

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.297/19/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000355024-00  
Impugnação: 40.010139900-63  
Impugnante: Posto Vovó Izaura Comércio Varejista de Combustível Ltda  
IE: 001055251.00-25  
Coobrigados: Laís Monique Franco Dias  
CPF: 363.783.148-10  
Luís Antônio Brito Abreu  
CPF: 692.679.876-15  
Proc. S. Passivo: Alexandre Brito Piedade/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 sócios-administradores 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, de onde se depreende a impossibilidade de solidariedade parcial, incabível a manutenção dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária.

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada e saída de mercadorias (combustíveis) desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST relativo às operações de entrada de mercadorias desacobertas, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56, c/c § 2º, inciso III do mesmo artigo e da Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, esta majorada em 50% (cem por cento) em razão da constatação de reincidência nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da citada lei. Exigiu-se somente a citada multa isolada nas saídas desacobertas e respectiva majoração. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, tendo sido excluída a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração, bem como observada a nova redação do inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, dada pela Lei nº 22.796, de 28 dezembro de 2017.

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

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de saídas e entradas de mercadorias (etanol, gasolina comum e diesel) desacobertas de documentação fiscal, mediante levantamento quantitativo, no período de 01/11/11 a 12/06/15, apurado após conferência da memória fiscal do ECF e notas fiscais de entrada.

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

Instruem os autos, dentre outros os seguintes documentos: demonstrativos do crédito tributário de fls. 09/13; Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF de fls. 15/16; intimação de fl. 23; Levantamento Quantitativo Contagem Física de Mercadorias e leituras da Memória Fiscal dos ECFs, de fls. 24/43; Relação de Notas Fiscais de Entradas (fls. 47/55); planilhas de apuração do Levantamento Quantitativo e do crédito tributário (fls. 57/89); Termos de Leitura dos ECFs, fls. 91/92 e mídia de fl. 99, contendo as planilhas de apuração.

Foram incluídos no polo passivo os sócios Laís Monique Franco Dias, em relação ao período de 01/01/11 a 10/06/13 e o Sr. Luís Antônio Brito Abreu, a partir de 11/06/13, conforme registro na Jucemg da alteração contrato social de fls. 17/22 dos autos.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 104/131 e acosta documentos de fls. 132/140.

Alega que o lançamento é nulo porque a autoridade fiscal não observou os pressupostos do ato administrativo para que o mesmo tenha validade.

Diz que o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF, foi encaminhado por via postal, sendo que a empresa encontra-se devidamente estabelecida, portanto, sem observação das normas legais, visto que a ciência se fará por Aviso de Recebimento - AR ou edital, respectivamente, somente quando não puder ser dada pessoalmente.

Destaca que a assinatura aposta no AR é de pessoa que não tem poderes de representação e/ou responsabilidade pela empresa, não tendo sido entregue ao representante legal para a entrega dos documentos.

Aponta como erro formal o fato de o Fisco ter utilizado, na elaboração do levantamento quantitativo, informações de saídas dos cupons fiscais, sem que estes tenham sido solicitados ou informados no Auto de Início de Ação Fiscal, em desacordo com o art. 70 do Decreto nº 44.747/08 – RPTA.

Ressalta ainda que, posteriormente, a Autoridade Fiscal informou que foram utilizados documentos referente à leitura e gravações que ocorreram em 10/12/13 e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

04/09/15, portanto, antes do AIAF, sendo esta última assinada pelo sócio em 21/10/15, após a emissão do AIAF.

Alega que o contribuinte ou seu representante legal não foram intimados a acompanhar o processo de leitura, gravação e autenticação dos arquivos eletrônicos da impressora fiscal, caracterizando-se assim, cerceamento de defesa.

Sustenta como razão de nulidade o arbitramento de estoques de combustíveis efetuado pela Autoridade Fiscal, considerando a capacidade máxima dos tanques, que resultou em saídas desacobertadas de documentação fiscal, criando uma irrealdade jurídica, em desacordo com os princípios tributários.

Adentrando ao mérito, alega que o procedimento aplicado para apuração dos valores obedece a uma equação simples:  $\text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Vendas} = \text{Estoque Final}$ . Entretanto, deve-se considerar toda e qualquer natureza de entradas e saídas de mercadorias (devoluções, transferências, perdas, etc.). Mas, a Autoridade Fiscal considerou apenas as entradas oriundas das distribuidoras. Desta forma, qualquer erro nas quantidades das variáveis compromete todo o levantamento.

Cita como exemplo a Nota Fiscal de devolução nº 000.000.370, de 10/02/15, que não foi contemplada no levantamento quantitativo, assim como outras notas fiscais.

Aduz que também não teriam sido considerados os cupons cancelados, o que se pode verificar nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Impugnante.

Salienta que também existem vendas em duplicidade com vários números e sequência. E que por falhas técnicas do equipamento foram emitidos cupons fiscais que não correspondem à realidade, pois a quantidade informada nos cupons encontra-se superior à capacidade dos tanques dos veículos. Cita exemplos à fl. 120.

Aduz que as multas aplicadas têm natureza nitidamente confiscatórias, e infringem os princípios do não confisco, da proporcionalidade, moralidade e razoabilidade.

Argui que fica impossibilitada a comunicação ao Ministério Público Estadual de suposta prática de crime tributário ou qualquer outro, ora apurado, tendo em vista que ainda não foi exaurida a instância administrativa.

Alega que a Multa Isolada aplicada com base no art. 55, inciso II, a Lei nº 6.763/75, deveria ser de 20% (vinte por cento), de acordo com as alíneas “a” e “b” do referido inciso II, visto que as informações utilizadas no trabalho fiscal foram devidamente lançadas em livros próprios e arquivos eletrônicos, portanto, com base exclusivamente em documentos e lançamentos da escrita comercial e fiscal da Impugnante.

Requer a exclusão da majoração da multa isolada, com base na DAF nº 04.002173090-49, por não se tratar da mesma ocorrência fiscal.

