

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

Acórdão: 21.186/13/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000175899-31  
Impugnação: 40.010132623-19  
Impugnante: Rocha e Silva Transporte e Turismo Ltda - ME  
IE: 433308389.00-30  
Origem: DF/Montes Claros

***EMENTA***

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/PASSAGEIRO - PRESTAÇÃO DESACOBERTADA – SIMPLES NACIONAL.** Constatado o transporte de passageiros desacobertado de documentação fiscal, apurado mediante documentação extrafiscal apreendida no estabelecimento da Autuada. A documentação dos autos comprova a existência de prestação de serviço de transporte, e não de locação. Como não houve o pagamento do imposto, correta a apuração, sem os benefícios do “Simples Nacional”, nos termos da Lei Complementar nº 123/06. Correta, também, a apuração da base de cálculo com base nos dados históricos da Contribuinte. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de maio de 2011 a fevereiro de 2012, em face do transporte de passageiros sem emissão de documentação fiscal.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI da mencionada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 1.188/1.225 e requer, ao final, a procedência da peça de defesa, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 1.389/1.395.

Em sessão realizada no dia 29/01/13, a 1ª Câmara de Julgamento exara diligência e despacho interlocutório (fls. 1402), para fins de conclusão quanto às operações autuadas, se prestação de serviço, como entende a Fiscalização, ou se locação, como defendido pela Autuada.

Em atendimento, a Fiscalização apresenta seus argumentos quanto à conclusão da inexistência do serviço de locação alegado pela Impugnante (fls. 1404/1408).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, tendo vista a resposta fiscal à diligência, bem como se pronunciando acerca do despacho interlocutório, a Impugnante comparece aos autos às fls. 1414/1431, fazendo a juntada dos documentos de fls. 1432/1448.

A Fiscalização novamente se manifesta às fls. 1450/1451.

---

### ***DECISÃO***

#### **Das Preliminares**

Alega a Autuada que as atividades fiscais, que deram origem à autuação, foram executadas em desacordo com a Ordem de Serviço nº 35/2012 (fls.02), que dispunha acerca de apreensão de documentos relacionados com entradas e saídas de mercadorias, e não de prestação de serviço.

Aduz que os fiscais alteraram os documentos apreendidos com o ímpeto de dar credibilidade a eles (inseriram carimbos com o CNPJ, nome e endereço da Impugnante).

Advoga, assim, a ilicitude das provas obtidas pela Fiscalização e a conseqüente nulidade do lançamento.

Acrescenta que a ordem de serviço deve conter a descrição das tarefas a serem executadas pela Fiscalização e o número dela deve constar no Auto de Infração e em outros documentos emitidos em virtude de ação fiscal.

Menciona que o art. 83 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA) não foi observado pela Fiscalização, caracterizando cerceamento de defesa.

Reclama também, a Autuada, que a Fiscalização não emitiu e entregou o “Termo de Exclusão do Simples Nacional”, sendo que o tributo foi exigido como se a empresa fosse “débito e crédito”.

Conclui existir nos autos afronta direta à legalidade, ao contraditório e à ampla defesa.

Primeiramente não há de prosperar o argumento de vício formal no lançamento, haja vista que as atividades fiscais foram executadas e formalizadas atendendo a todos os ritos, requisitos e procedimentos legais, conforme explicitado a seguir.

No Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), fls. 04, está grafado o número da Ordem de Serviço (OS) interna 08.120002962.76; a OS para atividade externa nº 35/2012, foi apresentada e entregue à Impugnante em 05/06/12, fls. 02; no Auto de Apreensão e Depósito (AAD) está assinalado o número da O.S. 35/2012, fls. 03, documento também entregue à Impugnante; no Auto de Infração (AI) tem-se o registro da OS interna, fls. 05, e da OS 35/2012, fls.06.

Tem-se na OS 35/2012 justamente a descrição das atividades executadas pelos Auditores Fiscais no estabelecimento da Impugnante. Ou seja, o serviço foi

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizado sob o prisma da ordem, por funcionários competentes, no estabelecimento indicado.

Nessa premissa, é insólito e frágil o argumento de que não haveria na OS a previsão de apreensão de documentos suspeitos relacionados com a prestação de serviço de transporte de passageiros, mas apenas de entradas e saídas de mercadorias.

