezembro de 1997, por este ato, torna público que a Comissão, na sua 141ª reunião ordinária, realizada nos dias 16 a 18 de Junho de 2010, em Brasília, DF, aprovou as seguintes alterações do Ato COTEPE/ICMS 06/08, de 14 de abril de 2008:

Art. 1º O Anexo I do Ato COTEPE/ICMS N° 06/08, de 14 de abril de 2008, passa a vigorar com a redação que se segue, ficando aprovada a versão 01.06 da Especificação de Requisitos do Programa Aplicativo Fiscal - Emissor de Cupom Fiscal (PAF-ECF) e do Sistema de Gestão (SG), utilizados por estabelecimento usuário de equipamento ECF:

ESPECIFICAÇÃO DE REQUISITOS DO PAF-ECF (ER+PAF-ECF)

VERSÃO 01.06

ANEXO I

REQUISITOS TÉCNICOS FUNCIONAIS

(...)

Requisito XXXV:

O PAF-ECF deve funcionar integrado com o sistema de bombas abastecedoras interligadas a computador, devendo ainda:

a) armazenar os dados capturados das bombas mantendo banco de dados destas informações conforme Requisito XXXII e atribuindo a cada registro de abastecimento capturado os seguintes "status":

a1) PENDENTE: status inicial do registro no momento da captura que deve ser mantido até que ocorra uma das situações previstas nas alíneas a2, a3 ou a4 deste item;

a2) EMITIDO CF: status que deve ser assumido quando ocorrer a emissão do Cupom Fiscal relativo ao respectivo abastecimento;

a3) EMITIDA NF: status que deve ser assumido quando ocorrer a emissão relativa ao respectivo abastecimento de Nota Fiscal manualmente ou por PED, no caso previsto nos itens 1b e 1c do Requisito XVII;

a4) AFERIÇÃO: status que deve ser assumido quando ocorrer o registro da informação de que o registro de abastecimento se refere à retirada de combustível para aferição da bomba/bico com posterior devolução do volume retirado ao tanque, devendo o PAF-ECF disponibilizar função para registrar tal informação.

b) manter a integridade das informações captadas das bombas e armazenadas nos equipamentos concentradores, assegurando a impossibilidade de que as mesmas sejam adulteradas;

c) quando do envio de comando para a emissão do documento Redução Z ao último ECF com movimento aberto no dia, enviar, imediatamente antes ou imediatamente após a emissão deste documento, conforme o comando tenha sido realizado até ou após às 02:00h do dia seguinte ao movimento, comando para impressão de um (1) Cupom Fiscal com meio de pagamento "dinheiro":

c1) para cada registro de abastecimento com o status "PENDENTE" (um CF para cada registro);

c2) para cada bico/bomba que apresente volume remanescente (maior que zero) relativo ao cálculo "EF - EI - VTACF - VTANF - AFER", onde: "EF" representa o valor do encerrante capturada da bomba no final do dia, "EI" representa o valor do encerrante capturado da bomba no início do dia, "VTACF" representa o Volume Total dos Abastecimentos efetuados no dia pelo respectivo bico, para os quais houve emissão de Cupom Fiscal, "VTANF" representa o Volume Total dos Abastecimentos efetuados no dia pelo respectivo bico, para os quais houve emissão de Nota Fiscal, e "AFER" representa o volume usado no dia para testes de aferição do bico/bomba (um CF para cada bico/bomba). Exemplo: EF = 100, EI = 50, VTACF = 40, VTANF = 5, AFER = 2 =>  $100 - 50 - 40 - 5 - 2 = 3$  (3 é o valor remanescente positivo que deve ser impresso como item no Cupom Fiscal);

Para melhor elucidação da situação, vale reproduzir, em parte, as explicações constantes do Relatório "Ocorrências Memória Fiscal Posto Bonfante" de fls. 1185/1189, especificamente às fls. 1186 (verso) e 1187 (verso):

**Ocorrência nº 03 - Geração de cupons de 1000 litros após redução Z - vários produtos - incluir**

Esse fato ocorre quando ao emitir a redução Z há uma diferença entre o valor vendido no bico na bomba, e o valor registrado na ECF. Ou seja, o PAF-ECF verifica se o que foi vendido na bomba de abastecimento condiz com o que foi registrado na ECF.