Em relação à inclusão dos Coobrigados no polo passivo, argui que não obstante o contrato de compra e venda do Posto Vovó Izaura ter sido registrado em cartório em 10/05/13, a venda para o Sr. Luís Antônio Brito Abreu ocorreu em 2009,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme comprova o contrato de locação do imóvel, assinado em 05/02/09, registrado em cartório, devendo, portanto, a responsabilidade ser atribuída somente a este.

Requer a realização de perícia e apresenta quesitos, às fls. 131 dos autos.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 152/164, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta que não procede a arguição de nulidade do Auto de Infração por falta de motivação do lançamento, uma vez que consta do relatório fiscal que foram apuradas entradas e saídas desacobertadas de documento fiscal.

Aduz que não consta nenhuma regulamentação acerca da obrigatoriedade de proceder primeiro a intimação pessoal do contribuinte, estabelecendo a intimação por Aviso de Recebimento em segundo plano, conforme se depreende dos arts. 69 a 76 do RPTA.

Esclarece que a Impugnante não foi intimada a apresentar cupons fiscais porque tais documentos são emitidos por ECF – Emissor de Cupom Fiscal que deve ser entregue ao consumidor, não possuindo cópia impressa. O ECF é dotado de MF (Memória Fiscal) e MFD (Memória de Fita-detalle), que armazena, em meio eletrônico, todas as informações fiscais de saídas. A cópia desses documentos só é possível por meio de procedimento específico para obtenção dos dados, o qual foi realizado pela Fiscalização em duas oportunidades no estabelecimento do contribuinte, conforme documentos de fls. 91/92.

Diz que, de fato as cópias dos arquivos da MFD foram feitas antes da emissão do AIAF, em trabalhos de acompanhamento do comportamento do contribuinte, bem como das diversas visitas feitas ao estabelecimento para contagens físicas de estoques e leitura dos encerrantes, registrados por meio do PAF-ECF, conforme diversos documentos anexados ao PTA, de fls. 24/42, ensejando análises mais aprofundadas que, efetivamente, evidenciavam que o contribuinte estava sendo monitorado.

A cópia foi feita dos arquivos da Memória de Fita-detalle, gerados conforme Convênio ICMS nºs 16/03 e 137/06, gravados na impressora fiscal, nos termos do Ato Cotepe/ICMS nº 17/04. Tais arquivos continuam armazenados no equipamento, em dispositivo inviolável, podendo ser copiados quantas vezes for necessário, sem que haja alteração de nenhum dos dados.

Destaca que as cópias foram feitas na presença dos funcionários do estabelecimento, com o consentimento do proprietário, em 12/06/15, juntamente com a contagem física de mercadoria, conforme documento de fls. 39/40. Entretanto o termo de cópia não foi impresso no momento por impossibilidade técnica (falta de impressora). Não obstante, cópia dos arquivos ficaram gravados no computador do estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra que tais arquivos são de apresentação obrigatória e mensal no Sintegra, registros 60 (A, M e D) sendo que no registro 60-D consta o detalhamento das quantidades e valores diários de cada produto vendido; ou no Sped Fiscal (registros C-400, C-425 e C-470), de acordo com as exigências contidas no Ato Cotepe ICMS nº 09/08, como pode-se observar no Guia Prático de Escrituração Fiscal Digital - EFD - ICMS/IPI, versão 2.0.14, disponível no site da SEF: [http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/download/GUIA\\_PRATICO\\_EFD\\_ICMS\\_IPI\\_Versao2.0.14.pdf](http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/download/GUIA_PRATICO_EFD_ICMS_IPI_Versao2.0.14.pdf)

Conclui, portanto, que não se trata de cópia de arquivos em 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. Portanto, arquivos que são de transmissão obrigatória não necessitam de acompanhamento do contribuinte no processo de gravação e “degravação”.

Quanto ao arbitramento do estoque de combustíveis, argui que a Contribuinte foi intimada em duas oportunidades a apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, por meio do AIAF de fls. 15/16 e da Intimação de fl. 23. Tal informação é obrigatória também na escrituração do Sped fiscal, mas, também não consta nos arquivos entregues à SEF.

Ressalta que, em face da falta da informação nos arquivos Sintegra/Sped e do não atendimento da intimação e ao AIAF, o levantamento quantitativo financeiro diário levou em consideração a capacidade de armazenamento dos tanques de combustível e o arbitramento do estoque foi feito, considerando os tanques cheios, no início do período fiscalizado.

Registra que tal arbitramento não prejudicou a Autuada, conforme se verifica nas planilhas anexadas ao PTA. Apesar de as planilhas dos levantamentos de etanol, gasolina e diesel (cópia em CD – devido ao volume de informações) apresentarem “Saídas Desacobertadas”, no início do levantamento, tendo em vista o arbitramento do estoque inicial considerando tanques cheios, tais diferenças não foram computadas nas planilhas consolidadas de saídas desacobertadas, ou seja, aquelas diferenças resultantes das quantidades que ultrapassaram a capacidade dos tanques no início do levantamento não foram cobradas.

