

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.492/20/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000458945-21  
Impugnação: 40.010141838-46, 40.010141839-27 (Coob.)  
Impugnante: HP Comércio de Combustíveis Ltda.  
IE: 001043245.00-92  
Marlon Pereira Gomes (Coob.)  
CPF: 166.603.998-52  
Proc. S. Passivo: Wilson dos Santos Filho/Outro(s)  
Origem: DF/Varginha

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador é responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III, do CTN.

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - COMBUSTÍVEIS.** Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), a ocorrência de entrada de combustíveis sujeitos à substituição tributária desacobertada de documentação fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada capitulada no inciso II do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75, esta última já adequada ao disposto no inciso I do § 2º do citado dispositivo legal.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - COMBUSTÍVEIS.** Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), a ocorrência de saída de combustíveis sujeitos à substituição tributária desacobertada de documentação fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes da Multa Isolada capitulada no inciso II, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, já adequada ao disposto no inciso I do § 2º do citado dispositivo legal.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de realização de operações de entrada e saídas de mercadorias (combustíveis), sujeitas ao regime de substituição

23.492/20/1ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), referente ao período de 01/07/12 a 30/04/16.

Face às irregularidades apuradas, exige-se, em relação às operações de entrada de combustíveis desacobertadas de documentos fiscais, o ICMS/ST devido, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o seu § 2º, inciso III, e a Multa Isolada tipificada no art. 55, inciso II, c/c o disposto no § 2º, inciso I, do referido artigo (*conforme redação vigente na data da autuação - limitador máximo da penalidade isolada, conforme o caso*), todos da Lei nº 6.763/75.

Já em relação às operações de saída de combustíveis desacobertadas de documentos fiscais exige-se apenas a citada Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, c/c o disposto no § 2º, inciso I, do referido artigo (*conforme redação vigente na data da autuação - limitador máximo da penalidade isolada, conforme o caso*).

Registre-se que foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o sócio-administrador da Autuada, nos termos do disposto no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 135, inciso III, do CTN.

Instruem-se os autos:

- Auto de Infração - AI (fls. 02/07);
- Demonstrativos do crédito tributário, por exercício (fls. 08/12);
- Anexo I: Autos de Início da Ação Fiscal – AIAFs, termos de intimações e respostas apresentadas (fls. 13/38);
- Anexo II: mídia eletrônica (CD) contendo planilhas relativas ao levantamento realizado (fls. 39/40);
- Anexo III: Relação das notas fiscais de entradas (fls. 41/53);
- Anexo IV: Contagens físicas (fls. 54/105);
- Anexo V: Planilhas etanol (fls. 106/112);
- Anexo VI: Planilhas gasolina comum (fls. 113/121);
- Anexo VII: Planilhas gasolina aditivada (fls. 122/128);
- Anexo VIII: Cópia do termo de leitura e gravação da MF e MFD da impressora fiscal (fls. 129/131);
- Anexo IX: Relação dos códigos MD5 e SHA1 dos arquivos anexos (fls. 132/135).

### **Das Impugnações**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 140/141, 147/148 e 150/180.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega preliminarmente que, ao receber o Auto de Infração (em 26/07/16), constatou que o CD contendo os anexos que suportam o lançamento estava “em branco”, impossibilitando o exercício do seu direito de defesa.

Assevera que lhe foi disponibilizado novo CD no dia 23/08/16, oportunidade em que teve acesso ao Auto de Infração por completo.

Assim, requer seja reaberto o prazo para impugnação, nos termos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Na sequência, pugna pela nulidade da autuação, argumentando haver um descompasso entre o relatório fiscal e a fundamentação legal do presente Auto de Infração, porquanto, segundo afirma, não teria sido apresentado o embasamento normativo para o aludido levantamento quantitativo, qual seja, o art. 194 do Regulamento do ICMS (RICMS/02).

A Impugnante argumenta ainda que foi realizado um levantamento quantitativo “*de estoque e não financeiro*”, o que, a seu ver, invalidaria o trabalho fiscal.

Demais disso, aduz que, mesmo se fosse admitida a ocorrência de entrada da mercadoria sem o devido acobertamento documental, ainda assim o ICMS não seria devido, uma vez que a operação estaria ao abrigo da imunidade a que se refere o inciso X do § 2º do art. 155 da CF/88, daí porque entende que somente se poderia cogitar, no máximo, da tributação das entradas originadas do estado de Minas Gerais.

No tocante às entradas de combustíveis sem acobertamento fiscal, afirma que foram desconsideradas, no levantamento fiscal, as notas fiscais de entrada constantes do Anexo IV da sua peça de defesa, o que teria acarretado impacto tanto na apuração das entradas desacobertas como também das saídas desacobertas, eis que, no seu entendimento, “*se há entrada acobertada, a saída respectiva do tanque de combustível também sairá acobertada*”.

Entende que estaria evidenciado que o contribuinte não promoveu saída de mercadorias sem documento fiscal, razão pela qual não deveria subsistir a multa isolada cominada em face destas presunções fiscais.

Ainda a propósito desta penalidade, pondera que a Multa foi cobrada tanto pela entrada quanto pela saída desacoberta de documento fiscal, sendo que, no seu entender, o dispositivo legal admite multa isolada somente para saídas desacobertas e, além disso, ressalta que havendo dúvida em relação às penalidades, deve ser adotada a interpretação mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do Código tributário Nacional (CTN).

No tocante à acusação fiscal de saídas de combustíveis sem acobertamento fiscal, enfatiza que a impressora fiscal relacionada no Auto de Infração esteve em manutenção, período no qual o concentrador registrou todas as saídas de combustível, conforme prevê a regra fiscal, sendo que, após a conclusão da manutenção e o retorno do ECF, teriam sido emitidas todas as notas fiscais relativas às vendas acumuladas, o fazendo crer que houve vendas sem estoque.

Argui que “*não constam do levantamento quantitativo os cupons fiscais cancelados, o que seria possível verificar por meio da leitura da impressora fiscal, que o Fisco não possibilitou ao Impugnante acompanhar*”.

A Impugnante assevera também que não foram considerados os preços efetivamente praticados em suas operações, preços estes que foram detectados pela própria Fiscalização, que optou por utilizar o valor do PMPF (*Preço Médios Ponderado a Consumidor Final*) na apuração das supostas operações promovidas sem emissão de documentos fiscais. Assim sendo, tendo presente que os preços de venda praticados pela Autuada e constantes dos autos são bastante inferiores àqueles considerados pela Autoridade lançadora, entende que se faz necessária a reformulação do crédito tributário.

Isto posto, destaca que o levantamento quantitativo foi promovido pela Fiscalização de forma absolutamente incorreta, uma vez que as compras de combustíveis foram consideradas na data de emissão da correspondente nota fiscal, sendo que o prazo de validade deste documento é de 03 (três) dias. Nesta perspectiva, explica que o descarregamento do combustível no reservatório do posto não ocorre necessariamente no dia da emissão da nota fiscal, podendo ocorrer no segundo ou terceiro dia, o que desqualificaria o alegado “estouro de estoque” apurado pela Fiscalização.

Afirma também que existem “*várias vendas em duplicidade com até quatro cupons fiscais com o mesmo número e sequência, o que invalida o PTA*”.

No tocante às multas aplicadas, entende que o Auto de Infração ofende os princípios da capacidade econômica, da proporcionalidade e da razoabilidade, consoante lições doutrinárias e decisões jurisprudenciais que menciona em sua peça de defesa.

