

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.891/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000834858-20  
Impugnação: 40.010144623-71  
Impugnante: Comercial Oliveira & Brant Ltda.  
IE: 073018819.00-55  
Coobrigados: Patrícia Christina de Oliveira Brant  
CPF: 887.654.746-00  
Ricardo Santos Brant  
CPF: 658.150.506-44  
Origem: DF/Montes Claros

### **EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL GLOBAL. Imputação fiscal de emissão de notas fiscais que não representam as reais operações realizadas para o destinatário nelas descritos. As notas fiscais globais emitidas estão em desacordo com o que estabelece os arts. 12, § 3º do Anexo V e 17 do Anexo VI, ambos do RICMS/02, uma vez que devem representar exatamente o que consta nos cupons fiscais nelas indicados. Conforme demonstrado nos autos, trata-se de documentos fiscais ideologicamente falsos, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, subalínea “a.6” da Lei nº 6.763/75. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de emissão, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2013, de 30 (trinta) notas fiscais ideologicamente falsas relacionadas a operações registradas em Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, que constituíram operação simulada de venda de combustíveis para os destinatários nelas indicados tendo em vista que os vários cupons que as integram registram diversos destinatários diferentes do indicado na nota fiscal correspondente.

Como comprovantes da constatação foram anexadas cópias de Danfes e cupons fiscais (fls. 06/586), relacionados às notas fiscais questionadas.

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Impugnante, por meio de seu representante legal, apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 592/606, em síntese, aos seguintes argumentos:

- é empresa comercial cujo ramo de atividade é o comércio varejista de derivados de petróleo, com emissão dos cupons fiscais - automaticamente - a cada venda realizada por intermédio dos equipamentos Emissores de Cupons Fiscais;

- todas as saídas de combustíveis são devidamente acobertadas pelos cupons fiscais, de emissão automática;

- esporadicamente, clientes que abastecem com maior frequência requerem a emissão da nota fiscal eletrônica, CFOP 5929, onde constam no campo observações os números dos cupons fiscais correspondentes aos seus abastecimentos anteriores, na forma do art. 12, § 3º do Anexo V e art. 17 do Anexo VI, ambos do RICMS/MG;

- a tentativa fiscal tem por finalidade caracterizar como falsas notas fiscais eletrônicas correspondentes aos cupons fiscais de abastecimentos de clientes;

- comercializa produtos (combustíveis) que tem o seu ICMS recolhido na forma dos arts. 73 a 76 do Anexo XV do RICMS/MG;

- a cobrança fiscal é baseada em suposto descumprimento de obrigação acessória, no preenchimento da nota fiscal eletrônica, CFOP 5929;

- em nenhuma nota fiscal eletrônica citada e anexada ao termo fiscal pela fiscalização estadual consta qualquer destaque de ICMS;

- não se identificou qualquer transferência de créditos de ICMS por meio das notas fiscais citadas pela Fiscalização;

- não questiona ou tem conhecimento do regime tributário dos seus clientes pessoas jurídicas; não podendo questioná-los pela forma de utilização dos documentos fiscais dos produtos que adquirem, sejam por cupons fiscais ou notas fiscais;

- tem o objetivo e a obrigação legal de cumprir a legislação até o limite que a lei o permite; não podendo ultrapassar a limites de terceiros;

- a alegação de que a emissão das notas fiscais, CFOP: 5929, se destinariam a “..... a transferência ilegítima de créditos de ICMS”, não procede, porque não há destaque de ICMS nas notas fiscais;

- esta alegação do Fisco é mera suposição, que extrapola o seu limite de competência funcional e alcança o previsto no art. 299 e art. 313-A do Código Penal;

- utilizou a emissão das notas fiscais eletrônicas, CFOP 5929, de forma periódica, englobando os abastecimentos realizados por clientes diversos, que foram devidamente acobertados pelos cupons fiscais no momento da saída dos produtos (combustíveis), na forma do art. 12, § 3º do Anexo V do RICMS/MG e, ainda, com base no art. 17, do Anexo VI do RICMS/MG;

- as vendas dos produtos foram devidamente acobertadas pelos cupons fiscais relacionados nas notas fiscais, CFOP 5929;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a emissão da nota fiscal prevista nos arts. 12, § 3º do Anexo V e 17 do Anexo VI do RICMS, tem natureza informativa, não havendo movimentação, ou transferência de posse ou propriedade da mercadoria, sendo utilizada para englobar as vendas de combustíveis, já realizadas acobertadas pelos cupons fiscais;