No tocante aos questionamentos da Impugnante acerca do levantamento esclarece o Fisco que:

- foram consideradas todas as notas fiscais de entradas de mercadoria e cupons fiscais de venda extraídos da MFD do ECF Bematech, Modelo MP-2100 TH FI nº BE0509775610000037308;

- não foram incluídas notas fiscais de entradas de emissão própria (devolução), nem de saídas com CFOP 5.929, em substituição a cupons fiscais emitidos;

- foram encontradas apenas duas notas fiscais de emissão própria (devolução), as Notas Fiscais de nºs 000.084, de 14/11/13, e 000.000.370, de 10/02/15;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a NF-e nº 000.000.084, de 14/11/13, no valor de R\$ 478.494,63 referente a 136.294,51 litros de gasolina comum, 26.058,88 litros de etanol comum e 9.632,13 litros de diesel comum, documento de fl. 44, que apesar de não constar nenhuma informação adicional, nem denúncia espontânea comunicando o erro, presumiu-se que se tratava de falha na atualização do PAF-ECF (mesma justificativa para emissão da segunda NF), tendo em vista as quantidades e valores muito acima da movimentação diária do estabelecimento;

- assim, diversos cupons fiscais do dia 11 e 12/11/13, de nº 079129 a 079143, e 079335 a 079343, de etanol, e de nº 079107 a 079127 e 079145 a 079211 e 079317 a 079333, 079345 a 079375, referente a gasolina comum, e 079377 a 079385, de óleo diesel, todos de 1.000 litros cada não foram incluídos nas saídas;

- a NF-e nº 000.000.370, de 10/02/15, no valor de R\$ 6.563,20 referente a devolução de 1.523,42 litros de gasolina, 193,92 litros de etanol e 323,68 litros de diesel, consta a informação em dados adicionais, que se trata de erro na atualização do sistema com emissão de vários cupons fiscais indevidos. Identificados estes cupons fiscais, foram considerados zerados.

Conclui que, dessa forma, nenhuma das duas NF foram lançadas como entradas uma vez que as respectivas saídas foram desconsideradas.

Assevera que não foi considerado nenhum cupom fiscal cancelado, pois documentos cancelados não representam efetiva saída de mercadoria.

Quanto à alegação de que existem vendas em duplicidade com mesmo número e sequência, observa que a 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 apareça no levantamento quantitativo cupons fiscais com o mesmo número e mesma quantidade, porém, representando saídas efetivas que deveriam ser feitas através de cupons fiscais distintos.

Em relação aos cupons fiscais que apresentam quantidades superiores a capacidade dos tanques dos veículos que, aparentemente, poderiam evidenciar erros de emissão ou falha no sistema, salienta que tais cupons estão em perfeita consonância com a legislação, conforme previsto no Requisito XXXV, item 1, subitem C, C1 e C2, do Ato Cotepe/ICMS nº 06, de 14/04/08 e alterações posteriores, que dispõe sobre a especificação de requisitos do Programa Aplicativo Fiscal – Emissor de Cupom Fiscal – PAF-ECF, emitidos de forma automática das diferenças verificadas entre os encerrantes inicial e final e a quantidade de cupons fiscais emitidos de cada bico de abastecimento.

Ressalta que os cupons fiscais relacionados pela Impugnante para sustentar sua afirmativa de que poderia haver falhas técnicas do ECF, uns referem-se à emissão automática nos termos do Ato Cotepe/ICMS nº 06/208 supracitado, outros, conforme pode-se observar no espelho da MFD, foram emitidos nominalmente para consumidores identificados com CPF ou CNPJ, conforme exemplos que expõe, e que se fossem indevidos, seriam de fácil constatação e cancelamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por final, afirma que a Multa aplicada está de acordo a Lei nº 6.763/75, estando correta a aplicação do percentual de 40% (quarenta por cento), de acordo com o inciso II do art. 55 da referida lei, tendo em vista que a apuração não foi feita exclusivamente com base nos documentos da escrita comercial e fiscal do contribuinte, uma vez que os arquivos Sintegra/Sped transmitidos não contemplam a totalidade das operações do contribuinte, faltando registros de estoque, e outros registros incompletos. Desta forma foram realizados os trabalhos de cópia dos arquivos da MF e da MFD da impressora fiscal, que serviram de base para o levantamento.

Defende a aplicação da reincidência, com base no § 6º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

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

Quanto à pretensão de exclusão da Coobrigada Laís Monique Franco Dias, com base no contrato de locação de imóvel, esclarece que esta foi incluída nos termos do art. 36 da Lei Federal nº 8.934/94, que dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e determina que os documentos relativos à alteração societária devem ser apresentados na Junta Comercial, no prazo de 30 dias contados da assinatura, com efeitos retroativos àquela data. Fora desse prazo, os efeitos prevalecerão após o despacho que o conceder. Portanto, o Instrumento da Segunda Alteração Contratual do Posto Vovó Izaura Comércio de Combustíveis Ltda, documento de fls. 137/139 foi assinado em 28/01/13 e deferido pela Jucemg em 10/07/13. Já o contrato de aluguel do imóvel datado de 05/02/09, documento de fls. 133/136, somente foi registrado em Cartório em 05/06/13.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

A Coobrigada Laís Monique Franco Dia, é intimada por meio do Diário Oficial de 12/02/16 (fl. 143).

A Assessoria do CCMG determina a realização da diligência de fls. 172/173, que resulta no Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 175/176.

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

A Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 177/181, promovendo as seguintes alterações:

- alteração do preço dos combustíveis para fins de cálculo da multa isolada, em substituição ao PMPF: para as entradas desacobertadas, foi utilizado o preço médio de aquisição mensal; para as saídas desacobertadas foi utilizado o preço médio de saídas mensais apurado por meio dos cupons fiscais;

- alteração na planilha “Gasolina Comum – Saídas desacobertadas” (fls. 80/81), para correção da multa isolada aplicada incorretamente sobre o valor das quantidades, para adotar como base de cálculo o valor dos combustíveis;

Foram substituídas as planilhas “Etanol (Consolidado Entradas desacobertadas e Consolidado Saídas desacobertadas); “Gasolina Comum” (Consolidado Entradas desacobertadas e Consolidado Saídas desacobertadas); “Óleo Diesel” (Consolidado Entradas desacobertadas e Consolidado Saídas desacobertadas) e incluídos relatórios contendo notas explicativas sobre o levantamento quantitativo.

Para demonstrar as alterações foram incluídos os seguintes anexos: Anexo I – Notas Explicativas (fls. 182/189), Anexo III - média de fls. 191, Anexo IV – Planilhas Etanol (fls. 196/208), Anexo V – Planilhas Gasolina Comum (fls. 210/231) e Anexo VI – Planilhas Óleo Diesel (fls. 233/244).