A Impugnante insurge-se também contra a cobrança de juros moratórios sobre a multa de revalidação, entendendo que multa de revalidação e juros de mora são penalidades e não deveriam incidir uma sobre a outra.

Assevera que a Multa Isolada foi imputada no percentual de 40% (quarenta por cento) sem observância da redução a 20% (vinte por cento), uma vez que apuração se deu com base nos lançamentos efetuados pelo contribuinte em sua escrita fiscal ou comercial e que, em se tratando de penalidades, deve-se interpretar a norma de maneira mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.

Assim, requer a redução das multas, após o julgamento no Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 53, § 9º, da Lei nº 6.763/75.

Afirma que a representação fiscal para fins penais não poderia ser encaminhada ao Ministério Público antes de finalizado o julgamento administrativo, eis que se está a tratar de “*presunção de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal*”, configurando crime, por parte do denunciante, a falsa comunicação de crime.

Por fim, requer a insubsistência do auto de infração ou a adequação da carga tributária à proporcionalidade das compras em Minas Gerais, a realização de

diligências necessárias à elucidação dos fatos e pede a produção de prova pericial, conforme quesitos que integrariam o Anexo VII da sua peça defensiva (não colacionados aos autos).

Por sua vez, o Coobrigado, também inconformado com o feito fiscal, apresenta, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 205/219, no âmbito da qual pede a insubsistência do lançamento.

Para tanto, após discorrer sobre o levantamento quantitativo realizado, destaca que as saídas consideradas pela Fiscalização são justamente aquelas representadas pelos cupons fiscais emitidos e que não há dúvida de que essas saídas foram regularmente oferecidas à tributação, razão pela qual não merece subsistir a imputação de que houve saídas desacobertadas.

Assevera que também não merece prosperar a imputação de entradas desacobertadas, uma vez que foram desconsiderados fatores de alta relevância, como por exemplo, a possibilidade de o combustível ficar temporariamente armazenado no caminhão-tanque.

Afirma que o recolhimento do ICMS sobre as operações promovidas pela Autuada deve ocorrer na entrada do produto em seu estabelecimento por substituição tributária e que, portanto, a Fiscalização deveria averiguar se o imposto foi recolhido na entrada do produto, sob pena de caracterizar dupla exigência.

Entende que o cálculo do imposto não deveria levar em consideração o PMPF por contrariar o disposto no art. 150, §7º, da CF/88, mas sim, os preços efetivamente praticados.

O Coobrigado aduz ainda que os demonstrativos elaborados pelo Fisco não devem ser considerados, porque totalmente equivocados.

Neste ponto, ressalta que não foram consideradas as perdas e sobras decorrentes de variação de temperatura, transporte e condições climáticas, que influenciam na quantidade de combustíveis armazenados, fato conhecido por todos e reconhecido pela Agência Nacional do Petróleo (ANP).

Destaca também, a exemplo do que fora pontuado pela Autuada, que não constam do levantamento os cupons fiscais cancelados, o que seria possível de se verificar por meio da leitura da impressora fiscal.

Discorda da sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária, alegando que a Fiscalização não demonstrou que a prática de atos ilícitos ou fraudulentos capazes de ensejar referida responsabilidade.

Ao final, insurge-se também contra as penalidades exigidas, por entendê-las confiscatórias, desarrazoadas e desproporcionais, manifesta seu entendimento no sentido de impossibilidade de comunicação ao Ministério Público de eventual prática de crime fiscal, requer ainda a realização de perícia (apresentando os quesitos de fls. 218/219) e pede a insubsistência do lançamento.

**Das Reformulações do Crédito Tributário, da instrução processual e do aditamento à Impugnação**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Às fls. 246/298, o crédito tributário é reformulado pela Fiscalização com vistas à alteração parcial das datas de descarregamento do combustível nos tanques do posto (conforme detalhado às fls. 251/253) e, também, para fins de adoção do preço médio de compras (relativamente às entradas desacobertas de documentação fiscal) e do preço médio de vendas (quanto às saídas desacobertas) para efeito de apuração da multa isolada, em substituição ao PMPF inicialmente utilizado para tanto.

Às fls. 248/249, a Autuada é novamente intimada a apresentar os livros LMC.

Às fls. 298/1.148, foram incluídos aos autos, pela Fiscalização, cópia de todos os DANFES relativos às notas fiscais de aquisição de combustíveis do período fiscalizado, constantes do LEQFID, bem como relatórios analíticos acerca da alteração de datas de efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento autuado (por combustível e nota fiscal).

Regularmente cientificados da reformulação do crédito tributário (fls. 1.149/1.152), os Impugnantes não se manifestam.

Às fls. 1.153/1.156, consta que após a cobrança administrativa, a Administração Fazendária, inadvertidamente, encaminhou o PTA para a Advocacia Regional de Varginha para inscrição em dívida ativa.

Às fls. 1.157/1.166, consta que a Advocacia Regional de Varginha inscreveu o crédito tributário em dívida ativa.

Às fls. 1.167/1.172, consta que a Coordenação Regional – SRF/Varginha percebeu o equívoco e solicitou à Advocacia Regional o cancelamento da inscrição em dívida ativa retornando o PTA para a Administração Fazendária para fins da correta tramitação.

Às fls. 1.175/1.176, o PTA é encaminhado ao Conselho de Contribuintes sem a manifestação fiscal.

Às fls. 1.178, o CC/MG devolve o PTA à DF/Varginha solicitando a manifestação da Fiscalização.

Às fls. 1.179/1.201 o crédito tributário é novamente reformulado para adequação das multas isoladas aos limites estabelecidos no § 2º do art. 55, conforme redação dada pela Lei nº 22.796/17.

Às fls. 1.207/1.210, os Autuados são intimados, com reabertura de prazos para pagamento/parcelamento ou impugnação, conforme art. 120, § 2º, do RPTA.

Às fls. 1.211/1.212, o Coobrigado ratifica suas alegações anteriores.

Às fls. 1.220, o PTA é encaminhado novamente ao Conselho de Contribuintes sem a manifestação fiscal.

Às fls. 1.221, o CC/MG devolve o PTA à DF/Varginha para que a Fiscalização se manifeste.

### **Da Manifestação Fiscal**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto posto, a Fiscalização comparece aos autos e se manifesta às fls. 1.222/1.234, refutando as alegações dos Impugnantes.

De início, refuta a preliminar de invocação da imunidade referente às operações interestaduais com combustíveis, por ser inaplicável ao caso dos presentes autos, destacando que *“não se trata de cobrança do ICMS em operação própria oriunda de fornecedores de outras unidades da federação porque, conforme esclarecido, esta operação é imune. A autuação versa sobre a cobrança do ICMS/ST atribuída ao remetente da mercadoria ou ao destinatário se aquele não o fez”*.

Quanto ao mérito do feito, discorre sobre o roteiro aplicado (LEQFID), e ressalta, *in verbis*, que *“o levantamento quantitativo financeiro diário levou em consideração a capacidade de armazenamento de seus tanques de combustível e o arbitramento do estoque foi feito considerando os tanques cheios no início do período fiscalizado, tendo em vista a falta da informação tanto nos arquivos SINTEGRA/SPED, quanto no não atendimento das Intimações nº 0524/2015, doc. de fls. 18/19 e nº 0217/2017, doc. de fls. 248/249 e nos AIAF de fls. 14/17”*.