A simples leitura da OS permite o convencimento em contrário.

Ademais, a atividade fiscal em uma empresa de transporte de passageiros e turismo só é coerente e justificável se direcionada à prestação de serviços de transporte.

Em síntese, a ordem de serviço foi devidamente lavrada e cumprida pela autoridade competente, na forma do art. 201 da Lei nº 6.763/75 e dos arts. 142 e 194 do Código Tributário Nacional (CTN), e entregue à Autuada de acordo com os comandos infralegais.

Quanto ao argumento de que o AAD (fls. 03) não menciona detalhadamente quais foram os documentos apreendidos, não implica em desconsideração destes, haja vista que as informações neles contidas permitem a conclusão de serem documentos da empresa. A própria Impugnante faz menção a vários deles em sua defesa.

A tese da Autuada de que houve cerceamento de defesa em face da não desconsideração do negócio jurídico não prospera. O negócio jurídico existiu e a Fiscalização o considerou realizado. No entanto, diversamente do entendido, constitui ele prestação de serviço de transporte rodoviário.

Mencione-se que o contraditório existente nos autos, a partir da impugnação, trouxe exatamente a oportunidade de a Contribuinte apresentar elementos que rechassem a imputação fiscal, tendo ela efetivamente exercido seu direito.

Para melhor explicação, faz-se necessário trazer aos autos a legislação aplicável, mormente as disposições do art. 116 do CTN, gênese do art. 83 do RPTA:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Nessa análise, verifica-se que os negócios jurídicos fraudulentos (*fraude comum*) ou simulados, por se tratarem de ilícitos típicos, não se enquadram na norma contida no art. 116, parágrafo único do CTN, no sentido de que a Fiscalização não precisa desconsiderar o negócio simulado (*art. 83, c/c art. 84, do RPTA*), bastando a ele demonstrar que houve a simulação e que o fato gerador do tributo, no caso concreto, efetivamente ocorreu, embora tenha sido ocultado.

O ilustre professor Marco Aurélio Greco rejeita o entendimento de que “dissimular” seria sinônimo de simulação, sendo que, em palestra sobre o tema “*Elisão Fiscal e a LC 104, de 10/01/2001*”, proferida por ocasião do Ciclo de Palestras de Direito Tributário, promovido pelo Centro de Estudos da Advocacia-Geral da União no dia 20/04/01, analisou o tema da seguinte forma:

“(…) Do que estamos falando? Como posicionar o tema da Elisão *versus* Evasão? De que estamos efetivamente tratando ao examinar a elisão? E porque é tão complicado tratar deste tema?

Em primeiro lugar, é preciso realçar do que, efetivamente, não estamos falando. **Não estamos falando de condutas ilícitas** que o contribuinte possa realizar. Portanto, **não estarão aqui em consideração, hipóteses de sonegação**, adulteração, falsidade, a chamada **evasão ilícita**, para usar o termo normalmente utilizado.

**Objeto da presente exposição são apenas as operações lícitas** realizadas pelo contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador, e **sem que na realização dessas operações, ele se utilize de simulação, seja ela absoluta ou relativa, objetiva ou subjetiva**, enfim qualquer das feições que ela pode apresentar. Esse é o nosso objeto: ou seja, o conjunto de operações lícitas que o contribuinte realiza, visando obter a menor carga tributária legalmente possível.

(…)

Então, de que estamos falando?

O que efetivamente compõe nosso objeto de estudo é aquilo que, outro dia, numa exposição de uma advogada em São Paulo, utilizando uma expressão muito feliz, dizia que **estamos conversando do que se poderia chamar de “operações esquisitas”**. Ou seja, operações realizadas pelo contribuinte que, de alguma forma, escapam do desenho que normal ou freqüentemente encontra-se na gestão dos negócios privados. Mais adiante, se o tempo permitir, pretendo dar alguns exemplos para os senhores de condutas que o contribuinte realiza, de contratos que celebra, mas que se forem “espremidos”, veremos que o que sobra é unicamente a redução da carga tributária.