Em alguns dias foi detectado que o volume vendido na ECF não correspondia com a venda total da bomba.

(...)

Portanto, o sistema automaticamente (seguindo as regras do PAF-ECF) verifica a diferença e automaticamente imprime os cupons com a diferença.

Há uma regra de limite de emissão de quantidade na ECF, sendo limitado a 9.999,999 unidades. Por precaução e evitar que o cupom seja cancelado indevidamente, o sistema ATXPDV tem como padrão emitir a diferença em múltiplos de 1000 mil, deixando a sobra da diferença de mil para o último cupom".

(...)

Esse fato da ocorrência 3 ocorreu por diversas vezes e em alguns casos ultrapassando valores que corresponde a 5, 6 e até mais cupons de 1000 litros.

Portanto, nesse caso da ocorrência três, essas vendas realmente ocorreram, pois a diferença dos encerrantes iniciais e finais comprovam que ocorreu a venda nas bombas abastecedoras, mas que não foi realizado a venda da mesma na ECF.

Constatando, então, que esses cupons fiscais de 1000 litros, correspondentes à “Ocorrência 3” classificada pela empresa desenvolvedora do sistema, representam uma efetiva venda de mercadoria (combustível), o Fisco retornou tais documentos ao levantamento quantitativo, apurando novo crédito tributário.

Também com base no citado Relatório “Ocorrências Memória Fiscal Posto Bonfante” de fls. 1185/1189, o Fisco inseriu novamente no levantamento quantitativo os cupons fiscais de 1000 litros emitidos à empresa Consterra Locação de Máquina, que, da mesma forma, correspondem a uma efetiva venda de combustível realizada pela Contribuinte, cujas operações foram classificadas como “Ocorrência 2”.

Por outro lado, as “Ocorrências 1, 4 e 5”, constantes do referido Relatório, demonstram os cupons fiscais de 1000 litros que não correspondem a uma efetiva saída de mercadoria do estabelecimento autuado, em razão de “falha na implantação (ou reinstalação) do software do PAF-ECF”, “alteração de encerrantes” e “incremento da casa de milhão”, respectivamente.

Portanto, tais operações que já haviam sido excluídas pelo Fisco na segunda reformulação não foram reintroduzidas no levantamento quantitativo, mantendo suas respectivas exclusões.

Registra-se que todas essas operações, classificadas nas “Ocorrências 1 a 5”, encontram-se relacionadas pelo Fisco às fls. 1099/1117 (Anexo II da terceira reformulação fiscal).

Diante dessas alterações, o Fisco elaborou novo LEQFID (CD de fls. 1119 – Anexo III), que resultou nas planilhas de apuração do crédito tributário de fls. 1126/1181 (Anexos V a VIII).

Ressalta-se que, em relação aos novos documentos introduzidos aos autos pelo Fisco, Intimação e Relatório “Ocorrências Memória Fiscal Posto Bonfante” de fls. 1183/1189, que deram causa à reformulação do crédito tributário, não houve qualquer manifestação dos Sujeitos Passivos.

Apenas a Impugnante/Autuada manifestou-se às fls. 1235, atendo-se à ratificação dos termos da impugnação e aditamento já carreados aos autos.

Dessa forma, corretas as exigências de ICMS/ST e da respectiva Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c o disposto no § 2º, inciso III do mesmo dispositivo da Lei nº 6.763/75, que assim dispõem:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária.

No que tange à Multa Isolada aplicada, destaca-se que ela tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória (receber e dar saída de mercadoria sem documento fiscal) e foi exigida nos termos da legislação, no percentual de 40% (quarenta por cento) do valor da operação, com fulcro no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, observado o limite previsto no § 2º do mesmo artigo, vigente à época dos fatos geradores:

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

(...)

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

(...)

**Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:**

*"§ 2º Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência."*

Observa-se, contudo, que referido dispositivo, § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, teve sua redação alterada por meio da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(MG de 01/07/17), e, posteriormente, pela Lei nº 22.796, de 28 de dezembro de 2017, nos seguintes termos:

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:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;  
(grifou-se)

**Efeitos de 1º/07/2017 a 28/12/2017 - Acrescido pelo art. 56 e vigência estabelecida pelo art. 80, ambos da Lei nº 22.549, de 30/06/2017:**

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

**Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:**

"§ 2º Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência."

Nota-se que a redação vigente desse dispositivo, efetivada pela Lei nº 22.796, determina a limitação das multas previstas no art. 55 a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, sem qualquer ressalva, cuja alteração resulta mais favorável à Autuada.

Assim, com respaldo na retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional – CTN, o Fisco, corretamente, reformulou mais uma vez o lançamento, conforme Parecer 0185/2018, de fls. 1237, para adequar, quando necessário, a exigência da Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, ao limite máximo previsto no novel inciso I do § 2º do referido artigo, conforme redação dada pela Lei nº 22.796/17.

Os Impugnantes alegam, também que o Estado não pode fixar taxa de atualização monetária de seus débitos tributários de forma superior ao estabelecido pela União (SELIC), devendo ser considerada ilegal.

Contudo, ao contrário do alegado pela Defesa, a correção dos valores relativos ao imposto e multas exigidos nos autos corresponde exatamente à Taxa Selic, em cumprimento ao disposto no art. 127 da Lei nº 6.763/75, c/c § 3º do art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 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.

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso 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 RPTA), *in verbis*:

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 à afronta 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EM APENSO, CONCLUO 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 (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Cumprir registrar o esclarecimento do Fisco em sua manifestação fiscal de que a “Representação Fiscal para Fins Penais” levantada pelos Impugnantes será encaminhada ao Ministério Público nos termos do art. 83 da Lei Federal nº 9.430/96, ou seja, depois de proferida a decisão final na esfera administrativa, portanto, de acordo com o sustentado pela Defesa.

O Impugnante/Coobrigado Marlon, atual sócio-administrador da Autuada, argumenta que é incorreto o apontamento do sócio da empresa como coobrigado porque não ficou demonstrado que ele praticou atos com excesso de poder ou infração à lei ou contrato.

Da mesma forma, o Impugnante/Coobrigado Irineu Bonfante apresenta sua defesa alegando que a mera citação dos dispositivos legais não tem força para fundamentar a inclusão do impugnante no polo passivo da obrigação;

Atesta que se retirou da sociedade no ano de 2012, conforme Contrato Social juntado no Anexo I do Auto de Infração, não podendo, dessa forma, ser apontado como coobrigado e que autuação em momento algum demonstrou qualquer ato doloso ou praticado com excesso de poder que justificasse sua inclusão.

Cita julgados do STJ em que afirma que o sócio é responsável pelas obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato com excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, o que não é o caso presente, bem como o simples inadimplemento de obrigação fiscal não gera responsabilidade subsidiária do Impugnante.

Alega que para a caracterização da fraude faz-se necessário o emprego da má-fé e do dolo, ou seja, a intenção consciente de obter vantagem ilícita.

Dessa forma, ambos requerem o acatamento da defesa, excluindo-os da coobrigação.

Todavia, cabe um reparo no tocante à inclusão dos Coobrigados.

Conforme consta dos autos, o Sr. Irineu Bonfante responde apenas até 20/02/13, enquanto o Sr. Marlon Pereira Gomes responde pelo período posterior a 21/02/13.

Com efeito, tendo presente a disciplina legal de regência do instituto da solidariedade no Código Tributário Nacional, notadamente no tocante aos seus efeitos (de que trata o art. 125 do CTN), sabe-se que cada um dos codevedores solidários responde pela integralidade do crédito tributário, sendo dado ao sujeito ativo da

obrigação exigir a totalidade do referido crédito de qualquer deles, indistintamente e sem benefício de ordem.

O entendimento ora adotado, foi sustentado em acórdão proferido pelo Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior sob o nº 22.772/17/1ª.