Na sequência, refuta as alegações de que teria havido presunção de entrada e saída desacobertadas, assevera que não consta nas impugnações apresentadas nenhum Anexo e tampouco qualquer nota fiscal que porventura tenha sido desconsiderada no levantamento quantitativo realizado, enfatizando que *“o Impugnante fez longa apuração de valores e itens e não encontrou nenhuma falha no levantamento”*.

No tocante à alegação afeta à manutenção da impressora fiscal, a Fiscalização enfatiza que os Atestados de Intervenção Técnica Eletrônico no equipamento ECF, emitidos pelas empresas credenciadas, demonstram que os equipamentos da Autuada retornaram do conserto no mesmo dia em que foram enviados, não havendo, portanto, motivo para acúmulo de cupons fiscais de um dia para o outro.

Além disso, pondera também que no levantamento realizado não foi considerado nenhum cupom fiscal cancelado, uma vez que documentos cancelados não representam efetiva saída de mercadoria.

Após discorrer sobre a alteração efetuada no tocante ao cálculo da penalidade isolada, a Fiscalização assinala que, apesar de intimado várias vezes, a Impugnante não apresentou o Livro de Movimentação de Combustível (LMC), o que permitiria a verificação, entre outros dados, da data do efetivo descarregamento do combustível nos tanques.

Em seguida, esclarece que, por sua natureza, os produtos em questão são considerados perigosos, sujeitam-se a controles e a normativos específicos, por meio dos quais encontra-se vedada a permanência de veículos (caminhões) carregados que de combustível por dois ou três dias, aguardando a venda do estoque existente no tanque de armazenamento até obter espaço para o descarregamento, devido ao alto risco de acidentes.

Ainda neste particular, esclarece que os 8 (oito) caminhões (placas PVG-0870, PUW-9087, HHG-2425, HMD-2425, NYD-2428, OOV-2528, OPM-5188 e OQQ-5257) do transportador “Marlon Pereira Gomes Transportes Eireli”, CNPJ 23.492/201ª

15.403.499/0001-55, exclusivo do grupo Dubai, circulavam ininterruptamente transportando combustíveis para os 12 (doze) postos da rede estabelecidos em diversas cidades como Varginha, Lavras, Três Corações, Três Pontas, Caxambu, Campanha e Carmo da Cachoeira, o que não permitiria que permanecessem estacionados e carregados de combustível.

Não obstante tais ponderações, a Fiscalização reitera que analisou o banco de dados de notas fiscais eletrônicas de todos os veículos transportadores de combustível e alterou as datas do descarregamento nas situações em que foi verificado que o veículo em questão não circulou no dia seguinte, alteração esta que, evidentemente, afigura-se mais favorável ao Contribuinte.

Em seguida, após abordar a legislação que disciplina o prazo de validade dos documentos fiscais, justifica a aplicação da multa isolada cominada, ressaltando que a ação fiscal *“não foi baseada exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte, uma vez que os dados dos arquivos SPED Fiscal não refletem a totalidade das informações registradas na memória do ECF, ou seja, foi necessário o fisco proceder a extração dos dados da MFD a fim de apurar a real movimentação do posto”*.

Afirma, ademais, que a “Representação Fiscal para Fins Penais” será encaminhada ao Ministério Público, nos termos do artigo 83 da Lei Federal 9.430/96, depois de proferida a decisão final na esfera administrativa e que as perdas foram sim consideradas no lançamento realizado (mediante abatimento do percentual de 0,6% (zero vírgula seis por cento) admitido pela Agência Nacional do Petróleo Gás Natural e Biocombustíveis – ANP).

Por fim, justifica a inclusão do Coobrigado no polo passivo e pede a que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, conforme reformulações efetuadas.

### **Do Parecer da Assessoria**

O presente PTA vem à análise da Assessoria do CCMG (fls. 1.236/1.267) que opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 1.179/1.201.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

#### **Da arguição de nulidade do lançamento**

Restou superada a alegação da Autuada de cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que, após ser disponibilizado um novo CD aos Autuados, em 23/08/16, oportunidade na qual tiveram acesso a todos os demonstrativos de apuração das exigências fiscais, também foi reaberto prazo para aditamento à impugnação, nos termos do RPTA, haja vista as reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização (fls. 246/247 e 1.179) com correspondentes reaberturas de prazo para a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Defesa (fls. 1.149/1.152 e 1.207/1.210) e respectivos aditamentos à Impugnação (fls. 1.211).

A instrução do trabalho fiscal ocorreu na mais estrita legalidade, estando o presente lançamento formalizado com todos os requisitos previstos no RPTA, contendo a descrição clara e precisa das causas motivadoras da autuação, a citação expressa dos artigos infringidos e das correspondentes penalidades.

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

Registre-se, neste ponto, que a despeito de não haver menção, no Auto de Infração, ao art. 194 do RICMS/02, verifica-se que consta dos autos, de modo expreso e detalhado, todo o procedimento adotado para a apuração das exigências fiscais, tendo os Autuados, inclusive, compreendido o trabalho fiscal desenvolvido pela Fiscalização, conforme se infere das defesas apresentadas.

Cabe esclarecer que tal levantamento tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com os respectivos documentos fiscais (Notas Fiscais e Cupons Fiscais) de entrada e saída, por produto, emitidas no período.

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

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

Trata-se, como dito, 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.

Importante ressaltar que a exigência do crédito tributário obedeceu a todos os requisitos inclusos no art. 89 do RPTA.

Induvidoso que os Autuados compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Ressalte-se que o presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, conforme será demonstrado na análise de mérito.

Ademais, todos os questionamentos apontados pelos Impugnantes, nas diversas oportunidades a eles concedidas, foram devidamente analisados e, quando pertinentes, foram considerados pela Fiscalização, consoante relatado.

Assim, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

As demais alegações da Defesa referem-se ao mérito do lançamento e serão adiante analisadas.

Da prova pericial requerida

O Impugnante/Coobrigado requer a realização de prova pericial, com o intuito de demonstrar a inexistência das irregularidades que lhe foram imputadas, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 218/219. São os seguintes os questionamentos apresentados pela Defesa:

**1** - há no levantamento quantitativo cupons fiscais cancelados/indicando-os; **2** - na extração da leitura da memória fiscal do ECF, poderia ocorrer a duplicidade de cupons fiscais; **3** - levando-se em conta a possibilidade de o descarregamento do combustível ter ocorrido em até 03 (três) dias após a data da emissão da nota fiscal (*dentro do prazo de validade da NF-e conforme previsto no art. 147, §2º, do RICMS/02*), haveria alteração no resultado do levantamento quantitativo em relação às supostas saídas desacobertadas; **4** - a utilização do PMPF (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final), quando constatado pela Fiscalização o preço de venda de combustíveis praticado no estabelecimento comercial, seria aceitável à luz do disposto no art. 150, §7º, da CF/88, e quanto seria a redução no lançamento com a substituição do PMPF pelo preço de venda; **5** - considerando que o recolhimento do ICMS sobre as operações promovidas pela Impugnante deveria ocorrer na entrada do produto em seu estabelecimento sob o regime da substituição tributária, a presunção de saídas desacobertadas autorizaria a cobrança do ICMS sobre estas vendas apuradas por meio de levantamento quantitativo; **6** - a Fiscalização verificou se em relação à saída desacobertada o imposto foi recolhido por ocasião da entrada do combustível no estabelecimento da Impugnante; **7** - a presunção de saída desacobertada implica necessariamente que as entradas também não foram oferecidas à tributação.