**Sublinhe-se que estou falando de condutas lícitas, apenas.**

(…)

Que é dissimular? Dizem alguns que “dissimular” é verbo que, no uso clássico do Direito Civil brasileiro, tem significado próprio de simulação relativa. Lembremos que existe a simulação absoluta, quando

só existe o negócio aparente e a simulação relativa, quando o negócio aparente esconde o negócio real. Há quem defenda que, na medida em que o legislador utilizou o termo “dissimular”, ele circunscreveu (vejam o paradoxo) a aplicação do dispositivo aos casos de simulação relativa, deixando de fora os casos de simulação absoluta (que é muito mais grave).

Ou seja, segundo esta visão, a simulação absoluta (que ocorre quando o contribuinte realiza algo totalmente irreal) não estaria alcançada pelo artigo 116, único. A relativa, que ocorre quando o contribuinte esconde a operação real, pode gerar desconsideração, mas a absoluta não pode? Esta é uma interpretação literal demais.

Outros ainda sustentam que dissimular é sinônimo de simular, portanto, a dissimulação ficaria dentro do ambiente da simulação. Por consequência, se o ato for simulado aplica-se o artigo 102 do Código Civil, nas hipóteses de documento antedatado, pós-datado e atribuição de direito a alguém que não é aquele que aparenta ser. Portanto, em todas as hipóteses de simulação, cabe aplicar a desconsideração prevista no parágrafo único do artigo 116.

Eu me pergunto: será que é só isso? A pergunta tem razão de ser, pois, dentro do CTN, há três ou quatro outros dispositivos que se referem a simulação. Os artigos 149, VII, 150, parágrafo IV, 154, parágrafo único, 155, I, todos eles fazem menção à simulação. Em geral, mencionam a trilogia erro, dolo e simulação.

Ora, se a intenção da lei fosse de alcançar apenas a simulação, porque, então, no artigo 116, parágrafo único, não se colocou simulação, como está previsto nestes outros dispositivos?

A mim me parece que o termo dissimular aqui, tem amplitude maior do que apenas a previsão das hipóteses de simulação segundo o Código Civil.

Por quê? Por que o dispositivo não está se referindo a hipóteses ou casos específicos, em que podem ser enquadrados determinados atos ou negócios. O dispositivo está se referindo a efeitos desses atos ou negócios. Vamos reler o dispositivo. A autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a **finalidade de dissimular. Não atos praticados mediante dissimulação ou simulação, mas atos com a finalidade de dissimular. Aqui está qualificado o efeito e não a hipótese.** Todo e qualquer ato que levar ao efeito da dissimulação e que tenha sido realizado com essa finalidade, vai estar

alcançado pela hipótese legal do par. único do artigo 116.

Quando uma norma qualifica efeitos, abrange todas as possíveis condições da produção daqueles efeitos. Quando a norma qualifica pressupostos, só abrange os efeitos que aqueles pressupostos puderem gerar. Quando o CTN, nesse dispositivo, qualifica atos ou negócios realizados com a finalidade de dissimular, está prevendo que tudo aquilo que puder ser praticado com este resultado estará alcançado pela hipótese da norma que autoriza a desconsideração.

Isto significa que está aberto espaço para a aplicação do dispositivo a outras figuras conhecidas do Direito em geral, há muitos anos, que são as figuras do **abuso de direito, da fraude à lei, da fraude ao ordenamento e em certas hipóteses até mesmo do negócio indireto**. Ou seja, se alguém realizar um ato ou negócio em abuso de um direito que lhe é assegurado e pela prática deste abuso consiga dissimular um fato gerador, estará enquadrado na hipótese legal. O mesmo ocorrerá se realizar uma conduta em fraude à lei tributária; observem que ao me referir à fraude à lei não estou usando o termo com a sua conotação penal; não se trata de fraude no sentido penal, mas no sentido de fraude civil, *fraus legis*.

Ou seja, se alguém realizar um ato ou negócio jurídico em fraude à lei tributária, que leve a este mascaramento, a esta rotulagem, de um fato gerador, vai se enquadrar na hipótese deste parágrafo único...” (grifou-se)

Vê-se, pois, de acordo com o entendimento do consagrado jurista, que somente se enquadram na hipótese do parágrafo único do art. 116 do CTN os atos lícitos, *prima facie*, realizados pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, e sem que na realização dessas operações ele se utilize de simulação.