Embora seja dado ao legislador dispor de modo diverso, conforme se depreende da ressalva constante na parte inicial do *caput* do art. 125 do CTN, é sabido que tal faculdade não foi exercida na legislação do estado de Minas Gerais, fato este que remete a disciplina normativa do instituto da solidariedade, para efeitos da legislação mineira, aos preceitos constantes do retrocitado art. 125 do CTN, no âmbito do qual não se cogita de “solidariedade parcial”.

Em outras palavras, relativamente a um lançamento (Auto de Infração) em que se exige determinado montante de crédito tributário, não se admite, à luz das disposições do CTN, que seja colocado no polo passivo da respectiva obrigação, **como codevedor solidário**, sujeito passivo que responde apenas por parte deste crédito tributário, uma vez que as noções de “totalidade” e “integralidade” são ínsitas ao conceito jurídico de solidariedade.

Confira-se, a propósito, a lição de De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico, Forense, Rio de Janeiro, v. 4, pag. 265-266), in verbis:

“No sentido jurídico, a solidariedade, igualmente, configura a consolidação em unidade de um vínculo jurídico diante da pluralidade de sujeitos ativos ou passivos de uma obrigação, a fim de que **somente se possa cumprir por inteiro, ou in solidum**.

Por essa razão, juridicamente, a solidariedade vem assinalar o modo de ser de um direito, ou de uma obrigação, que **não podem ser fracionados e devem ser sempre considerados em sua totalidade.**”

(Destacou-se).

Ainda em sede doutrinária, a propósito dos comentários ao instituto da solidariedade tributária instituída pelo CTN, preleciona Luciano Amaro (Direito tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 15ª edição, pag. 314), no mesmo sentido:

“Cuida-se aí da solidariedade passiva, ou seja, de situações em que duas ou mais pessoas podem apresentar-se na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, obrigando-se cada uma pela dívida tributária inteira.

Deste entendimento também não discrepa a jurisprudência dominante, conforme se pode verificar no excerto abaixo transcrito do ERESp 446.955/SC, julgado pela 1ª Seção do STJ – relator Min. Luiz Fux:

“O ARTIGO 124, DO CODEX TRIBUTÁRIO, AO TRATAR DA SOLIDARIEDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA, FIXA QUE A MESMA NÃO COMPORTA BENEFÍCIO DE ORDEM (PARÁGRAFO ÚNICO) QUANDO SE ESTABELEÇA ENTRE AS PESSOAS QUE TENHAM INTERESSE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (INCISO I) E ENTRE AS PESSOAS EXPRESSAMENTE DESIGNADAS POR LEI (INCISO II), O QUE IMPORTA EM EVIDENTE TAUTOLOGIA, UMA VEZ QUE A INAPLICABILIDADE DO BENEFICÍUM EXCUSIONIS DECORRE DA ESSÊNCIA DO INSTITUTO EM TELA. DEVERAS, NA OBRIGAÇÃO SOLIDÁRIA, DESSUME-SE A UNICIDADE DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SEU PÓLO PASSIVO, AUTORIZANDO A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA A DIRECIONAR-SE CONTRA QUALQUER DOS CO-OBRIGADOS (CONTRIBUINTES ENTRE SI, RESPONSÁVEIS ENTRE SI, OU CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL). NESTES CASOS, QUALQUER UM DOS SUJEITOS PASSIVOS ELENCADOS NA NORMA RESPONDEM IN TOTUM ET TOTALITER PELA DÍVIDA INTEGRAL." (GRIFOU-SE)

Assim sendo, resultando incontroverso que os Coobrigados figuraram na condição de sócio-administrador apenas em parte do período autuado, incabível sua responsabilização por todo o crédito tributário exigido, tal como efetuado pela Fiscalização ao inseri-lo, como codevedor solidário, no polo passivo da obrigação.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme as reformulações promovidas pelo Fisco às fls. 155/192, 280/1063, 1086/1203 e 1237/1256, e ainda, para excluir do polo passivo da obrigação tributária os sócios da empresa autuada. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) e André Barros de Moura, que não excluía os sócios do polo passivo. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 18 de dezembro de 2018.**

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

P

---

Acórdão:	21.995/18/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000284170-79	
Impugnação:	40.010138688-88, 40.010138689-69 (Coob.), 40.010140233-93 (Coob.)	
Impugnante:	Auto Posto Bonfante Ltda.	