- o controle das vendas e do estoque dos combustíveis e a apuração de impostos, são registrados e contabilizados pelos cupons fiscais;

- a emissão da nota fiscal, CFOP 5929, está vinculada aos cupons fiscais, classificam-se neste código os registros relativos aos documentos fiscais emitidos em operações ou prestações que também tenham sido registradas em equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF;

- admitindo-se a hipótese levantada pelo Fisco haverá de se considerar que não existe qualquer alteração tributária do ICMS ou outros tributos pela emissão das notas fiscais, CFOP 5929, independente dos cupons fiscais nelas registrados;

- toda apuração e tributação foi realizada com base nos cupons fiscais;

- a ação fiscal visa a penalidade, mas não se demonstrou o quanto seriam estes cupons fiscais ou qual o valor que representam diante do total das notas fiscais;

- não se sabe a verdade da alegação do Fisco sem que haja a identificação e apuração dos valores dos cupons fiscais, que supõe não pertencer ao destinatário da nota fiscal. Caso fosse devida a penalidade deveria esta incidir somente sobre os cupons supostamente em desacordo;

- foi penalizada com a cobrança de multa isolada aplicada sob a totalidade das notas fiscais. Caso se admitissem a apuração intentada, haveria de ser considerados os cupons fiscais corretamente destinados;

- a emissão da nota fiscal para os clientes que a requereram é um procedimento acessório, englobando os cupons fiscais já emitidos anteriormente;

- a relação dos cupons fiscais constantes na nota fiscal é apenas o indicativo da operação principal de venda acobertada pelos cupons fiscais;

- a sua emissão não altera e nem movimenta o estoque, ou qualquer produto, ou mesmo a operação financeira do recebimento;

- o fato do número de algum cupom fiscal, por algum engano da emitente da nota fiscal, estar em desacordo com os cupons fiscais do abastecimento do cliente não altera qualquer ponto do fato gerador da obrigação principal ou acessória;

- penalizar por algum engano em algum dos cupons fiscais é ato de extremo excesso, que fere os princípios administrativos que devem nortear os atos públicos;

- ainda consta da relação do Termo do Auto de Infração a nota fiscal eletrônica destinada a própria Impugnante;

- a multa isolada evidencia uma tentativa de confisco o que é repudiado pelo direito pátrio e viola os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, do não-confisco;

- cita a Constituição Federal, Lei n.º 13.515/00, doutrina e jurisprudência sobre o tema.

Ao final, requer o acatamento do seu pedido para o cancelamento do Auto de Infração.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 628/633, contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- a alegada ausência de destaque de ICMS nas notas fiscais revela-se irrelevante, pois no caso de mercadorias sujeitas a substituição tributária é vedado o destaque, não obstante ser permitido ao adquirente o creditamento nas hipóteses legais e, segundo porque o mérito desse lançamento não é a falta de destaque, mas a emissão das notas fiscais ideologicamente falsas;

- do mesmo modo, a argumentação da destinação final das notas fiscais ideologicamente falsas para simulação de despesas em razão da apuração dos tributos federais da adquirente do combustível pela sistemática do lucro real é irrelevante;

- as notas fiscais eram ideologicamente falsas desde o momento da emissão, pouco importando que uso se faça delas;

- ponto relevante da impugnação, mas que também não deve prosperar, diz respeito ao cálculo da multa isolada em razão dos valores das notas fiscais falsas;

- a base de cálculo da penalidade é “valor da prestação ou da operação”;

- não se acusou a Impugnante de emitir cupons fiscais ideologicamente falsos, mas notas fiscais ideologicamente falsas;

- não se pode aventar a possibilidade de cada um dos documentos serem parcialmente falsos;

- ao inserir parcela de cupons fiscais referentes abastecimentos de terceiros em notas fiscais, permitindo aumentar artificialmente seu valor, essa conduta invalida todo o documento;

- a afirmação da Autuada no sentido de que não possui conhecimento do regime tributário dos seus clientes é irrelevante, pois este conhecimento não autoriza a emissão de notas fiscais do modo irregular;

- além disso, não é inteiramente correta a afirmação de que desconhece tais regimes, pois algumas das notas fiscais ideologicamente falsas emitidas destinavam-se a ela mesma e Transportes Boa Vista Log. & Empreendimentos Ltda. a qual se encontra, formalmente, registrada em nome de empregado da Autuada;

