

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.198/22/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001853497-39  
Impugnação: 40.010152654-12, 40.010152682-25 (Coob.)  
Impugnante: Auto Posto Pampa Ltda  
IE: 001583869.00-20  
Regiane Silveira de Souza (Coob.)  
CPF: 037.386.066-88  
Coobrigado: Leandro Atanasio Pereira  
CPF: 282.109.288-13  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CONTABILISTA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 135, inciso II, do CTN c/c art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75 e parágrafo único do art. 1.177 do Código Civil de 2002.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2016.

**MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID, entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias sujeitas à substituição tributária (combustíveis), desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última limitada conforme o § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal. Para as saídas desacobertas de documentação fiscal, exigiu-se somente a referida multa isolada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ESCRITURAÇÃO IRREGULAR DE LIVRO FISCAL/DOCUMENTO FISCAL – ESCRITURAÇÃO IRREGULAR - DIVERGÊNCIA NA DESCRIÇÃO/VALOR DAS MERCADORIAS.** Constatado que a Autuada escriturou seus livros fiscais, hoje representados pelo arquivo eletrônico SPED/EFD, em desacordo com a legislação, alterando quantidades e descrições de mercadorias em relação ao que está consignado nos respectivos documentos fiscais de entrada, contrariando o disposto no art. 51, inciso II, do Anexo VII, do RICMS/02. **Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XI, da Lei nº 6.763/75, observado o limitador do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.**

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/16 a 31/12/16, de entrada, estoque e saída de mercadorias (etanol, gasolina e óleo diesel) desacobertas de documentação fiscal, mediante levantamento quantitativo financeiro diário (LEQFID), procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02.

Ao conferir o arquivo eletrônico SPED/EFD da Autuada, o Fisco identificou que 32 (trinta e duas) notas fiscais de entrada de combustíveis haviam sido escrituradas com descrição da mercadoria e/ou quantidades diferentes daquelas que constavam do respectivo documento fiscal.

As principais adulterações realizadas foram o registro de Etanol Hidratado Comum como Etanol Aditivado (“Shell V-Power Etanol Aditivado”) e de Gasolina Comum como Gasolina Aditivada (“Shell V-Power Gasolina Aditivada”), assim como a escrituração de quantidade de mercadoria diferente daquela constante da nota fiscal para cada tipo de combustível, como pode ser visto na tabela de págs 10/11 dos autos, que tem o detalhamento de todas as notas fiscais envolvidas na autuação.

Para realizar o LEQFID, o Fisco utilizou as notas fiscais de compra das mercadorias emitidas pelos fornecedores da Autuada para “corrigir” os registros SPED/EFD adulterados, de forma que os tipos e quantidades de mercadorias utilizadas no levantamento fossem exatamente aqueles que constavam das notas fiscais de aquisição, as quais representam as reais operações de aquisição.

Em razão dos desacobertamentos constatados, foram feitas as seguintes exigências:

- **ST – ENTRADA DESACOBERTADA** – Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada do art. 55, inciso II, ambas da Lei nº 6.763/75;
- **ST – ESTOQUE DESACOBERTADO** - Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada do art. 55, inciso II, ambas da Lei nº 6.763/75;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ST – SAÍDA DESACOBERTA – Exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Pela apresentação de arquivos SPED/EFD adulterados foi exigida a Multa Isolada do art. 55, inciso XI, da Lei nº 6.763/75.

Para todas as multas isoladas foi observado o limitador máximo de duas vezes o valor do imposto incidente da operação, previsto no § 2º, inciso I, do mesmo art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Pelos atos ilícitos praticados (entrada, estoque e saídas desacobertadas), o sócio-administrador da Autuada foi incluído no polo passivo da autuação, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Em razão da conduta ilícita de enviar ao Fisco arquivos eletrônicos SPED/EFD com adulteração das descrições e quantidades de mercadorias adquiridas, a contabilista responsável por assinar e enviar os arquivos SPED/EFD também foi incluída no polo passivo da autuação, nos termos do art. 135, inciso II, do CTN c/c art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75 e art. 1.177, parágrafo único, da Lei nº 10.406/02 (Código Civil).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação págs. págs 9.807/9.835 dos autos do e-PTA, acompanhada dos documentos de págs. 9.836/9.876.