Os negócios jurídicos contaminados por ilícitos típicos, caracterizadores de evasão fiscal, como a fraude comum e a simulação, não precisam ser desconsiderados, bastando a Fiscalização comprovar a fraude ou a simulação e a ocorrência do fato gerador do tributo relativo ao negócio dissimulado (efetivamente praticado).

Nesse sentido, deve-se reiterar que o Código Civil, em seu art. 167, estabelece que “*é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma*”.

Assim, considerando-se o princípio da unicidade do direito, não faria sentido um procedimento tributário especial visando desconsiderar um negócio jurídico nulo de pleno direito.

No que tange aos documentos apreendidos no escritório, a Fiscalização explica que eles não foram alterados. Foram marcados (como fazem os motoristas e

trocadores de ônibus no bilhete de passagem do viajante), carimbados pela Fiscalização, utilizando o próprio carimbo do CNPJ da Empresa, na presença da Autuada, e com o propósito de garantir a originalidade das provas e possibilitar conclusão inequívoca a respeito da verdade real.

Por fim, tem razão a Impugnante quando reclama que a Fiscalização não emitiu o “Termo de Exclusão do Simples Nacional”. Tal fato é inclusive a razão desse documento não ter sido entregue. A respeito da exigência do tributo, como se a empresa fosse “débito e crédito”, tal fato constitui mérito do lançamento e será assim abordado.

Rejeita-se, pois, as preliminares arguidas.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre o não recolhimento do ICMS, no período de maio de 2011 a fevereiro de 2012, em face de transporte rodoviário de passageiros, sem emissão de documentação fiscal.

A Fiscalização, mediante análise dos documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da Autuada (Ficha da viagem), constatou que esta realiza prestação de serviço de transporte de passageiros sem a emissão da correspondente nota fiscal e o pagamento do ICMS devido.

A Impugnante contesta o lançamento, sob a premissa de que os documentos apreendidos não se referem à prestação de serviço de transporte, mas à modalidade locação de veículos.

Diz ser uma das práticas regulares da empresa, a locação de ônibus, conforme consta do objeto social da Empresa, em sua última alteração contratual.

No entanto, os elementos dos autos sustentam o entendimento fiscal quanto a existência *in casu* de prestação de serviço de transporte, haja vista as considerações a seguir pontuadas.

Primeiramente, a locação tem regência estabelecida nos arts. 565 e seguintes do Código Civil (CC) de 2002.

A principal obrigação do locador é a entrega do bem locado ao locatário conforme inciso I do art. 566 do retrocitado diploma legal. Nas palavras do tributarista e professor Bernardo Ribeiro de Moraes, *in verbis*:

“Locar bens móveis é ceder a terceiro (locatário), temporariamente, o uso e o gozo de uma coisa não fungível, mediante certa retribuição em dinheiro (aluguel ou renda). A doutrina é pacífica quanto tal entendimento.” (grifou-se).

A entrega do bem móvel ao locatário é elemento essencial e não acessório para concretização do contrato de locação, mesmo que realizado com as mínimas formalidades estabelecidas entre as partes.

Lado outro, a prestação de serviço de transporte é definida no art. 730 do Código Civil como um contrato pelo qual alguém se obriga, mediante retribuição, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas. Se for realizada em âmbito interestadual ou intermunicipal, restará caracterizada a hipótese de incidência do ICMS, nos termos do inciso VIII do art. 1º do RICMS/02.

Depreende-se de pronto que não há como falar em locação de veículo e ficar de posse deste, realizando viagens com trajetos pré-estabelecidos, motoristas próprios, arcando com despesas de hospedagens dos mesmos, prestando manutenção aos ônibus e realizando abastecimentos.

E é exatamente o que ocorre no caso em questão.

Primeiro, conforme informações da Fiscalização, é fato notório, entre os usuários de ônibus da região, a prática habitual de venda de passagens, diariamente, pela Autuada.

Confirmam tal assertiva os documentos de fls. 10/22, que são listas de passageiros, roteiros e mapas de assentos. O caderno apreendido, cujas folhas foram destacadas e inseridas ao PTA (fls. 10/11) estava em uso, pela funcionária ao telefone, no ato da abordagem fiscal. Alguns desses documentos foram carimbados na presença do contribuinte a fim de garantir a veracidade da prova e constatação do local de apreensão.