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 dispendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto a 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 pelos próprios Impugnantes em suas defesas, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Ademais, a respostas aos quesitos propostos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não demandam conhecimentos técnicos que já não estejam disponíveis para os Conselheiros deste órgão julgador.

Na análise do mérito, serão abordados todos os pontos abordados nos quesitos propostos.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

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

### **Do Mérito**

Consoante relatado, a presente autuação versa sobre a acusação fiscal de realização de operações de entrada e saídas de mercadorias (combustíveis), sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), referente ao período de 01/07/12 a 30/04/16.

Face às irregularidades apuradas, exige-se, em relação às operações de entrada de combustíveis desacobertas de documentos fiscais, o ICMS/ST devido, a

Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o seu § 2º, inciso III, e a Multa Isolada tipificada no art. 55, inciso II, c/c o disposto no § 2º, inciso I, do referido artigo (*conforme redação vigente na data da autuação - limitador máximo da penalidade isolada, conforme o caso*), todos da Lei nº 6.763/75.

Já em relação às operações de saída de combustíveis desacobertas de documentos fiscais apuradas exige-se apenas a citada Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, c/c o disposto no § 2º, inciso I, do referido artigo (*conforme redação vigente na data da autuação - limitador máximo da penalidade isolada, conforme o caso*).

Conforme exposto anteriormente, mediante rerratificação do lançamento (fls. 246/247), a Fiscalização, analisando o banco de dados de notas fiscais eletrônicas, os dados dos veículos transportadores de combustível para o contribuinte e levando-se em conta o prazo de validade da nota fiscal (art. 58 do Anexo V do RICMS/02), alterou, no LEQFID, as datas do descarregamento dos combustíveis, quando verificou que o mesmo veículo não circulou no dia seguinte à data de emissão da NF-e e que tal alteração seria favorável ao contribuinte (conforme detalhado às fls. 246/247).

Demais disso, também alterou a base de cálculo das multas isoladas para adotar, em substituição ao PMPF, o preço médio de compra e o preço médio de venda para as entradas e saídas desacobertas de documento fiscal.

Após o Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 1.179, pelo qual foi adequada a penalidade isolada ao limitador máximo de duas vezes o imposto incidente e também efetuada a alteração da base de cálculo da referida penalidade para ajustar o preço médio de compra e o preço médio de venda para as entradas e saídas desacobertas de documento fiscal, respectivamente, foram colacionados aos autos os seguintes documentos: demonstrativos de apuração do valor médio de compra e de venda para cada combustível e período autuado (fls. 1.185/1.187); Etanol – entradas desacobertas – com a utilização do preço médio de compra para apuração da Penalidade Isolada (fls. 1.188/1.190); Etanol – saídas desacobertas – com a utilização do preço médio de venda para apuração da Penalidade Isolada (fls. 1.191); Gasolina aditivada – entradas desacobertas – com a utilização do preço médio de compra para apuração da Penalidade Isolada (fls. 1.192/1.194); Gasolina aditivada – saídas desacobertas – com a utilização do preço médio de venda para apuração da Penalidade Isolada (fls. 1.195); Gasolina comum – entradas desacobertas – com a utilização do preço médio de compra para apuração da Penalidade Isolada (fls. 1.196/1.201); Gasolina comum – saídas desacobertas – com a utilização do preço médio de venda para apuração da Penalidade Isolada (fls. 1.201).

Cumprir registrar, desde logo, que o levantamento fiscal foi feito mediante informações extraídas da Memória Fita Detalhe (MFD) da impressora fiscal e das notas fiscais eletrônicas de aquisição de combustíveis, tendo sido considerado, ademais, a capacidade de armazenamento dos tanques de combustível pertencentes ao estabelecimento autuado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização ainda considerou o estoque inicial como sendo igual à capacidade dos tanques de combustíveis (etanol: 15.000 litros; gasolina comum: 30.000 litros e gasolina aditivada: 15.000 litros) para o início do período fiscalizado, não obstante a falta de apresentação desses dados pela Autuada.

Confira-se a manifestação da Autoridade lançadora:

Trata-se de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário elaborado conforme artigo 194 do RICMS utilizando as informações das Notas Fiscais Eletrônicas de aquisição de mercadorias, os Cupons Fiscais de vendas extraídos da MFD – Memória de Fita Detalhe de ECF autorizado para uso do contribuinte.

Cabe ressaltar também que o levantamento quantitativo financeiro diário levou em consideração a capacidade de armazenamento de seus tanques de combustível e o arbitramento do estoque foi feito considerando os tanques cheios no início do período fiscalizado, tendo em vista a falta da informação tanto nos arquivos SINTEGRA/SPED, quanto no não atendimento das Intimações nº 0524/2015, doc. de fls. 18/19 e nº 0217/2017, doc. de fls. 248/249 e nos AIAF de fls. 14/17.

Conforme relatado, antes da execução do LEQFID, o Fisco intimou a Autuada a apresentar os Livros de Movimentação de Combustível (LMC), entretanto, os referidos livros não foram apresentados, sendo que as informações fiscais também não constavam a contento dos arquivos SINTEGRA/SPED da Autuada.

Frisa-se que, na falta da informação dos estoques iniciais, em razão da não apresentação desses dados pela empresa autuada, o Fisco considerou, de forma benéfica à Autuada, os tanques cheios, de acordo com a capacidade máxima de armazenamento do tanque de cada combustível, conforme destacado acima.

Sobre esse procedimento, explica a Fiscalização que as saídas desacobertas porventura ocasionadas no início do período não foram computadas para fins de penalidade isolada.

Ainda sobre a metodologia empregada no lançamento, a Fiscalização esclarece (fls. 251/253) que:

- o levantamento quantitativo foi feito a partir das informações gravadas na Memória da Fiscal (Ato COTEPE 17/04) do ECF autorizado para o contribuinte e da base de dados das notas fiscais eletrônicas, tendo em vista que os arquivos SINTEGRA/SPED transmitidos pelo contribuinte à SEF/MG estavam incompletos;
- utilizando-se das ferramentas do programa “Auditor Eletrônico”, foram extraídos os registros E15 do Ato COTEPE 17/04, contendo todas as informações relativas aos cupons fiscais emitidos pelo posto revendedor;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- foi considerada a existência dos sistemas informatizados específicos para o Posto Revendedor de Combustível, como o PAF-ECF, a impressora fiscal e a interligação das bombas.

Como informado pelo Fisco, na apuração das irregularidades em comento, foram consideradas as perdas no percentual de 0,6% (zero vírgula seis por cento), a que se refere a Coluna "B" das planilhas de apuração das exigências fiscais (fls. 1.188/1.201).

Trata-se, como dito, de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo Sujeito Passivo, nos termos do art. 194, inciso II, 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:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

IV - levantamento quantitativo de mercadorias e valores (quantivalor);

V - conclusão fiscal;

(...)

1º

No caso de levantamento quantitativo em exercício aberto, será observado o seguinte:

I - antes de iniciada a contagem física das mercadorias, a autoridade fiscal intimará o contribuinte, o seu representante ou a pessoa responsável pelo estabelecimento, presente no momento da ação fiscal, para acompanhar ou fazer acompanhar a contagem;

II - a intimação será feita em 2 (duas) vias, ficando uma em poder do Fisco e a outra em poder do intimado;

III - o contribuinte, o seu representante legal ou a pessoa responsável pelo estabelecimento aporão o "ciente" na via da autoridade fiscal e, nessa oportunidade, indicarão, por escrito, a pessoa que irá acompanhar a contagem física das mercadorias, que poderá, durante a mesma, fazer por escrito as observações convenientes;

IV - terminada a contagem, o contribuinte, o seu representante legal ou a pessoa responsável

pelo estabelecimento assinarão, juntamente com a autoridade fiscal, o documento em que a mesma ficou consignada;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - se o contribuinte ou as pessoas indicadas nos incisos anteriores recusarem-se a cumprir o disposto nos incisos III ou IV deste parágrafo, tal circunstância será lavrada pela autoridade fiscal no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO) ou no documento em que forem consignadas as mercadorias.