Os Sujeitos Passivos foram cientificados sobre a retificação, conforme intimações de fls. 246/250 e de fls. 256.

A Autuada comparece às fls. 251, requerendo prazo de 30 (trinta) dias para manifestação.

### **Da Instrução Processual**

O PTA foi indevidamente encaminhado para inscrição em dívida ativa (fls. 258/273).

Retornando ao Conselho de Contribuintes, a Assessoria deste Órgão determinou a abertura do prazo de 30 (trinta) dias, conforme solicitado pela Impugnante autuada (fls. 276 e 280).

Devidamente intimados os Sujeitos Passivos (281/302), a Autuada comparece às fls. 553/555 dos autos e reapresenta a Impugnação de fls. 104/131, reiterando todos os seus termos.

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

O Fisco faz nova revisão do crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 331/332, para promover as seguintes alterações:

- exclusão da majoração da multa isolada pela constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, § § 6º e 7º) que previam a referida majoração;

- adequação da multa isolada ao valor de duas vezes o valor do imposto incidente na operação, em observação a nova redação do inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, dado pela Lei nº 22.549 de 30/06/17, e posteriormente pela Lei nº 22.796, de 28/12/17;

- alteração do PMPF na data de 24/03/14 de 3,5503 para 2,5503, nas planilhas “Diesel – Consolidado de Entradas desacobertadas” e “Diesel Entradas desacobertadas”, lançado incorretamente, resultando em redução do ICMS devido;

- alteração do valor unitário da planilha “Etanol – Saídas desacobertadas” para fins de cálculo da multa isolada, substituindo o PMPF pelo “Preço Médio Unitário/ECF”;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- correção da data da contagem física realizada em 24/03/14 (doc. de fl. 27), que foi incorretamente informada como 24/03/15, na planilha “Gasolina Comum – Vovó Izaura – alteração - entradas desacobertas”, resultando em aumento do ICMS no mês de março de 2014 e redução do mesmo valor em março de 2015.

Foi acostado novo DCMM de fls. 333/335, planilhas demonstrativas da reformulação de fls. 336/357 e notas explicativas de fls. 358/360.

Intimados os Sujeitos Passivos, a Autuada comparece às fls. 367, aduzindo que ressalvadas as reduções ocorridas, reitera os demais termos das impugnações anteriormente apresentadas.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 374/397, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 331/357.

### ***DECISÃO***

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

#### **Da Preliminar**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Alega que o Fisco não observou os pressupostos do ato administrativo para que o mesmo tenha validade.

Sustenta que o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF nº 10.000013302.31, foi encaminhado por via postal, em desacordo com as normas legais, visto que a empresa encontra-se devidamente estabelecida, e, no seu entender, o Contribuinte somente poderia ser cientificado por meio de Aviso de Recebimento - AR ou edital, respectivamente, quando não fosse possível ser dada ciência pessoalmente, além de não ter sido entregue ao representante legal para a entrega dos documentos, mas à pessoa que não tem poderes de representação e/ou responsabilidade pela empresa.

Entretanto, não lhe cabe razão.

A notificação por via postal do contribuinte encontra-se prevista no art. 144, inciso II da Lei nº 6.763/75, bem como no art. 10 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, que assim dispõem:

Lei 6.763/75:

Art. 144. As intimações do interessado dos atos do PTA serão realizadas por um dos seguintes meios, nos termos do regulamento:

I - pessoalmente;

II - por via postal com aviso de recebimento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - pelo Domicílio Tributário Eletrônico, previsto no artigo 144-A;

IV - por publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado;

V - por publicação no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

### RPTA

Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

(Grifou-se).

Depreende-se dos dispositivos legais que as intimações dos atos do PTA serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal ou mediante publicação no órgão oficial do Estado, não havendo, portanto, nenhuma ordem a ser seguida.

Assim sendo, considera-se sob a ação fiscal o contribuinte na data da cientificação do início da ação fiscal. No caso, a intimação do AIAF se efetivou conforme art. 12, inciso II, “a”, do RPTA:

Art. 12. As intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas:

(...)

II - em se tratando de intimação por via postal com aviso de recebimento:

a) na data do recebimento do documento, por qualquer pessoa, no domicílio fiscal do interessado, ou no escritório de seu representante legal ou mandatário com poderes especiais, ou no escritório de contabilidade autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais; ou

(...)Grifou-se.

A Impugnante entende como causa de nulidade do Auto de Infração o fato de o Fisco ter utilizado, para elaborar o levantamento quantitativo, informações de saídas dos cupons fiscais, sem que estes tenham sido solicitados ou informados no Auto de Início de Ação Fiscal- AIAF, o que estaria em desacordo com o art. 70 do Decreto nº 44.747/08 – RPTA. E ainda, teriam sido utilizados documentos referente à leitura e gravações que ocorreram em 10/12/13 e 04/09/15, portanto, antes do AIAF, sendo esta última assinada pelo sócio em 21/10/15, após a emissão do AIAF.

Alega que o contribuinte ou seu representante legal não foram intimados a acompanhar o processo de leitura, gravação e autenticação dos arquivos eletrônicos da impressora fiscal, caracterizando-se assim, cerceamento de defesa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe esclarecer que está previsto no RPTA, em seus arts. 66 e 67, procedimentos fiscais auxiliares, que não caracterizam o início de ação fiscal (monitoramento, exploratório, cruzamento eletrônico de dados), por meio dos quais, constatada infração à legislação tributária, ensejará a lavratura de Auto de Início de Ação Fiscal, procedimento este preparatório para o lançamento.

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

I - identificado indício de infração à legislação tributária, o titular da Delegacia Fiscal encerrará o procedimento e incluirá o sujeito passivo na programação fiscal para apuração das possíveis irregularidades, podendo a referida inclusão e a possibilidade de denúncia espontânea serem comunicadas ao sujeito passivo;

II - constatada infração à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, exceto nos casos de dispensa deste, para a lavratura de Auto de Infração;

III - relativamente ao procedimento exploratório, o sujeito passivo será cientificado do seu início e encerramento.