Por sua vez, o documento “Relatório de Passageiros” de fls. 450, endossa a prática habitual de venda de passagens.

Segundo, pelas “Fichas da viagem” de fls. 281/1180, constata-se que a Autuada efetuou viagens com destinos previamente estabelecidos (locais de saída e chegada), número do veículo, leitura do hodômetro nas saídas e chegadas, nomes dos motoristas e escalas de revezamento, anotações de reparos necessários e eventuais gastos no trajeto, o que sustenta sua total e única vinculação aos transportes efetivados.

Para melhor elucidação, traz-se, como exemplificações (conforme transcrições fidedignas - parte), os seguintes transportes:

Ficha de Viagem 001412 fls. 285

- Serviços a executar no veículo
- colocar amortecedor dianteiro L.D
- Refeição
- 04.02.12 = 23.00 Odair;
- 04 .02.12 = 22.00 Doriney.

Ficha de Viagem 001426 fls. 299

12.02.2012 Abastecimento 100 litro  
Vale = Daniel 62 R\$

Ficha de Viagem 001436 fls. 311

Abastecimento Km 469612 – 600,00  
Gelson 10,00

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

Estacionamento 22,00

Gelo e Lanche 13,00

Taxi 50,00

Fábio 200,00

Ficha de Viagem 1332 fls. 393

Abastecimento. 20,54 LTS 41,02.

Abastecimento. 63,60 LTS 127,01.

Abastecimento. 63,11 LTS 126,03.

Abastecimento. 100,054 LTS 186,00.

Ficha de Viagem 1383 fls. 449 e 450

**RELATÓRIO DE PASSAGEIROS**

04	PASSAGEN	80,00	=	320,00
13	.. ..	90,00	=	1170,00
32	.. ..	100,00	=	3200,00
				4690,00

Gastos

Óleo diesel (...) = 200,00

Pedágio 30,60

Completam-se às transcrições acima as “Fichas da viagem” de nºs 1450 (fls. 325) e 1264 (fls. 551), que possuem, anexo, respectivamente, cupons fiscais do Estado da Bahia (destino), comprovando compra de peças e óleo diesel, e cupom fiscal do Estado de São Paulo (destino) e ticket de estacionamento, comprovando realização de despesas.

A Autuada alega que não é possível concluir com segurança a ocorrência de prestações de serviços com base apenas nas fichas de viagens. Acrescenta inconsistências existentes que demonstrariam um mesmo veículo para duas viagens.

Inicialmente, há de se salientar que o lançamento não se sustenta apenas nas fichas de viagens, mas de um arcabouço de elementos que comprovam a prestação de serviço de transporte.

Segundo, a ficha 677 (fls. 1.088) não apresenta o número do carro de forma clara e a quilometragem, tanto de saída como de chegada, demonstra que não é o mesmo carro (10000) da ficha 671 (fls. 1.082), rechaçando a informação da Defesa.

Terceiro, se equivoca a Impugnante, pois não há inconformidades na quilometragem referentes às fichas 1028 e 1031.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, vários documentos que instruem o Auto Infração demonstram com clareza o vínculo existente entre a Empresa autuada, os veículos e os motoristas.

Às fls. 36/47 estão as cópias do livro Registro de Empregado, atestando a vinculação dos motoristas escalados nas fichas de viagens.

Note-se que, para alguns deles, não houve confirmação do contrato de trabalho formal, mas tal fato não prejudica o lançamento, haja vista a existência de provas robustas quanto à caracterização da prestação de serviço de transporte.

Outrossim, as reclamações trabalhistas de fls. 49/68, tendo como relamada a ora Impugnante, Rocha e Silva Transportes e Turismo Ltda, robustecem as provas do vínculo trabalhista ao exemplificar a lide entre patrão e motorista.