21.995/18/2ª

34

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IE: 001111289.00-41

Irineu Bonfante (Coob.)

CPF: 245.499.160-87

Marlon Pereira Gomes (Coob.)

CPF: 166.603.998-52

Proc. S. Passivo: Wilson dos Santos Filho/Outro(s)

Origem: DF/Varginha

---

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A decisão prevalente excluiu do polo passivo da obrigação tributária os sócios da empresa autuada sob o argumento de que o crédito tributário não pode ser seccionado e se a solidariedade não é integral não há solidariedade.

Extrai-se do voto condutor os seguintes trechos:

*“Em outras palavras, relativamente a um lançamento (Auto de Infração) em que se exige determinado montante de crédito tributário, não se admite, à luz das disposições do CTN, que seja colocado no polo passivo da respectiva obrigação, como **codevedor solidário**, sujeito passivo que responde apenas por parte deste crédito tributário, uma vez que as noções de “totalidade” e “integralidade” são ínsitas ao conceito jurídico de solidariedade.*

(...)

*Assim sendo, resultando incontroverso que os figuraram na condição de sócio administrador apenas em parte do período autuado, incabível sua responsabilização por todo o crédito tributário exigido, tal como efetuado pela Fiscalização ao inseri-lo, como codevedor solidário, no polo passivo da obrigação.”*

Deveras, a Fiscalização atribuiu a responsabilidade aos sócios-administradores da empresa autuada Irineu Bonfante (até 20/02/13) e Marlon Pereira Gomes (a partir de 21/02/13), em relação ao respectivo período de atuação, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, com as devidas vênias, a inserção dos sócios-administradores no polo passivo da obrigação tributária se deu de forma correta, nos exatos termos de suas responsabilidades e solidariedade com a Autuada, e de acordo com a fundamentação necessária para tal *mister* que, diga-se de passagem, não foi ilidida.

Destarte, a razão para a dita exclusão não se apresenta contextualizada no sentido de que a atribuição de responsabilidade aos sócios conforme efetuada pela

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fiscalização venha a ferir o caráter de unicidade e indivisibilidade do crédito tributário no caso dos autos.

Há que se observar que, embora a solidariedade comporte a coobrigação, o inverso não é verdadeiro. O Código Tributário Nacional (CTN) apresenta alguns exemplos, como no art. 134 que, em seu parágrafo único, determina que a responsabilidade solidária somente se aplica às penalidades de caráter moratório, e nos arts. 132 e 133 que só se referem aos tributos, não havendo referências às multas punitivas.

Logo, não se vislumbra qualquer obstáculo para que se atribua responsabilidade ao coobrigado apenas em relação a parte do crédito tributário.

Conforme salientado pela doutra doutrina, a regra da responsabilidade solidária dá-se entre os causadores do dano, aplicando-se quando houver pluralidade de coparticipantes em um único fato gerador, a causalidade plural comum, e quando houver concurso de fatos com participação de várias pessoas, as causalidades complexas.

Fernando Noronha (NORONHA, Fernando. Direito das obrigações, vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2003.) ressalta, em relação às causalidades complexas, as hipóteses de causalidade cumulativa que, diferentemente das hipóteses de causalidade colateral e de co-causalidade em que se verifica que todos os corresponsáveis são coautores da mesma ofensa, cada um dos responsáveis age independentemente e causa uma parte delimitada do dano, de modo que “...a responsabilidade de cada um deverá ficar restrita à parte do dano efetivamente causado por ele.”