Conforme dispõem os arts. 69 e 70 do RPTA, o Auto de Início de Ação Fiscal, além documentar o início do procedimento de fiscalização, no qual constará o período e o objeto da fiscalização, se presta ainda para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal. Confira-se:

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

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

(...)

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

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

(...)

Portanto, não há qualquer irregularidade no procedimento fiscal, uma vez que o Fisco emitiu o AIAF para cientificar a Contribuinte do início da ação fiscal, indicando o período e o objeto da ação fiscal, e informando a Contribuinte da impossibilidade de realizar denúncia espontânea relacionada ao objeto da ação fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Poderá o Fisco utilizar o AIAF para solicitar os documentos que entender necessários à realização da fiscalização.

No caso dos cupons fiscais não se faz necessária a intimação para apresentação destes, visto que são emitidos por Emissor de Cupom Fiscal (ECF), devendo ser entregue ao consumidor. O ECF é dotado de MF (Memória Fiscal) e MFD (Memória de Fita-detalhe), que armazena, em meio eletrônico, todas as informações fiscais de saídas, as quais foram obtidas pela Fiscalização, em duas oportunidades, no estabelecimento da Contribuinte, conforme documentos de fls. 91/92.

No tocante à alegação de que a Contribuinte ou seu representante legal não foram intimados a acompanhar o processo de leitura, gravação e autenticação dos arquivos eletrônicos da impressora fiscal, o que caracterizaria cerceamento de defesa, esta também não se sustenta.

Como esclarecido pelo Fisco, as cópias dos arquivos da Memória da Fita-detalhe do ECF foram feitas antes da emissão do AIAF, em trabalhos de monitoramento da Contribuinte, bem como das diversas visitas feitas ao estabelecimento para contagens físicas de estoques e leitura dos encerrantes registrados através do PAF-ECF, conforme diversos documentos anexados ao PTA, às fls. 24/42, os quais ensejaram análises mais aprofundadas que efetivamente evidenciavam que o Contribuinte estava sendo monitorado.

Informa que foi feita uma cópia dos arquivos da Memória de Fita-detalhe – MFD da impressora fiscal, gerados conforme Convênios ICMS n°s 16/03 e 137/06, gravados na Impressora Fiscal, nos termos do Ato Cotepe/ICMS 17/04. Os citados arquivos permanecem armazenados no equipamento em dispositivo inviolável podendo ser copiados quantas vezes for necessário, sem que haja alteração de nenhum dos dados.

Relata ainda que as cópias foram feitas na presença dos funcionários do estabelecimento, com o consentimento do proprietário, em 12/06/15, juntamente com a Contagem Física de Mercadoria, documento de fls. 39/40, entretanto, o termo de cópia não foi impresso no momento por impossibilidade técnica (falta de impressora). Não obstante, cópia dos arquivos ficaram gravados no computador do estabelecimento.

Ressalta que tais arquivos são de apresentação obrigatória e mensal, por meio do Sintegra ou do Sped Fiscal.

Assevera que não se trata de cópia de arquivos em 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.

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

Cabe destacar que o Convênio ICMS n° 85/01 estabelece os requisitos de hardware, de software e gerais para desenvolvimento de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), e dispõe sobre a memória de Fita-detalhe:

Convênio ICMS n° 85/01

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Parágrafo único. O ECF compreende três tipos de equipamento:

I - Emissor de Cupom Fiscal - Máquina Registradora (ECF-MR): ECF com funcionamento independente de programa aplicativo externo, de uso específico, dotado de teclado e mostrador próprios;

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(Grifou-se).

Como se vê a Memória da Fita-detalhe é destinada ao armazenamento de dados necessários à reprodução integral de todos os documentos emitidos pelo

equipamento, por meio de recursos de hardware que não permitem o apagamento e a modificação dos dados.

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

São obrigações do Contribuinte as previstas no art. 16 da Lei nº 6.763/75, que prescreve em seu inciso III, que é obrigação do Contribuinte, exibir ao Fisco, quando solicitado, livros, documentos fiscais e arquivos e registros eletrônicos, bem como todos os elementos relacionados com a sua condição de contribuinte.

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

Assim sendo, fica afastada a alegação de nulidade do Auto de Infração visto que não há qualquer determinação expressa da necessidade de acompanhamento do Contribuinte da leitura da Memória da Fita-detilhe do ECF do contribuinte. Os procedimentos adotados pelo Fisco encontram-se de acordo com os dispositivos legais supratranscritos.

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 a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

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

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

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

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

Para tanto formula os quesitos de fls. 131.

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 argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

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

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

(...)

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação sobre a constatação de saídas e entradas de mercadorias (etanol, gasolina comum e diesel) desacobertas de documentação fiscal, mediante levantamento quantitativo, relativo ao período de 01/11/11 a 12/06/15, apurado após conferência da memória fiscal do ECF e notas fiscais de entrada.

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

Para execução do levantamento, foram consideradas as informações de saídas extraídas da Memória da Fita-detalle - MFD da Impressora Fiscal e as Notas Fiscais Eletrônicas de aquisição de combustíveis. Como estoques iniciais foi considerada a capacidade máxima dos tanques de armazenamento dos combustíveis (Etanol, Gasolina Comum e Diesel), em razão da falta de informação destes.

Foram incluídos no polo passivo os sócios Laís Monique Franco Dias, em relação ao período de 01/01/11 a 10/06/13 e o Sr. Luís Antônio Brito Abreu, a partir de 11/06/13, conforme registro na Jucemg da alteração contrato social de fls. 17/22 dos autos.

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

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

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

Trata-se o Leqfid de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos do art. 194 do RICMS/02:

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;



(...)