A título de exemplo, cite-se o motorista reclamante Washington Tadeu Teixeira Lima (fls. 49/56), que é condutor das fichas de viagens n<sup>os</sup>: 1411; 1423; 1424; 1296; 1304; 1315; 1325; 1351; 1372; 1387; 1187; 1213; 1231; 1232; 1237; 1249; 1275; 1094; 1107; 1125; 1143; 1159; 1169; 1018; 1039; 1057; 1070; 896; 917; 934; 944; 963; 971; 989; 1000; 786; 800; 830; 864; 883; 690; 694; 716; 731; 740; 743; 752; 771; 600; 612; 622; 638; 644; 657; 661; 682; 542; 554; 567; 571; 586; 592; 507; 521; 534.

Contestando a Fiscalização, a Defesa apresenta decisões judiciais para alicerçar sua tese de que a locação, conforme alegado, pode ser feita com ou sem condutor.

Não obstante, o vínculo trabalhista entre os motoristas e a Autuada é apenas um dos elementos que permitem o convencimento da existência da prestação de serviço.

Não fosse o bastante, vê-se que a própria Autuada confessa a existência do fretamento em relação a todas as fichas de viagens, em que foi motorista o Sr. Washington Tadeu Teixeira Lima.

Tal assertiva advém do excerto abaixo reproduzido (fls. 52), retirado da Contestação apresentada pela Autuada, em resposta à pretensão do motorista citado, em Ação de Reclamação Trabalhista (*in verbis*):

“Por outro lado, tratando de viagens com finalidade de compras ou de turismo, sempre por fretamento, eram realizadas com dois motoristas, seguindo critério da dupla virada, não resultando em qualquer valor referente a extra jornada.” (grifou-se).

Por sua vez, a alegação da Impugnante de que alguns veículos não pertencem à Empresa autuada perde sentido quando se observa que comumente os transportadores utilizam-se de veículos de terceiros, por meio de uma combinação informal, para a realização de fretamentos próprios.

Na peça impugnatória são relacionados os veículos, cujos “supostos” proprietários seriam pessoa diversa da Autuada.

Entretanto, em contraposição, a Fiscalização traz a correlação entre essas empresas e a Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para a “BELOS MONTES TURISMO LTDA”, constata-se que essa empresa pertenceu ao mesmo grupo empresarial da Rocha e Silva (Empresa autuada) e possui inscrição estadual (433.938650.00-63) cancelada, desde 12/12/08.

Saliente-se, neste momento, o fato de que o nome fantasia da Rocha e Silva é BELOS MONTES.

No tocante à empresa “AMARAL E AMARAL TRANSPORTE E TURISMO LTDA”, tem-se que ela tem sócio em comum (Berenice Amaral da Silva) e funciona no mesmo endereço da Autuada.

Igualmente, a existência de veículos de terceiros em nada prejudica o lançamento, haja vista a comprovação fiscal de que a Impugnante disponibilizou veículos seus e de terceiros, com motorista, assumindo toda e qualquer responsabilidade advinda da prestação do serviço e o risco do transporte, responsabilizando-se pela manutenção e seguro do veículo, abastecimento, multas de trânsito, bem como de todas as outras despesas existentes no trajeto.

Ou seja, a atividade da Autuada caracteriza-se como prestação de serviço de transporte que, tendo sido realizada em âmbito interestadual ou intermunicipal, configurou hipótese de incidência do ICMS, nos termos do inciso VIII do art. 1º do RICMS/02, ora transcrito:

Art. 1º - O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

VIII - a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de bens, mercadorias, valores, pessoas ou passageiros, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto e oleoduto; (grifou-se).

Mencione-se que esse entendimento tem a chancela da Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, conforme Consultas de Contribuintes nºs 182/10 e 78/09, formuladas por Brazilians Tour Agência de Viagens e Eventus Ltda e DRC Automóveis de aluguel Ltda, respectivamente.

Em ambas, a Superintendência de Tributação (SUTRI) faz um paralelo entre os dois institutos: o contrato de locação, sem incidência do imposto, e o contrato de prestação de serviços de transporte sujeita ao ICMS nos moldes da legislação em vigor, sustentando o lançamento em questão.

Não obstante os vários elementos trazidos pela Fiscalização comprobatórios da tese do lançamento, a 1ª Câmara de Julgamento, por Despacho Interlocutório de fls. 1402, possibilitou à Impugnante que trouxesse aos autos os contratos de locação e/ou outros documentos capazes de comprovar os argumentos da existência de serviço de locação em detrimento da prestação de serviço de transporte.