§ 2º Na hipótese do inciso V do parágrafo anterior, a recusa implica reconhecimento, pelo contribuinte, da exatidão da contagem física das mercadorias.

Após análise das peças que compõem os autos, verifica-se que o trabalho fiscal consistiu em método tecnicamente idôneo para apuração da diferença apontada, utilizando-se a Fiscalização de contagem física do estoque em diversas datas compreendidas no período autuado (fls. 54/105).

O levantamento quantitativo realizado indica com precisão as diferenças apontadas, comprovando a entrada e saída de combustíveis sem documento fiscal.

Como se sabe, o levantamento quantitativo de mercadorias reflete a posição diária do estoque existente no estabelecimento, por produto. Dessa forma, caso haja a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que o estoque seja suficiente para supri-la, o levantamento acusa “saída sem estoque” (SSE), cuja conclusão lógica é que a entrada daquela mercadoria ocorreu desacompanhada de documento fiscal.

Por outro lado se, ao final de um determinado período, o levantamento indicar quantidade em estoque de uma determinada mercadoria superior àquela efetivamente existente (isso é, superior ao estoque apurado por contagem física pelo Fisco), conclui-se que tal quantidade excedente saiu do estabelecimento sem a emissão de documento fiscal.

O Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, portanto, representa exatamente a movimentação das mercadorias comercializadas, apurada diariamente, e o estoque existente, de acordo com a documentação e a escrita fiscal do estabelecimento.

Esclareça-se que o citado “estouro de estoque”, comumente registrado no LEQFID como “Saída Acima da Tancagem (SAT)” refere-se à constatação de entradas superiores à capacidade física do tanque, ou seja, operações de saídas de combustível sem o respectivo documento fiscal, resultando num estoque escritural maior que o estoque real do tanque.

Incumbe aos Impugnantes, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entendam haver no levantamento para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções. Contudo, os Impugnantes não carregaram aos autos elementos capazes de desconstituir o lançamento fiscal, conforme apuração remanescente após as reformulações do crédito tributário efetuadas.

Pois bem, quanto à alegação da Defesa de falta de inclusão de notas fiscais relacionadas no Anexo IV, verifica-se que não foi apontada pelos Defendentes sequer uma nota fiscal não considerada no LEQFID.

Esclareceu a Fiscalização, quanto à manutenção da impressora fiscal, que os Atestados de Intervenção Técnica Eletrônico emitidos pelas empresas credenciadas demonstram que os equipamentos do contribuinte, quando foram submetidos a consertos, retornaram ao estabelecimento no mesmo dia, não havendo motivo, ao contrário do que foi defendido pela Impugnante, para acúmulo de cupons fiscais não emitidos de um dia para o outro.

Quanto à alegada possibilidade de que o combustível eventualmente tenha ficado temporariamente armazenado no próprio veículo transportador, há que se destacar, em primeiro lugar, que a Autuada foi intimada, por diversas vezes, a apresentar os Livros de Movimentação de Combustíveis (LMC) e não os apresentou, impossibilitando, portanto, a verificação da veracidade de suas alegações.

Demais disso, como bem salientado pela Fiscalização:

Ressalte-se que o autuado não entregou os livros LMC – Livro de Movimentação de Combustível. A escrituração correta deste livro permite verificar entre outros dados a data do efetivo descarregamento do combustível nos tanques do posto.

Esclareça-se que combustíveis são classificados pela Organização das Nações Unidas como produtos perigosos. Estes são divididos em nove classes de risco, sendo que os combustíveis estão inseridos na Classe 3 – Líquidos Inflamáveis. O transporte desses produtos possui regras definidas em acordos internacionais como a Convenção de Basileia da qual o Brasil faz parte conforme Decreto 875/1993:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso VIII, da Constituição, e Considerando que a Convenção de Basileia sobre o Controle de Movimentos Transfronteiriços de Resíduos Perigosos e seu Depósito foi adotada sob a égide da Organização das Nações Unidas, em Basileia, em 22 de março de 1989;

Considerando que a Convenção ora promulgada foi oportunamente submetida à apreciação do Congresso Nacional, que a aprovou por meio do Decreto Legislativo nº 34, de 16 de junho de 1992;

Considerando que o Governo brasileiro depositou a Carta de Adesão ao instrumento multilateral em epígrafe em 15 de outubro de 1992, passando o mesmo a vigorar, para o Brasil, em 30 de dezembro de 1992, na forma de seu art. 25, § 2º,

DECRETA:

Art. 1º A Convenção de Basileia sobre o Controle de Movimentos Transfronteiriços de Resíduos Perigosos e seu Depósito, concluída em Basileia, em 22 de março de 1989, apensa por cópia a este decreto, deverá ser

cumprida tão inteiramente como nela se contém, ressalvada a declaração de reservas apresentada por ocasião do depósito do instrumento de adesão junto ao Secretariado-Geral das Nações Unidas e adiante transcrita in verbis:

...

Assim regulamenta o Decreto 96.044 de 18/05/1988 em relação ao transporte de produtos perigosos:

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.

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.

Os 8 (oito) caminhões (placas PVG-0870, PUW-9087, HHG-2425, HMD-2425, NYD-2428, OOV-2528, OPM-5188 e OQQ-5257) do transportador Marlon Pereira Gomes Transportes Eireli, CNPJ 15.403.499/0001-55, exclusivo do grupo Dubai, circulavam ininterruptamente transportando combustíveis para os 12 (doze) postos da rede estabelecidos em diversas cidades como Varginha, Lavras, Três Corações, Três Pontas, Caxambu, Campanha e Carmo da Cachoeira, sem poder ficar estacionado com combustível carregado.

Entretanto, o fisco analisou o banco de dados de notas fiscais eletrônicas de todos os veículos transportadores de combustível para o contribuinte e alterou as datas

do descarregamento quando verificou que o mesmo veículo não circulou no dia seguinte e tal alteração seria favorável ao contribuinte.

Cabe salientar que o prazo de validade da Nota Fiscal está previsto no artigo 58 do Anexo V do RICMS/2002:

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;

O artigo 147 da parte geral do RICMS/2002 trata do prazo para cancelamento de documento fiscal:

**Art. 147.** O documento fiscal só poderá ser cancelado antes de sua escrituração no livro próprio e no caso em que não tenha ocorrido a saída da mercadoria ou não se tenha iniciado a prestação do serviço, desde que integradas ao bloco ou ao formulário contínuo todas as suas vias, com declaração do motivo que determinou o cancelamento e referência, se for o caso, ao novo documento emitido.

§ 2º Para o efeito do caput deste artigo, caso não tenha sido indicado prazo menor no documento fiscal, presume-se saída a mercadoria 3 (três) dias após a data de sua emissão.

(...)

Observa-se que, de fato, as alterações relativas à data de entrada das mercadorias no estabelecimento autuado foram feitas de modo mais favorável à empresa autuada, como se verifica dos Relatórios de Lançamentos de notas fiscais elaborados por nota fiscal de entrada e combustível de fls. 298/316 (etanol); fls. 520/552 (gasolina comum) e fls. 942/958 (gasolina aditivada).