- o Fisco estadual promoveu o lançamento em desfavor da Transportes Boa Vista Log. & Empreendimentos Ltda. para estorno do crédito, inserindo no polo passivo o empresário Ricardo Santos Brant, proprietário de fato da transportadora e também da Autuada;

- para melhor clareza apresenta uma “radiografia” dos documentos que subsidiam o lançamento onde é possível visualizar separadamente a quantidade de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cupons integrantes de cada nota fiscal emitidos para o próprio destinatário e para terceiros, bem como os respectivos valores totais para cada situação;

- no total de notas fiscais emitidas há o registro de apenas 76 (setenta e seis) ou 1,32% (um inteiro e trinta e dois décimos por cento) em que os destinatários são os mesmos mencionados nas notas fiscais eletrônicas;

- a Impugnante afirma não haver dolo ou simulação, mas apenas erro material, mas o dolo da conduta decorre do conjunto das provas e das circunstâncias dos fatos;

- cita doutrina sobre o tema do dolo;

- difícil imaginar que quando um contribuinte, reiteradamente, emite documentos fiscais consignando cupons fiscais de terceiros, com finalidades distintas, esteja, frequentemente, de boa-fé;

- assim é que quem age por má-fé certamente tomará o cuidado de negá-la para evitar que seja descoberto. A avaliação da real intenção de quem praticou a conduta deve levar em conta a realidade concreta e a consequência imediata do ato abusivo, elementos implícitos à vontade do agente.

Ao final, pede a procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de emissão, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2013, de 30 (trinta) notas fiscais ideologicamente falsas relacionadas a operações registradas em Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, que constituíram operação simulada de venda de combustíveis para os destinatários nelas indicados tendo em vista que os vários cupons que as integram registram diversos destinatários diferentes do indicado na nota fiscal correspondente.

Como comprovantes da constatação foram anexadas cópias de Danfes e cupons fiscais (fls. 06/586), relacionados às notas fiscais questionadas.

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei n.º 6.763/75.

Inicialmente, tendo em vista os argumentos impugnatórios, cabe destacar que não está sendo exigido imposto no presente lançamento.

A questão posta nos presentes autos diz respeito ao descumprimento de uma obrigação acessória.

Portanto, não há que se questionar como se deu o pagamento, quer com base nos cupons ou nas notas fiscais.

Pelas informações constantes dos autos registra-se que a Impugnante tem razão ao sustentar que as saídas de combustíveis da empresa são devidamente acobertadas por documentos fiscais. De fato, considerando-se a emissão de cupons fiscais e que os Equipamentos Emissores de Cupons Fiscais - ECFs funcionam

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interligados às bombas de combustíveis, não há razões para afirmar o contrário e dos autos também não se extrai o contrário.

Entretanto, a alegada ausência de destaque de ICMS nas notas fiscais é irrelevante para o deslinde da questão. Isso porque, no caso de mercadorias sujeitas a substituição tributária é vedado o destaque do imposto, não obstante ser permitido ao adquirente o creditamento nas hipóteses legais.

Também não se pode esquecer que o mérito do lançamento analisado não é a falta de destaque, mas a emissão das notas fiscais ideologicamente falsas.

Veja-se os dispositivos que sustentam a emissão das notas fiscais globais, *in verbis*:

### Anexo V

Art. 12. A nota fiscal será emitida:

.....  
§ 3º Tratando-se de estabelecimento varejista de combustíveis derivados ou não de petróleo, a nota fiscal poderá ser emitida de forma periódica, englobando os abastecimentos ocorridos no mês, desde que observado o seguinte:

I - seja emitido, no momento do abastecimento, Cupom Fiscal ou Nota Fiscal Modelo 2, nestes consignando os números da placa e do hodômetro do veículo abastecido, os quais passarão a fazer parte integrante da nota fiscal global;

II - seja indicado, no campo "Informações complementares", o número do documento fiscal que acobertou a saída da mercadoria.

### ANEXO VI

Art. 17. Por ocasião da emissão do Cupom Fiscal poderá ser emitida Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A ou Nota Fiscal Eletrônica a ele correspondente, quando o consumidor assim o exigir, hipótese em que será observado o seguinte:

I - na nota fiscal emitida deverá ser indicado o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 5929;

II - no campo "Informações Complementares" da nota fiscal deverão constar o número do Contador de Ordem de Operação (COO) relativo ao Cupom Fiscal emitido e a identificação da marca, modelo e número de fabricação do ECF que o emitiu.

Parágrafo único - Caso o campo "Informações Complementares" não seja suficiente para conter as indicações exigidas neste artigo, poderá ser utilizado, excepcionalmente, o quadro "Dados do Produto", desde que não prejudique a sua clareza.