Em resposta, a Impugnante informa que, “em razão das fortes chuvas que alagaram a cidade nos dia 18 e 19 de janeiro deste ano, os documentos existentes na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empresa e arquivados na forma de papéis foram danificados e/ou destruídos. Em razão deste fato, registrado por meio de Boletim de Ocorrência nº 2013.000365866-001, não é possível atender na íntegra o despacho do Conselho de Contribuintes” (fls. 1429), e advoga que o ônus da prova incube ao autor (art. 333 do CPC).

Conforme amplamente debatido, a Fiscalização trouxe aos autos uma gama de documentos que provam a prestação de serviço de transporte, sem acobertamento de nota fiscal própria.

Por sua vez, a Impugnante foi incapaz de trazer aos autos um único contrato sequer que ilidisse, pelo menos para um ou outro caso, as provas fiscais.

A alegada catástrofe não é sequer verossímil, posto que um papel molhado pode ser novamente seco e nenhum deles apareceu nos autos. Também, o Boletim de Ocorrência, fls. 1432/1434, é datado de 19/02/13, ou seja, após vinte dias do citado despacho da Câmara de Julgamento.

Na peça defensiva surge-se também quanto à apuração da base de cálculo.

A Fiscalização informa que a apuração dos cálculos foi efetuada mediante criteriosa triagem do material apreendido. Todas as fichas de viagens, gerando dúvidas quanto à clareza dos dados necessários ao levantamento, foram devolvidas à Contribuinte.

Observa-se que foram agrupados os itinerários numa faixa determinada em distância e valorados com base em informações fornecidas pela Contribuinte em seus documentos fiscais apreendidos. Mesmo ocorrendo desproporcionalidade para mais ou para menos nos valores, optou a Fiscalização por deixar valer os números declarados pela Autuada em suas emissões de documentos. O valor médio das prestações serviu como base de cálculo para itinerários de um mesmo grupo.

Cite-se que os itinerários acobertados por documento fiscal autorizado pela Fiscalização Estadual foram subtraídos da apuração, conforme fls. 90/99 dos autos.

Em busca da verdade real, no despacho interlocutório já mencionado, a 1ª Câmara de Julgamento decidiu também solicitar à Impugnante que esclarecesse os critérios adotados para fixação de preços, apresentando, se fosse o caso, outros elementos que possibilitassem conclusão acerca do valor real das operações.

Em resposta, informou-se que “os preços dos serviços variam de acordo com a distância a ser percorrida pelo veículo locado, e o tempo que o veículo e motorista ficarão à disposição do contratante. Também se considera o preço da concorrência para serviços similares”.

Daí que as informações da Impugnante se alinham com a da Fiscalização na medida em que, para fins de definição de preços, vários parâmetros são observados, podendo, por conseguinte, haver preço maior para um trajeto menor.

Vale enfatizar que a Fiscalização arbitrou os valores autuados tomando por base, exatamente, os documentos fiscais da própria Contribuinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao questionamento acerca do “Termo de Exclusão do Simples Nacional”, tendo sido exigido o tributo como se a empresa fosse “débito e crédito”, tem razão a Defesa.

Ocorre, no entanto, que isso não constitui qualquer vício no procedimento. Representa apenas obediência ao disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06, que assim determina:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;” (grifou-se)

Consoante se depreende do disposto acima, as operações realizadas sem acobertamento fiscal não se encontram inseridas na apuração e pagamento de tributos dentro da sistemática do Simples Nacional.

No trabalho fiscal foram constatadas prestações de serviços desacobertadas de documentos fiscais, o que ratifica a cobrança sem os benefícios do regime do “Simples Nacional”.

Relativamente às multas aplicadas, aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, uma vez que só existe descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pela prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de emitir documento fiscal para acobertar suas operações. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os arts. 53 e 55 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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

(...)

XVI - por prestar serviço sem emissão de documento fiscal - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) quando a infração for apurada pelo Fisco, com base exclusivamente em documento e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte;

(...)

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao

cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Analisando o disposto no art. 53 acima, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir”, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

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

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, “são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias”.

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.

Ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

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

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

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que ela possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à

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

unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 02 de maio de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

R

CC/MIG