Cita-se, por exemplo, a nota fiscal nº 000120449, de 04/05/15, 15:38h, lançada inicialmente no LEQFID no dia da emissão, sendo posteriormente alterada a data, passando-se a adotar o dia seguinte (05/05/15), procedimento este mais favorável à Autuada, uma vez que, na data de emissão, constatou-se excesso de estoque (saída desacobertada).

Ainda a título de exemplo, destaca-se as hipóteses em que o Fisco não efetuou qualquer alteração na data lançada no levantamento quantitativo, o que ocorreu apenas nas situações em que restou comprovado que o mesmo transportador carregou outra mercadoria no dia seguinte, comprovando, assim, que a mercadoria autuada fora descarregada no estabelecimento autuado no mesmo dia da saída do respectivo fornecedor (data de emissão da NF-e). A título de exemplo, cita-se a situação da Nota Fiscal nº 000057728, relativa à aquisição de etanol em 19/05/15 (fls. 311 dos autos).

Isto posto, há que se destacar, ademais, que também não procede o argumento de duplicidade de exigência do ICMS/ST, uma vez que o imposto somente está sendo cobrado em relação às entradas desacobertas de documento fiscal, em relação às quais inexistente qualquer comprovação de recolhimento prévio do tributo devido.

De igual modo, como não poderia deixar de ser, no levantamento fiscal não foram considerados os cupons fiscais cancelados, uma vez que, a toda evidência, documentos fiscais cancelados não têm o condão de acobertar nenhuma operação.

No que pertine à alegação de que foram desconsideradas também as perdas tipicamente constatáveis no trato com combustíveis, é de se destacar que, ao contrário do que foi afirmado pela Defesa, considerou-se o percentual de perdas no montante de 0,6% (zero vírgula seis por cento), nos termos admitidos pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), conforme destaca a Fiscalização:

(...)

Em relação às perdas, basta analisar as planilhas do levantamento para comprovar efetivamente que foi considerado e abatido das diferenças o percentual de 0,6% admitido pela ANP – Agência Nacional do Petróleo Gás Natural e Biocombustíveis conforme CD de fls. 40, Etanol de fls. 109/110, 112, Gasolina Comum de fls. 117/119, 121, Gasolina Aditivada de fls. 125/126, 128; na primeira rerratificação conforme CD de fls. 255, Etanol de fls. 262/263, 265, Gasolina Comum de fls. 276/278, 280, Gasolina Aditivada de fls. 289/290, 292; na segunda rerratificação, planilha de Etanol de fls. 1188/1191, Gasolina Aditivada de fls. 1192/1195, Gasolina Comum de fls. 1196/1201.

Quanto à alegação de que existem vendas em duplicidade com mesmo número e sequência, como bem esclarecido pela Fiscalização, o contribuinte valeu-se de procedimento em desacordo com o que prevê a legislação ao consignar diversos abastecimentos (várias operações) num mesmo cupom fiscal, como se constata no Espelho da Memória de Fita Detalhe da impressora fiscal. De todo modo, nesta situação, é normal que apareçam, no Levantamento Quantitativo, cupons fiscais com o mesmo número e mesma quantidade, porém, representando saídas efetivas.

Verifica-se outro equívoco da Defesa ao asseverar que não teria acompanhado a leitura dos dados da impressora fiscal, pois, conforme consta dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Termos de Leitura e Gravação de Memória Fiscal e Memória de Fita Detalhe de Equipamento ECF em Arquivo Eletrônico, referido procedimento foi acompanhado por representante legal da empresa autuada (fls. 130/131).

De igual modo, não procede à alegação da Defesa de que o ICMS não seria exigível em razão de imunidade constitucional, uma vez que, conforme assentado no julgamento do RE nº 198.088/SP, a hipótese de não incidência do ICMS, veiculada no dispositivo legal retro, refere-se a operações que destinem a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, sendo certo que tal tratamento fiscal não foi instituído em prol do contribuinte, seja consumidor, ou não, mas sim em favor do estado de destino dos produtos, ao qual caberá a totalidade do ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo.

Nesse diapasão, vale dizer que o imposto ora exigido não se refere à operação própria do fornecedor supostamente sediado em outra UF, mas sim ao ICMS que deveria ser recolhido na entrada das mercadorias em relação às operações subsequentes ocorridas neste Estado, imposto este não retido e não recolhido ao Estado de Minas Gerais, em razão das entradas de combustíveis desacompanhadas de documento fiscal, conforme apurado.

Ainda no tocante à exigência do ICMS/ST, vale dizer que, originariamente, o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS é o contribuinte eleito pelo legislador como substituto tributário.

Entretanto, se o 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 mercadoria sujeita à substituição tributária sem documentação fiscal, portanto, sem o recolhimento do ICMS/ST devido.

Nesse sentido, dispõe o art. 22, inciso II e §§ 18 a 20, da Lei nº 6.763/75, bem como o art. 1º, inciso II, e o art. 15, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

§ 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.

§ 20 - A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria.

RICMS/02 - Anexo XV Parte 1

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

*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:*

*"Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto."*

§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria.

*Efeitos de 1º/12/2005 a 31/10/2013 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:*

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.”*

Dessa forma, conforme estatuído na legislação que rege a matéria, acima reproduzida, o imposto devido por substituição tributária nas operações objeto desta atuação está sendo exigido da Autuada, na qualidade de responsável solidária, por ter dado entrada de mercadoria sem documento fiscal.

No caso em tela, o que se tem é a constatação, mediante o referido Levantamento Quantitativo, de entradas de combustíveis, sem que houvesse o devido acobertamento fiscal das mercadorias, não havendo, assim, que se falar em *bis in idem* e, conforme legislação supracitada, tornando a Autuada responsável pelo recolhimento do ICMS/ST.

Em relação à utilização do PMPF cumpre salientar que esta tabela de preços foi utilizada inicialmente para cobrança do ICMS/ST, da Multa de Revalidação e também da Multa Isolada. Na primeira reformulação do crédito tributário (fls. 246/297), foi feita a alteração em relação à apuração da penalidade isolada, a saber: para as entradas desacobertas foi aplicado o preço médio de aquisição com nota fiscal e para as saídas o preço médio de vendas acobertas por cupons fiscais.

No tocante à aplicação do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) para cálculo do ICMS/ST devido, destaca-se que a legislação tributária vigente determina que a retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações com combustíveis seja feito a partir do PMPF, divulgado pelo CONFAZ, devendo ser observado por todos os contribuintes do setor.

A Lei Complementar nº 87/96 prevê que no caso de mercadoria cujo preço final a consumidor seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do ICMS/ST será o preço estabelecido pelo citado órgão:

### LC nº 87/96

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

O Convênio ICMS 110, de 28 de setembro de 2007, por sua vez, determina na cláusula sétima que nas operações com combustíveis e lubrificantes, a base de cálculo é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

### Convênio ICMS 110/07

(...)

Cláusula sétima A base de cálculo do imposto a ser retido é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

(...)

Cláusula décima As unidades federadas deverão, na hipótese de inclusão ou alteração, informar a margem de valor agregado ou o PMPF à Secretaria-Executiva do CONFAZ, que providenciará a publicação de Ato COTEPE com indicação de todas as inclusões ou alterações informadas, de acordo com os seguintes prazos:

I - se informado até o dia 5 de cada mês, deverá ser publicado até o dia 10, para aplicação a partir do décimo sexto dia do mês em curso;

II - se informado até o dia 20 de cada mês, deverá ser publicado até o dia 25, para aplicação a partir do primeiro dia do mês subsequente.