Não é outro o caso dos autos, onde se verifica que o contexto da solidariedade se aplica à coobrigação no plano comum de suas responsabilidades, conforme detalhada pela Fiscalização e na estrita observância de sua fundamentação expressa no art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

### 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Veja-se que a responsabilização em apreço está vinculada aos atos praticados pelo agente, devendo observar princípios aplicáveis a outros ramos do Direito, como o Civil e o Penal, não podendo, pois, ser extensiva a atos praticados por terceiros, e adotar parâmetros de responsabilização que levem em consideração a pessoa do infrator e a reparação a ser efetivada estritamente vinculada e proporcional ao dano por ele causado, respondendo em comum com este e em caráter solidário os múltiplos infratores que agirem também em comum com este na prática das infrações.

Aliás, o próprio CTN, nos arts. 132, 133 e 134 prevê coobrigação parcial.

Por pertinente, veja-se a seguinte decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal/Florianópolis/SC:

ACÓRDÃO Nº 07-26197 DE 30 DE SETEMBRO DE 2011

**ASSUNTO:** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

**EMENTA:** CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. UNICIDADE. COBRANÇA. INDIVISIBILIDADE. NULIDADE. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVE TER SUA FORMALIZAÇÃO EFETIVADA COM UNICIDADE QUANTO A SUJEIÇÃO PASSIVA E AO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE LHE DEU NASCIMENTO. VALE DIZER, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO PODE SER RESULTADO DA SOMATÓRIA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DE FATOS GERADORES PRÓPRIOS E ESPECÍFICOS DE DISTINTOS SUJEITOS PASSIVOS. É NULO, PORTANTO, O LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO QUANDO O QUANTUM EXIGIDO NO AUTO DE INFRAÇÃO É RESULTADO DA SOMATÓRIA DE CRÉDITOS EXIGIDOS DE DISTINTOS SUJEITOS PASSIVOS EM RAZÃO DA OCORRÊNCIA DE DISTINTOS FATOS GERADORES DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. ESSA HIPÓTESE, POR CERTO, NÃO SE CONFUNDE COM AQUELAS SITUAÇÕES EM QUE SE VERIFICA A EXISTÊNCIA DE PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS, EM CUJO ÂMBITO, VERIFICA-SE A OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR CUJA REPERCUSSÃO, POR FORÇA DA NORMA, ALCANÇA MAIS DE UMA PESSOA.

(GRIFOU-SE).

Esclareça-se que, em relação a essa matéria, o entendimento que tem prevalecido neste Egrégio Conselho é o de delimitar a responsabilidade dos coobrigados ao período em que tenham sido considerados corresponsáveis pelo crédito tributário. Neste sentido, como exemplo, cita-se as seguintes decisões proferidas segundo os Acórdãos n.ºs: 3.498/09/CE, 4.516/15/CE, 21.615/14/1ª, 21.703/15/3ª, 22.663/17/3ª, 22.877/18/3ª e 22.990/18/3.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, há que se salientar, que não há no sistema tributário ou processual vigente qualquer norma impeditiva de que haja cobrança ou exigência no mesmo feito por dívidas de valores diversos, desde que a origem seja a mesma, devendo, se for o caso, haver as adequações dos sistemas da SEF/MG para cumprimento das decisões, propiciando que, em fase de execução fiscal, a exigência do crédito tributário seja efetivamente realizada com a emissão de Certidão de Dívida Ativa (CDA) nos termos do disposto no art. 202 do CTN e no § 5º do art. 2º da Lei de Execuções Fiscais, Lei nº 6.830/80.

Há que se acentuar que, a prevalecer o entendimento externado no voto vencedor, no caso dos autos haveria a necessidade de lavratura de pelo menos dois autos de infração e, em outros feitos, de lavratura de tantos autos de infração quantos forem os períodos de atuação dos vários sócios nas administrações das empresas, procedimentos estes que, como demonstrado, estariam em desconhecimento com a legislação vigente e flagrantemente contrários a vários princípios pelos quais a Administração Pública deve se pautar, como da economicidade, da eficiência e da celeridade.