Consiste, em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde 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 a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia, neste caso, o levantamento informa que houve “saída sem estoque”, o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Ou ainda, se ao final de um determinado período o levantamento quantitativo apresentar o saldo do 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. Enquanto que, se a apuração do saldo final de estoque for maior do que o declarado pelo Contribuinte pressupõe que houve saída desacoberta de documentação fiscal.

Cabe 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.

Em sua defesa, a Impugnante alega que o Fisco não poderia arbitrar o estoque de mercadorias, considerando a capacidade máxima dos tanques, o que resultou em saídas desacobertas de documentação fiscal, criando uma irrealdade jurídica, em desacordo com os princípios tributários.

Cabe destacar que é obrigação do Contribuinte manter o Livro de Movimentação de Combustível – LMC, de escrituração obrigatória, nos termos da Portaria DNC nº 26 de 13/11/92 da Agência Nacional de Petróleo, e do art. 160 do RICMS/02. Confira-se:

A Portaria ANP nº 26/92

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### RICMS/02

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

(...)

IX - Livro de Movimentação de Combustíveis;

(...)

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

(...)

Entretanto, como esclarecido pelo Fisco, a Contribuinte foi intimada em duas oportunidades a apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, por meio do AIAF e da Intimação de fl. 23, mas não atendeu às intimações.

Registra-se que a informação dos estoques é obrigatória na Escrituração Fiscal Digital EFD/Sped Fiscal. Mas tal informação também não consta nos arquivos transmitidos pela Autuada.

Em face da falta da informação nos arquivos Sintegra/Sped, bem como do não atendimento às intimações, o Fisco, para realizar o levantamento quantitativo financeiro diário, levou em consideração a capacidade de armazenamento dos tanques de combustível e o arbitramento do estoque foi feito considerando os tanques cheios no início do período fiscalizado.

Registra o Fisco que tal arbitramento não prejudicou a Autuada, conforme verifica-se das planilhas anexadas aos autos.

Informa que, apesar de as planilhas dos levantamentos de Etanol, Gasolina e Diesel anexadas ao PTA (cópia em CD) apresentarem “Saídas Desacobertadas”, no início do levantamento tendo em vista o arbitramento do estoque inicial considerando tanques cheios, tais diferenças não foram computadas nas planilhas consolidadas de “Saídas Desacobertadas”, ou seja, aquelas diferenças resultantes das quantidades que ultrapassaram a capacidade dos tanques no início do levantamento não foram cobradas.

Portanto, como a Autuada não apresentou o LMC, nem tampouco a escrituração no Sintegra/Sped com a informações dos estoques, corretamente agiu o Fisco em arbitrá-los, consoante as disposições do art. 53 do RICMS/02:

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

(...)

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

A Impugnante alega que o procedimento aplicado para apuração dos valores obedece a uma equação simples:  $\text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Vendas} = \text{Estoque Final}$ , devendo-se considerar toda e qualquer natureza de entradas e saídas de mercadorias (devoluções, transferências, perdas, etc.). Entretanto, a Autoridade Fiscal teria considerado apenas as entradas oriundas das distribuidoras.

Afirma que qualquer erro nas quantidades das variáveis compromete todo o levantamento, como ocorreu nas seguintes situações:

- a Nota Fiscal de devolução nº 000.000.370, de 10/02/15, que não teria sido contemplada no levantamento quantitativo, assim como outras notas fiscais.
- não foram considerados os cupons cancelados, o que se pode verificar nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Impugnante;
- existem vendas em duplicidade com vários números e sequência;
- por falhas técnicas do equipamento foram emitidos cupons fiscais que não correspondem à realidade, pois a quantidade informada nos cupons encontra-se superior à capacidade dos tanques dos veículos.

Por seu turno, o Fisco esclarece que, no levantamento quantitativo, foram consideradas todas as notas fiscais de entradas de mercadoria e cupons fiscais de venda extraídos da MFD do ECF da Impugnante.

Aduz que não foram incluídas notas fiscais de entradas de emissão própria (devolução), nem de saídas com CFOP 5.929, em substituição a cupons fiscais emitidos.

Esclarece que foram identificadas apenas duas notas fiscais de devolução emitidas pela própria Autuada, quais sejam:

- a Nota Fiscal nº 000.000.084, de 14/11/13, no valor de R\$ 478.494,63 referente a 136.294,51 litros de Gasolina Comum, 26.058,88 litros de Etanol Comum e 9.632,13 litros de Diesel Comum (fl. 44), que apesar de não constar nenhuma informação adicional, nem denúncia espontânea comunicando o erro, presumiu-se que se tratava de falha na atualização do PAF-ECF (mesma justificativa para emissão da segunda NF-e nº 000.370), tendo em vista as quantidades e valores muito acima da movimentação diária do estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, diversos cupons fiscais do dia 11 e 12/11/13, de nº 079129 a 079143, e 079335 a 079343, de etanol, e de nº 079107 a 079127 e 079145 a 079211 e 079317 a 079333, 079345 a 079375, referente a gasolina comum, e 079377 a 079385, de óleo diesel, todos de 1.000 litros cada não foram incluídos nas saídas; por entender que se tratava de emissão indevida.

- Nota Fiscal 000.000.370, de 10/02/15, no valor de R\$ 6.563,20 referente a devolução de 1.523,42 litros de Gasolina, 193,92 litros de Etanol e 323,68 litros de Diesel (fl. 43), consta a informação em dados adicionais que se trata de erro na atualização do sistema com emissão de vários cupons fiscais indevidos. Identificados tais cupons fiscais, foram considerados zerados no levantamento quantitativo.

Dessa forma, nenhuma das duas notas fiscais foram lançadas como entradas uma vez que as respectivas saídas foram desconsideradas.

Informa o Fisco que também não foi considerado nenhum cupom fiscal cancelado, pois documentos cancelados não representam efetiva saída de mercadoria.

No tocante ao argumento de que existem vendas lançadas em duplicidade com cupons fiscais com o mesmo número e sequência, este também não se revela verdadeiro.