Afirma, em muito apertada síntese, o que segue:

- não houve falta de recolhimento de ICMS/ST e tampouco inclusão de informações falsas no arquivo SPED/EFD. As eventuais diferenças decorrem de modificações e realocações unilaterais das informações de compra de combustíveis pelo Fisco. Sem essas alterações, não haveria as diferenças apuradas;

- decadência do crédito tributário referente ao período de janeiro a julho de 2016, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que o Auto de Infração foi notificado em 02/07/21;

- não há diferença entre a Margem de Valor Agregado (MVA) para fins de ICMS/ST de gasolina comum e aditivada e de etanol comum e aditivado, de forma que eventuais erros não causaram prejuízo ao erário;

- multas que excedam 100% (cem por cento) do valor do imposto são confiscatórias, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF, razão pela qual as penalidades devem ser reduzidas a esse patamar;

- as operações desacobertadas foram apuradas com base na escrita fiscal do contribuinte, razão pela qual a Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 deve ser reduzida de 40% (quarenta por cento) para 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “a” do mesmo dispositivo;

- o LEQFID não aponta em nenhum momento a razão das alegadas divergências de estoque, entradas e saídas, sendo o trabalho baseado em ilações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decorrentes de nomenclaturas ligeiramente diferentes daquelas constantes nas notas fiscais de compra, sendo as quantidades adquiridas sempre as mesmas;

- as retificações realizadas pelo Fisco nas operações do LEQFID e as inconsistências apuradas não estão claramente descritas no Auto de Infração, razão pela qual é impossível apresentar defesa. Conclui que o lançamento afronta o art. 89, inciso IV, do RPTA e o art. 142 do CTN, devendo ser anulado;

- não há diferenças de quantidade nas entradas de combustíveis, como afirma o Fisco, o que se comprova por meio da planilha comparativa anexa à Impugnação. Acrescenta que a diferença decorre apenas da forma como as mercadorias são descritas na escrituração (gasolina comum ou aditivada; etanol comum ou aditivado);

- a legislação tributária não faz distinção entre combustível comum ou aditivado, não cabendo ao intérprete distinguir o que o legislador não distinguiu. Acrescenta que a composição de todos os tipos de etanol é a mesma (C<sub>2</sub>H<sub>6</sub>O);

- exigência em duplicidade do ICMS/ST, visto que o imposto já foi recolhido pelos remetentes das mercadorias;

- pede a realização de prova pericial para comprovar a inexistência de operações desacobertadas e apresenta os quesitos de págs. 9.829/9.834 do e-PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Também inconformada, a Coobrigada apresenta tempestivamente Impugnação às págs. 9.878/9.894 dos autos, acompanhada dos documentos de págs. 9.895/9.950.

Afirma, também em síntese, o que segue.

- os lançamentos fiscais e o cadastramento de mercadorias são feitos pelo seu cliente, cabendo-lhe apenas assinar o arquivo eletrônico e transmiti-lo ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Assim, não há como acusá-la de adulteração na escrita fiscal do Contribuinte apenas por ter retransmitido os arquivos SPED/efd enviados pelo Contribuinte;

- se houve desclassificação de documento fiscal por divergência na descrição de produto, o imposto recolhido deve ser devolvido como crédito;

- o estoque sempre esteve acobertado e o ICMS/ST sempre foi recolhido, de forma que os supostos desacobertamentos decorrem das reclassificações aleatórias, ilegais e abusivas realizadas pelo Fisco;

- o que houve foi apenas uma ligeira “diferenciação de nomenclatura”, que em nenhum momento causou danos ao erário público;

- reitera que apenas validou, por meio de certificado digital, a transmissão do arquivo eletrônico SPED/efd pelo seu cliente, cujas informações foram alimentadas por funcionário dele, sem qualquer participação da contabilista, em conduta que não pode ser chamada de adulteração e que não é suficiente para fundamentar solidariedade com base no art. 135, inciso II do CTN;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a legislação tributária não distingue combustíveis comuns de aditivados, mencionando apenas “gasolina”, “etanol” e “óleo diesel”;