Por fim, ressalte-se que a impropriedade exclusão dos sócios-administradores do polo passivo no caso em comento, e em outros semelhantes, vai também de encontro à indisponibilidade do interesse público, pois afasta a possibilidade de a Fazenda Pública exigir, principalmente em casos de flagrantes fraudes ao erário, o devido ressarcimento dos danos a ele causados pelos reais responsáveis, visto que, em muitos casos, não se encontra nas empresas autuadas patrimônio suficiente para ressarcir o dano causado pela sonegação de tributos constatada pela Fiscalização.

Saliente-se que essa matéria não é nova no âmbito deste CC/MG e já foi discutida em várias ocasiões, tendo sido inclusive objeto de consulta formal à Advocacia Geral do Estado que, em apreciando-a, emitiu a seguinte Nota Jurídica de lavra do ilustre Procurador Célio Lopes Kalume, a qual transcrevemos e apontamos que vai ao encontro do entendimento externado neste voto vencido:

Procedência: Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais

Ofício CC/MG nº 015/2005

Nota Jurídica nº: /2008

Assunto: Solidariedade. Redução ou cancelamento do crédito apenas em relação a um dos coobrigados.

### NOTA JURÍDICA

Em razão de constar do ofício em epígrafe a data de 27.09.2005, registro, inicialmente, que o expediente foi a mim distribuído em 28.10.2008.

Trata-se de consulta a respeito da redução ou cancelamento da penalidade isolada, quando apenas um dos coobrigados é reincidente. Afirma o Presidente do Conselho de Contribuintes que “por ocasião da liquidação pelo setor competente deste Conselho,

*nos moldes atuais, o crédito se extinguirá*”, pois o sistema não comporta a divisão para que permaneça em relação ao reincidente.

*Data vênia*, a questão, sob as óticas dos direitos tributário e constitucional, é singela. Conforme consta da “Ata da Reunião – CC/MG – Procuradoria da Fazenda – SCT”, datada de 24.10.2002, anexa ao expediente, “*não se pode dispor de parcelas devidas ou dispensar responsável, em razão da indisponibilidade do interesse público*” e “*que não há amparo legal para se excluir do lançamento qualquer parcela reconhecidamente devida, ainda que não por todos os sujeitos passivos elencados na peça, assim como não se pode excluir qualquer sujeito passivo, ainda que não responsável pela totalidade do crédito exigido*”, “*cabendo à Administração adequar seus controles operacionais para cumprimento da decisão*”.

Especificamente sob a ótica da solidariedade, é de se destacar que o Código Tributário Nacional, no inciso II do art. 125, é categórico ao afirmar que a remissão de crédito não exonera todos os coobrigados quando outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade pelo saldo quanto aos demais.

Consta do expediente cópia do voto do Conselheiro Mauro Heleno Galvão, quando da lavratura do Acórdão 17.473/07/2ª, que, divergindo dos demais componentes da Câmara, excluiu a cobrança relativa à reincidência, ao argumento de que o fracionamento seria incompatível com a solidariedade.

Comungamos com os fundamentos do conselheiro relativamente à parte doutrinária que, em síntese, defende a unidade e indivisibilidade da prestação nas obrigações solidárias. Ocorre que não vemos, *data vênia*, qualquer nulidade (ainda que possa ser inconveniente) no fato de constar de um mesmo auto de infração prestação solidária (à qual se aplica a unicidade e a indivisibilidade) e, concomitantemente, prestação somente exigível de um dos sujeitos passivos. Defeito haverá apenas se tal circunstância não estiver especificada no ato administrativo.

Sob o ponto de vista da natureza jurídica (ainda que o mesmo não seja verdadeiro sob o ponto de vista da comodidade), não há qualquer diferença entre um único auto de infração no qual constem diversos créditos tributários (desde que discriminadas origem, natureza e devedores) e a lavratura de específicos autos de infração separando sujeitos passivos em razão das exigências. Não há, no Código Tributário Nacional, qualquer vedação à aplicação de uma ou de outra forma.