Da mesma forma, dispõem a Lei nº 6.763/75 e o RICMS/02:

**Lei Estadual nº 6.763/75**

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 20. Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o referido preço por ele estabelecido.

**Anexo XV do RICMS/MG**

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

I - em relação às operações subsequentes:

a) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária 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;

(...)

Portanto, a aplicação do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) está respaldada na legislação tributária e não se trata de mera presunção ou arbitramento efetuado pela Fiscalização.

E, conforme se verifica da apuração fiscal, o PMPF utilizado para apuração do ICMS/ST devido em razão das entradas desacobertadas refere-se ao previsto no período em que ocorreu a infração, como se constata, por exemplo, na apuração de fls. 261.

Para as operações de saída de combustíveis desacobertas de documentos fiscais apuradas, em decorrência do descumprimento da obrigação acessória, aplicou-se a Penalidade Isolada nos termos do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, adequada ao limite máximo de duas vezes o valor do imposto incidente (art. 55, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75).

Repita-se, com relação ao questionamento pertinente à utilização do “Preço Médio Ponderado a Consumidor Final” (PMPF), que tal critério foi utilizado pela Fiscalização apenas no tocante à apuração do ICMS/ST devido, exigência esta respaldada na LC nº 87/96, no Convênio ICMS nº 110/07 e no Regulamento do ICMS.

Por outro lado, para fins de cálculo da Multa Isolada cominada, tomou-se por base o valor médio das operações efetivamente praticadas no estabelecimento autuado (saídas desacobertas) preço médio das aquisições (entradas desacobertas), conforme reformulação do crédito tributário, a partir do qual foi apurado o valor da referida penalidade.

Relativamente às multas aplicadas, aduz a Defesa que estariam sendo exigidas multas sobre infrações conexas e, além disso, que a cobrança de multas em montante superior ao valor total do tributo afrontaria a garantia constitucional do não confisco.

Esclareça-se que a Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento), capitulada no art. 56, inciso II c/c o seu § 2º, inciso III, refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento de ICMS/ST tendo em vista a entrada de mercadorias sem acobertamento fiscal.

Já a Multa capitulada no art. 55, inciso II, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pela falta de emissão da documentação fiscal nas saídas e pela entrada de mercadorias sem as respectivas notas fiscais de entrada.

Vê-se, portanto, que são infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigações acessórias.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Considerando que as alíquotas do imposto incidentes nas operações foram, conforme o caso de, 14% (quatorze por cento), 15% (quinze por cento), 18% (dezoito por cento), 25% (vinte e cinco por cento), 27% (vinte e sete por cento) e 29% (vinte e nove por cento), sendo que a penalidade isolada é de 40% (quarenta por cento) do valor da operação (inciso II do art. 55), verifica-se que a multa isolada foi adequada, quando necessário, ao limite máximo de duas vezes o valor do imposto incidente (limite máximo das penalidades previstas no art. 55 da Lei nº 6.763/75, conforme inciso I do § 2º do referido artigo), conforme demonstrativos de fls. 1.180/1.201.

Acresça-se que a aplicação da citada Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, no percentual de 40% (quarenta por cento), não foi reduzida a 20% (vinte por cento) porque não foi baseada exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte, uma vez que os

dados dos arquivos SPED Fiscal não refletem a totalidade das informações registradas na memória do ECF, ou seja, foi necessário o Fisco proceder a extração dos dados da MFD a fim de apurar a real movimentação do estabelecimento, sendo também realizado, em acréscimo, a contagem física de mercadorias, uma vez que a Impugnante se negou a apresentar o LCM.

Portanto, as irregularidades não foram apuradas com base exclusivamente em documentos e lançamentos efetuados na escrita fiscal e comercial da contribuinte.

Quanto às assertivas de inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à alegação de que as multas impostas violam os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, revelando-se confiscatórias, conveniente destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Destaca-se que a aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada, bem como a atualização do crédito tributário pela taxa Selic, também obteve diversas decisões favoráveis pelo Poder Judiciário mineiro, e também foram consideradas não confiscatórias. Confira-se:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SENTENÇA. APRECIÇÃO DAS PROVAS. REGULARIDADE. OPERAÇÕES DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. ANÁLISE DO LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. LEGALIDADE. ARQUIVOS ELETRÔNICOS. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO. LEGITIMIDADE COMPROVADA. MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA. PREVISÃO EM LEI. CONFISCO NÃO CONFIGURADO. CONTRIBUINTE NÃO REINCIDENTE. SANÇÃO REDUZIDA. CANCELAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

INEXISTE IRREGULARIDADE NA SENTENÇA QUE DESCONSIDERA OS CÁLCULOS QUE INCLUÍRAM VALORES RELATIVOS AOS DOCUMENTOS, CUJA INIDONEIDADE DESCARACTERIZA A NOTA FISCAL GLOBAL, MORMENTE SE DEMONSTRADAS A LEGITIMIDADE E A LEGALIDADE DO LANÇAMENTO PELA PROVA PERICIAL. EM CONFORMIDADE COM O ART. 160, IX E §9º DO RICMS, O LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS É LIVRO FISCAL DE REGISTRO DIÁRIO OBRIGATÓRIO, LOGO, SE APURADA PELA FISCALIZAÇÃO E CONFIRMADA NO LAUDO A ENTRADA E A SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS, CABÍVEL O LANÇAMENTO CONTENCIOSO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO, **BEM COMO AS SANÇÕES DE MULTA DE REVALIDAÇÃO ATÉ O LIMITE DE 100% DO CRÉDITO PRINCIPAL E MULTA ISOLADA, DESDE QUE HAJA PREVISÃO EM LEI LOCAL.** (...)

RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.14.148225-7/001, RELATOR(A): DES.(A) FÁBIO

TORRES DE SOUSA (JD CONVOCADO) , 8ª CÂMARA CÍVEL,  
JULGAMENTO EM 14/11/2019, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM  
25/11/2019)

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - SONEGAÇÃO FISCAL - APURAÇÃO EM MEDIDA CAUTELAR PENAL MOVIDA PELO MINISTÉRIO PÚBLICO - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO EMBASADO EM PROVA ILÍCITA - NÃO VERIFICADO - OFENSA À SUMULA VINCULANTE 24 DO STF - MITIGAÇÃO DO ENTENDIMENTO PELO PRETÓRIO EXCELSO - CASO CONCRETO - USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA PELO MP - NÃO CONSTATADA - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO POSSÍVEL - JUROS SOBRE MULTA DE REVALIDAÇÃO - LEGALIDADE - RECURSO DESPROVIDO.

- CONSOANTE ENTENDIMENTO FIRMADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, INCLUSIVE POR MEIO DA EDIÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 24, O ENCERRAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL E A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVEM SER PRETÉRITOS À PERSECUÇÃO PENAL PARA APURAÇÃO DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

- O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL TEM DECIDIDO QUE A REGRA CONTIDA NA SÚMULA VINCULANTE 24 PODE SER MITIGADA DE ACORDO COM AS PECULIARIDADES DO CASO CONCRETO, SENDO POSSÍVEL QUE SE DÊ INÍCIO À PERSECUÇÃO PENAL ANTES DE ENCERRADO O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO, NOS CASOS DE EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA OU DIANTE DE INDÍCIOS DA PRÁTICA DE OUTROS DELITOS, DE NATUREZA NÃO FISCAL.