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

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

Destaca o Fisco que os cupons fiscais relacionados à fl. 120, para exemplificar a possível existência de falhas técnicas do ECF, na realidade, alguns referem-se à emissão automática, nos termos do Ato Cotepe/ICMS 06/08, supracitado, e outros, conforme pode-se observar no Espelho da MFD, foram emitidos nominalmente para consumidores identificados com CPF ou CNPJ, como o de nº 010605 de 266,26 litros de Gasolina Comum e 010608, de 190,18 litros de Gasolina Comum, os quais, caso fossem indevidos, seriam de fácil constatação e cancelamento.

Registre-se que a Fiscalização promoveu a alteração do levantamento para correção de data da contagem física realizada em 24/03/14 (doc. de fl. 27), que foi incorretamente informada como 24/03/15, na planilha “Gasolina Comum – entradas desacobertas”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, tendo sido constatada a entrada de mercadorias (combustíveis) desacoberta de documentação fiscal, o Fisco, exigiu o ICMS/ST e a Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III do mesmo artigo da Lei nº 6.763/75, bem como a Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Conforme Notas Explicativas (fls. 182/189), a apuração do ICMS/ST e da multa de revalidação sobre as entradas desacobertas foi obtida pela aplicação do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), aplicado sobre a quantidade de mercadorias cujas entradas ocorreram sem documentação fiscal.

Já a multa isolada se deu pela aplicação do preço médio de aquisição mensal, em substituição ao PMPF (mediante a reformulação do crédito tributário).

Em relação as saídas desacobertas, exigiu-se somente a Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, apurando-se a base de cálculo, mediante a aplicação do Preço Médio Unitário das saídas por meio do ECF sobre a quantidade de mercadoria desacoberta.

Registre-se que a multa isolada foi adequada ao valor de duas vezes o valor do imposto incidente na operação, em observação a nova redação do inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, dado pela Lei nº 22.549 de 30/06/17, e posteriormente pela Lei nº 22.796, de 28/12/17.

Portanto não merece reparo o trabalho fiscal.

Não se pode acatar o argumento de Defesa acerca da redução da penalidade isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, visto que a apuração não foi feita, exclusivamente, com base nos documentos da escrita comercial e fiscal do contribuinte, uma vez que os arquivos Sintegra/Sped transmitidos não contemplam a totalidade das operações do contribuinte, faltando registros de estoque, e contendo outros registros incompletos. Desta forma foram realizados os trabalhos de cópia dos arquivos da MF e da MFD da impressora fiscal que serviram de base para o levantamento, além de ter sido arbitrado o estoque inicial.

Quanto à solidariedade passiva, oportuno esclarecer que foram incluídos os sócios Laís Monique Franco Dias, em relação ao período de 01/01/11 a 10/06/13 e o Sr. Luís Antônio Brito Abreu, a partir de 11/06/13, conforme registro na Jucemg da alteração contrato social de fls. 17/22 dos autos.

A Impugnante requer a exclusão da sócia Laís Monique Franco Dias, sob o argumento de que, não obstante o contrato de compra e venda do Posto Vovó Izaura ter sido registrado em cartório em 10/05/13, a venda para o Sr. Luís Antônio Brito Abreu ocorreu em 2009, conforme comprova o contrato de locação do imóvel, assinado em 05/02/09, registrado em cartório, devendo, portanto, a responsabilidade ser atribuída somente a este.

Esclarece o Fisco que não se pode acatar tal pretensão, uma vez que, nos termos do art. 36 da Lei Federal 8.934/94 que dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis, o qual determina que os documentos relativos à alteração societária devem ser apresentados na Junta Comercial no prazo de 30 dias contados da

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

assinatura, com efeitos retroativos àquela data. Fora desse prazo, os efeitos prevalecerão após o despacho que o conceder.

Verifica-se que o Instrumento da Segunda Alteração Contratual do Posto Vovó Izaura Comércio de Combustíveis Ltda (18/20) foi assinado em 28/01/13 e deferido pela Jucemg em 10/07/13 (fl. 17). Já o contrato de aluguel do imóvel datado de 05/02/09, documento de fls. 133/136, somente foi registrado em Cartório em 05/06/13.

Portanto, não restou comprovado que a Sra. Laís Monique Franco Dias não integrava o quadro societário da Impugnante no período autuado, devendo-se, portanto, ser mantida a sua responsabilidade pelos atos que concorrerem para o não-recolhimento do tributo pela empresa.

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

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

(...)

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

(...)

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

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

(Grifou-se)

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

Induidoso, portanto, que os Coobrigados, na qualidade de sócios da empresa, tinham conhecimento (cada um em seu período) e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela Autuada, sendo certo que a situação posta nos presentes autos caracteriza a supressão total do ICMS devido nas operações e a intenção de fraudar a Fiscalização.

Não obstante, há vício no que tange à solidariedade a eles atribuída pela Fiscalização e na forma operacionalizada, que inviabiliza a manutenção dos mesmos.

Conforme aduzido pelo Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior nos autos do PTA 01.000433343-08:

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.

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.” (GRIFOU-SE)

AINDA EM SEDE DOUTRINARIA, 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. (GRIFOU-SE)

DESTE ENTENDIMENTO TAMBÉM NÃO DISCREPA A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE, CONFORME SE PODE VERIFICAR NO EXCERTO INFRA 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 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 BENEFÍCIUM EXCUSATIONIS 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)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do 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 EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 331/357 e, ainda, para excluir os sócios-administradores do polo passivo da obrigação tributária. Vencidos, em parte, os Conselheiros Heldo Luiz Costa (Relator) e André Barros de Moura, que não os excluía. Designado relator o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. 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, 30 de outubro de 2019.**

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

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	22.297/19/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000355024-00	
Impugnação:	40.010139900-63	
Impugnante:	Posto Vovó Izaura Comércio Varejista de Combustível Ltda. IE: 001055251.00-25	
Coobrigados:	Laís Monique Franco Dias CPF: 363.783.148-10 Luís Antônio Brito Abreu CPF: 692.679.876-15	
Proc. S. Passivo:	Alexandre Brito Piedade/Outro(s)	
Origem:	DF/Varginha	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Helder Luiz Costa, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência diz respeito somente à atribuição de responsabilidade pessoal aos administradores pelo crédito tributário.