A discussão se torna inócua, *data vênia*, quando verificamos que o próprio parágrafo único do art. 134 do CTN<sup>1</sup> atribui

<sup>1</sup> Art. 134 - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

responsabilidade solidária (com benefício de ordem) de crédito inferior ao devido pelo devedor principal, já que não inclui as multas por descumprimento de obrigação acessória. Ou seja, constará de uma mesma certidão de dívida ativa (e de um mesmo PTA, se for o caso), créditos com e sem solidariedade. Na maior parte das vezes, o responsável subsidiário somente será incluído no pólo passivo na fase de execução, quando o título executivo e o procedimento administrativo já estiverem ultimados. O mesmo raciocínio tem aplicabilidade nas hipóteses dos arts. 132, II, e 133<sup>2</sup> do mesmo código, que se referem apenas ao tributo.

Entre outros, podemos registrar, a título de reforço na argumentação, a hipótese em que, tendo constado de uma certidão a sujeição passiva solidária de duas empresas por todo o crédito, venha um dos responsáveis a ter decretada a falência. Nesta hipótese, em razão da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a falida não responderá por multas e por parte dos juros. Ou seja, teríamos um único título executivo, mas créditos diferentes a serem exigidos dos sujeitos passivos. A solidariedade se referirá a apenas parte do crédito que consta da certidão. Não obstante, nenhuma nulidade haverá.

Portanto, solucionada a questão sob os prismas tributário e constitucional (indisponibilidade do bem público, legalidade, moralidade e eficiência), resta ao consultante encaminhar a demanda ao setor competente pela manutenção do sistema informatizado, de forma a adaptá-lo à legislação.

Sugere-se, não obstante, que a fiscalização seja orientada a, sempre que possível, lavrar autos de infração diferentes, não só em razão do problema agora enfrentado, mas, também, quando os créditos tiverem origem e natureza diversas. A separação evita que

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único - O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

<sup>2</sup> Art. 132 - A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único - O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

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

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

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

sentenças que acolhem embargos de devedor em matérias de grande polêmica (aproveitamento de crédito de notas fiscais inidôneas, v.g.) não impeçam a execução definitiva do crédito não contemplado pelo litígio.

*Sub censura.* À consideração superior.

Belo Horizonte, 2 de novembro de 2008.

Célio Lopes Kalume

Procurador do Estado

Por outro lado, também com a devida vênia aos entendimentos em contrário, a decisão prevalente merece ainda reparo, por ter excluído os Coobrigados sob a argumentação de que “...relativamente a um lançamento (*Auto de Infração*) em que se exige determinado montante de crédito tributário, não se admite, à luz das disposições do CTN, que seja colocado no polo passivo da respectiva obrigação, **como codevedor solidário**, sujeito passivo que responde apenas por parte deste crédito tributário, uma vez que as noções de “totalidade” e “integralidade” são ínsitas ao conceito jurídico de solidariedade.” e que no presente feito o crédito tributário não pode ser seccionado. Todavia, não se apresenta essa argumentação no contexto da análise de mérito do lançamento.

Uma vez que na decisão referente ao presente lançamento não se vislumbrou qualquer afronta aos requisitos e pressupostos necessários à sua efetivação, inclusive quanto à identificação dos sujeitos passivos de que trata o art. 142 do CTN, tanto que as prefaciais foram rejeitas pela decisão da Câmara, a análise meritória da exclusão deveria passar necessariamente pela análise da fundamentação na qual se baseou a Fiscalização para carrear aos autos os sócios-administradores da Autuada, ou seja, o disposto no art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Neste aspecto, conforme consta das provas e documentos constantes dos autos, não há reparo a fazer no lançamento já que, 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 aos referidos Coobrigados, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, quando permitiram a entrada e a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, conseqüentemente sem o pagamento do imposto devido pelas entradas.

Induvidoso que os Coobrigados (sócios-administradores) tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos, caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Logo, sob esse aspecto, sob o prisma da análise meritória, não poderiam os sócios serem excluídos do polo passivo da obrigação tributária, pelo que julgo parcialmente procedente o lançamento, conforme as reformulações promovidas pela Fiscalização às fls. 155/192, 280/1.063, 1.086/1.203 e 1.237/1.256.

**Sala das Sessões, 18 de dezembro de 2018.**

**Luiz Geraldo de Oliveira  
Conselheiro**

CC/MG