- DEMONSTRADA A DIFICULDADE DA FAZENDA PÚBLICA DE PROCEDER À FISCALIZAÇÃO, DEVIDO À LOCALIZAÇÃO DA MATRIZ DA EMPRESA SER FORA DO TERRITÓRIO ESTADUAL, E DO FATO DE AS INÚMERAS AUTUAÇÕES PERPETRADAS PELO FISCO NÃO TEREM SIDO SUFICIENTES A COIBIR A PRÁTICA DE SONEGAÇÃO FISCAL, HAVENDO VÁRIOS PROCESSOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS ABERTOS EM DESFAVOR DO GRUPO EMPRESARIAL, COM CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA.

- NÃO HÁ ILICITUDE NA PROVA PRODUZIDA EM SEDE PROCEDIMENTO CAUTELAR INVESTIGATÓRIO CRIMINAL INSTAURADO PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, QUANDO A PROVA FOI DEFERIDA JUDICIALMENTE, E ERA NECESSÁRIA PARA QUE O FISCO ESTADUAL PUDESSE TER CONHECIMENTO DA DIMENSÃO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO IMPUTADO AO CONTRIBUINTE.

**- INEXISTE ILEGALIDADE NA APLICAÇÃO CUMULATIVA DE MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA, POR SE TRATAR DE PENALIDADES COM NATUREZAS DIVERSAS.**

**- É POSSÍVEL A INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O VALOR DA MULTA DE REVALIDAÇÃO, NOS MOLDES DO ART. 226 DA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75.**

- RECURSO DESPROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0604.16.001520-1/001, RELATOR(A): DES.(A) LUÍS CARLOS GAMBOGI , 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 31/10/2019, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 05/11/2019)

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO PRÉVIO E DE DECLARAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO A QUO DA CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I DO CTN. NÃO CONFIGURAÇÃO. OPERAÇÕES DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO. LEGALIDADE E LEGITIMIDADE CORROBORADAS PELA PROVA PERICIAL. JUROS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA. PREVISÃO EM LEI. CONFISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O C. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA CONSOLIDOU A TESE DA APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL NA FORMA DO 173, I, DO CTN, NOS CASOS EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO RECOLHE NEM DECLARA O TRIBUTOSUJEITO A HOMOLOGAÇÃO, ESTABELECENDO QUE O EXERCÍCIO EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA/DEVERIA TER SIDO EFETUADO É AQUELE DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

INEXISTE IRREGULARIDADE NA SENTENÇA QUE DEIXA DE ANALISAR NO LAUDO PERICIAL OS QUESITOS DISSOCIADOS DA REALIDADE FÁTICA, NOTADAMENTE SE A CONCLUSÃO DO TÉCNICO CORROBORA A LEGITIMIDADE E LEGALIDADE DO LANÇAMENTO.

**HAVENDO PREVISÃO LEGAL, A TAXA SELIC É APLICÁVEL PARA ATUALIZAÇÃO DAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS, DE ACORDO COM A JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA NOS TRIBUNAIS SUPERIORES (RESP 879.844 E RE 582461).**

**NÃO CONFIGURA CONFISCO A MULTA DE REVALIDAÇÃO (OU MORATÓRIA), DESDE QUE NÃO ULTRAPASSE 100% DO VALOR DA DÍVIDA E ESTEJA PREVISTA EM LEI, CONSOANTE JULGAMENTO DE REPERCUSSÃO GERAL DO STF (RE 582461).**

**A SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL DEVE SER PUNIDA COM MULTA NOS LIMITES DO ART. 55, II DA LEI 6.763/75 (40% SOBRE O VALOR DAS OPERAÇÕES REALIZADAS) QUE, POR NÃO SE REVELAR COMPLETAMENTE DESPROPORCIONAL, POR SE TRATAR DE SANÇÃO RELATIVA A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA DIRETAMENTE AO FATO GERADOR DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO E LEGÍTIMO, POR NÃO HAVER PROVAS DE QUE EXTRAPOLA A CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE E POR SUA FINALIDADE DE REPREENDER O ATO ILÍCITO E DESESTIMULAR FRAUDES E SONEGAÇÕES, NÃO CONFIGURA CONFISCO.**

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

RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0460.14.002069-0/001, RELATOR(A): DES.(A) FÁBIO TORRES DE SOUSA (JD CONVOCADO) , 8ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 10/10/2019, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 21/10/2019)

Ademais, ao contrário do alegado pela Defesa, a cominação da multa de revalidação em questão, embora seja exigida somente com o lançamento de ofício, decorre da falta de recolhimento do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

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

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997  
(MG de 14/10/97)

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

(...)

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que, somente em relação à multa isolada, há ressalva no tocante ao termo inicial para cobrança dos juros de mora, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução.

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

A inclusão do Coobrigado, sócio-administrador, no polo passivo da obrigação tributária encontra-se devidamente tipificada no Auto de Infração, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e do art. 135, inciso III, do CTN, em decorrência dos fatos constatados na presente ação fiscal:

### Lei nº 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

### 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.

Desse modo, o sócio-administrador responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participa das deliberações e dos negócios da empresa. No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

Ainda em relação a este tema o Superior Tribunal de Justiça vem consolidando jurisprudência no sentido de que quando há infração à lei, os sócios-gerentes, administradores, dentre outros, respondem pela obrigação tributária, como no AgRg nº 775621/MG, julgado em 2007, relator Ministro José Delgado, nos seguintes termos:

OS BENS DO SÓCIO DE UMA PESSOA JURÍDICA COMERCIAL NÃO RESPONDEM, EM CARÁTER SOLIDÁRIO, POR DÍVIDAS FISCAIS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ASSUMIDAS PELA SOCIEDADE. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPOSTA POR SÓCIO-GERENTE, ADMINISTRADOR, DIRETOR OU EQUIVALENTE SÓ SE CARACTERIZA QUANDO HÁ DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE **OU SE COMPROVA INFRAÇÃO À LEI PRATICADA PELO DIRIGENTE.**

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, nos Embargos Infringentes nº 594124984, 1º Grupo de Câmaras Cíveis, decidiu:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (CTN ART. 135, III). SÓCIO GERENTE, QUE SE DEMITIU DE SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA ANTES DO AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA NO CASO, DOS ARTS. 10 E 16 DO DECRETO Nº 3.708, DE 10.01.19, VEZ QUE O AUTO DE APREENSÃO E O LANÇAMENTO DO ICMS, COM MULTA DECORREM DE ATOS CONTRÁRIOS À LEI – OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E TRANSPORTE DA MESMA SEM A EMISSÃO DAS CORRESPONDENTES NOTAS FISCAIS – PRATICADOS QUANDO O EMBARGANTE AINDA INTEGRAVA A SOCIEDADE NA QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE.

Quanto à Representação Fiscal para Fins Penais, esclarece a Fiscalização que será ela encaminhada ao Ministério Público, nos termos do art. 83 da Lei Federal nº 9.430/96, somente após proferida a decisão final na esfera administrativa, portanto, de acordo com a pretensão da Defesa.

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª 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, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 246/247 e fls.1.179/1.201, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Revisora), Marcelo Nogueira de Moraes e Alexandre Périssé de Abreu.

**Sala das Sessões, 06 de fevereiro de 2020.**

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

P

23.492/20/1ª