À vista da natureza das infrações – realização de operações desacobertas de documentação fiscal e conseqüente falta de recolhimento do imposto devido – a votação majoritária não desconsiderou a possibilidade de atribuição dessa responsabilidade solidária, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN e correspondentes na legislação estadual. Contudo, considerou haver no caso vício de forma, sob o entendimento de que o instituto da solidariedade só é possível quando todos respondem pela integralidade do crédito tributário.

Com efeito, conforme se vê no relatório do Auto de Infração, a Fiscalização discriminou, para cada um dos dois administradores arrolados, o período em que foi considerado como Coobrigado e os respectivos montantes do imposto e das penalidades. Assim, a cada um foi atribuída a responsabilidade solidária por uma parcela do crédito lançado e não por sua totalidade.

Entendo, *data venia*, que tal procedimento não gera nenhum conflito com o mencionado instituto da solidariedade e nem com qualquer norma procedimental relacionada com o ato administrativo de lançamento.

O art. 142 do CTN trata do referido ato em termos conceituais e elenca seus requisitos. Mas não chega a entrar em detalhes sobre o seu formato. O CTN não diz, por exemplo, qual deve ser o nome do instrumento para o lançamento – se auto de infração, se notificação de lançamento ou outro nome que se entenda mais adequado. Não especifica se o ato deve ser em meio físico ou virtual. Não determina se deve ser por período ou por fato gerador.

A especificação dos aspectos procedimentais do lançamento é feita pela legislação de cada ente e conforme cada tributo.

No caso do ICMS em Minas Gerais, o instrumento para o lançamento de ofício é o Auto de Infração, nos termos do art. 85, inciso II, do RPTA. O regulamento trata também de diversos outros requisitos a serem observados no procedimento. Mas, em nenhum momento, ele trata da extensão do fato a ser objeto do lançamento – se o ato deve ser individual em relação a cada fato gerador ou se deve ser por período ou, sendo por período, qual deve ser a sua dimensão.

No ICMS, ocorre muitas vezes de o lançamento ser feito por fato gerador individualmente. Neste caso, pode-se admitir a tese de unicidade e indivisibilidade para fins de atribuição da responsabilidade tributária, pois não haveria como dizer, para um fato gerador isolado, que uma pessoa teria responsabilidade apenas parcial.

No entanto, na maior parte das vezes, o lançamento é efetuado por período, englobando uma enormidade de fatos geradores distintos. Ou, até mais que isso, o lançamento pode englobar vários períodos de apuração. Como dito, não há nenhuma vedação a isso, nem orientação, na Lei 6.763/75 ou no RPTA, de como se deve dar o lançamento sob esse aspecto de extensão no tempo.

Sendo assim, o lançamento, além de poder abranger muitos fatos geradores ao longo do tempo, pode tratar de matérias totalmente distintas. Neste caso, parece-me que não cabe a tese de unicidade e indivisibilidade, porque cada período ou, dependendo da situação, cada fato gerador pode ser tratado individualmente.

É tão comum a existência de lançamentos com muitos fatos geradores, que a legislação até prevê expressamente o desmembramento de processos tributários para situações específicas. Por exemplo, o art. 105, § 2º, do RPTA trata da separação de parcelas de crédito tributário que foram objeto de ação judicial, para que as demais, não abrangidas, tenham tramitação normal. Ou o art. 5º, § 3º, do Decreto nº 47.210/17, que tratou de separação de matérias para fins de aplicação de benefícios do Plano Regularize. Ou diversas outras situações específicas que requerem a segregação de fatos.

O desmembramento de PTA para aplicação de diferentes tratamentos a parcelas de crédito tributário evidencia a não aplicabilidade da tese de unicidade e indivisibilidade do lançamento efetuado de forma unificada.

No AI em questão, o lançamento abrangeu o período de 01/11/11 a 12/06/15. Nada impedia, porém, que fosse feito por períodos menores – um AI por exercício, ou por mês, ou até por dia, considerando que a técnica utilizada foi levantamento quantitativo diário. Decerto, em termos práticos, considerando até a discussão que ora se trava, o mais conveniente teria sido a lavratura de dois autos de infração – um para o período em que foi considerada Coobrigada a Sra. Laís Monique Franco Dias; outro para o período atribuído ao Sr. Luís Antônio Brito Abreu.

Não haveria nenhuma diferença de substância no lançamento se assim tivesse procedido a Fiscalização – lavrando dois Autos de Infração. Neste caso, a diferença seria apenas pela existência de dois documentos formalizadores e depois dois

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

processos tributários. Poderia até ficar mais didático e facilitar os procedimentos operacionais.

Entretanto, tendo a Fiscalização, diante da ausência de disposição em contrário, optado pelo lançamento conjunto, nenhum prejuízo causou à defesa dos envolvidos e à separação, para qualquer efeito, do quanto seria devido por cada um deles.

O fato de o lançamento estar num papel único não configura atribuição de solidariedade parcial, pois ele trata de vários fatos geradores, cada qual com sua individualidade. O Auto de Infração foi muito claro ao discriminar, no relatório e no demonstrativo do crédito tributário, quais eram exatamente os limites de responsabilidade de cada Coobrigado.

Entendo, portanto, que a forma adotada não pode ser motivo para eximir de responsabilidade os administradores da empresa.

Por todo o exposto, peço vênias à posição majoritária e voto pela procedência parcial do lançamento.

**Sala das Sessões, 30 de outubro de 2019.**

**Heldo Luiz Costa**  
**Conselheiro**