(grifos não constam do original)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como pode ser visto dos dispositivos regulamentares retrotranscritos as notas fiscais relativas a cupons fiscais deverão refletir exatamente o que deles constam. Ou seja, as notas fiscais apenas devem refletir o que está nos cupons, inclusive em relação a seus destinatários.

No caso em tela, as notas fiscais emitidas pela Impugnante não representavam os cupons nela discriminados.

Portanto, a situação é uma infração objetiva.

Diante desta situação a Fiscalização lavrou-se o presente Auto de Infração para formalizar a exigência da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória que está demonstrado nos autos.

Ponto relevante da peça de defesa diz respeito ao cálculo da multa isolada em razão dos valores das notas fiscais ideologicamente falsas.

É o seguinte o dispositivo que ampara a exigência da penalidade:

### LEI 6.763/75

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

.....  
XXXI - por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou ideologicamente falso - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago;  
.....

A multa, como pode ser claramente visto no dispositivo retrotranscrito, é calculada sobre o “*valor da prestação ou da operação*”, descrito no documento fiscal declarado ideologicamente falso.

Importa destacar que a acusação é de emissão de notas fiscais ideologicamente falsas.

O Fisco não acusou a Impugnante de emissão de cupons fiscais ideologicamente falsos, mas notas fiscais (CFOP 5929) ideologicamente falsas.

Desta forma, a base para cálculo da multa é o somatório dos valores das notas fiscais consideradas ideologicamente falsas.

Não se pode aventar a possibilidade de cada um dos documentos seria parcialmente falso. Quando a nota fiscal é considerada falsa ela o é em sua totalidade.

Assim, ao inserir nas notas fiscais cupons fiscais referentes a abastecimentos de terceiros, diferentes do destinatário descrito na nota fiscal, essa conduta invalida todo o documento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também é irrelevante para a conclusão sobre o lançamento a afirmação da Impugnante no sentido de que não possui conhecimento do regime tributário dos seus clientes. Saber ou não o regime de apuração ou se o cliente, potencialmente, pode aproveitar créditos de ICMS incidente sobre combustíveis não autoriza emissão de notas fiscais do modo irregular.

Ademais, não é inteiramente correta a afirmação da Defendente de que desconhece tais regimes, pois parte das notas fiscais objeto do lançamento destinava-se a duas empresas: a própria Comercial Oliveira e Brant Ltda. e a Transportes Boa Vista Logística & Empreendimentos Ltda.

Assim, a primeira dessas empresas era a própria Impugnante que, com certeza, conhece seu próprio regime de apuração.

A segunda empresa, a Transportes Boa Vista Logística & Empreendimentos Ltda., segundo informações do Fisco, encontra-se, formalmente, registrada em nome de empregado da Autuado.

A título de informação destaca-se que o Fisco promoveu lançamento em desfavor da Transportes Boa Vista Logística & Empreendimentos Ltda. para estorno do crédito, inserindo no polo passivo o empresário Ricardo Santos Brant, proprietário de fato da transportadora e também da Impugnante, conforme PTA nº 01000761875-33.

A Fiscalização, apresenta em sua manifestação um quadro demonstrativo dos documentos objeto do lançamento onde se pode visualizar separadamente a quantidade de cupons integrantes de cada nota fiscal emitidos para o próprio destinatário e para terceiros, bem como os respectivos valores totais para cada situação (fls. 631/632).

Neste quadro é possível verificar que no total de notas fiscais objeto da autuação há o registro de apenas 76 (setenta e seis) ou 1,32% (um inteiro e trinta e dois décimos por cento) em que os destinatários são os mesmos mencionados nas notas fiscais eletrônicas.

A Impugnante afirma não haver dolo ou simulação mas apenas erro material.

Neste sentido, cumpre lembrar as disposições do art. 136 do Código Tributário Nacional, que assim determina:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Em relação ao alegado caráter confiscatório da multa, inicialmente cabe considerar que o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988 veda expressamente a utilização de tributo com efeito de confisco, nada dizendo a respeito das penalidades.

No caso, a multa foi exigida na forma da legislação tributária estadual, sendo cobrada conforme a natureza da infração cometida.



A multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

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."

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".

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa isolada, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela 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.

Não se verifica a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 e do art. 182 da Lei n.º 6.763/75, que assim determina:

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

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

II - a aplicação da equidade.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 07 de março de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Relatora**

CC/MG