- não há como cogitar estoques negativos de combustíveis, como se apurou no LEQFID, os quais decorrem da reclassificação indevida das entradas pelo Fisco. Acrescenta que o Programa Validador de Arquivos (PVA) do SPED nem mesmo aceita validar um arquivo com estoques negativos;

- sua inclusão no polo passivo gerará sua ruína profissional e financeira, com comprometimento de patrimônio pessoal, restando configurada uma situação confisco, apta a autorizar a excepcional redução das multas no caso concreto, inclusive pela utilização do sistema de precedentes instituído pelo Novo CPC para limitar as multas a 100% do valor do imposto, na medida em que não proveito possível em uma infração superior ao valor do tributo;

- pede a produção de prova pericial, para comprovar que não houve manipulação da escrita fiscal por parte da contadora. Apresenta quesitos às págs. 9.891/9.894.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de págs 10.066/10.088, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 10.090/10.111, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento das provas periciais requeridas. No mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de janeiro a julho de 2016 e pela procedência do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Das Preliminares**

#### **Das Alegações de Nulidade**

A Autuada alega que o LEQFID não aponta em nenhum momento a razão das alegadas divergências de estoque, entradas e saídas, sendo o trabalho baseado em ilações decorrentes de nomenclaturas ligeiramente diferentes daquelas constantes nas notas fiscais de compra, sendo as quantidades adquiridas sempre as mesmas.

Acrescenta que as retificações realizadas pelo Fisco nas operações do LEQFID e as inconsistências apuradas não estão claramente descritas no Auto de

Infração, razão pela qual é impossível apresentar defesa. Conclui que o lançamento afronta o art. 89, inciso IV, do RPTA e o art. 142 do CTN, devendo ser anulado.

No entanto, razão não lhe assiste.

Está claro nos autos, especialmente no Relatório Fiscal de págs 08/29, quais são as divergências que deram origem ao presente lançamento: adulteração na escrituração fiscal mediante modificação da descrição e das quantidades de combustíveis adquiridos pelo Estabelecimento, conforme detalhamento constante da tabela de págs 10/11.

Como bem demonstra o Fisco às págs 10.080/10.081, os combustíveis aditivados são mercadorias diferentes dos combustíveis comuns, que não podem ser tomadas umas pelas outras de forma indiscriminada, sob alegação de mera utilização de nomenclaturas “ligeiramente diferentes” entre a nota fiscal e a escrituração fiscal digital, como aduz a Defesa.

Além disso, nota-se pela impugnação apresentada, que aborda de forma detalhada todos os aspectos relacionados com a infração, que a Defesa compreendeu perfeitamente a autuação e quais foram as retificações realizadas pelo Fisco para fins de levantamento quantitativo, que consistiram apenas em alocar as entradas de mercadorias em seus locais corretos, com base na descrição e quantidade constante dos documentos fiscais de aquisição, de forma que cada tipo de combustível integrasse o levantamento inerente a esse combustível.

Em outras palavras, aquisições de etanol comum que haviam sido escrituradas pela Autuada na EFD como se etanol aditivado fossem, foram realocadas pelo Fisco para o levantamento quantitativo de etanol comum, tendo sido o mesmo procedimento realizado com relação aos demais combustíveis, o que se mostra absolutamente adequado.

Saliente-se que o Auto de Infração foi lavrado em consonância a legislação tributária, possuindo todos os elementos necessários e suficientes para a compreensão do lançamento pelos Impugnantes.

Ademais, o Relatório Fiscal de págs 08/29 é parte integrante do Auto de Infração e descreve de forma bastante clara a origem e a motivação fática e jurídica do lançamento, inclusive listando todas as notas fiscais envolvidas na autuação, as divergências de descrição ou de quantidade entre a escrituração e a nota fiscal, assim como as repercussões financeiras (ICMS e multas) decorrentes da correta alocação de cada nota fiscal na respectiva mercadoria.

Assim, vê-se que o Auto de Infração foi motivado e descrito de forma clara pelo Fisco e que inexistente qualquer afronta ao art. 89, inciso IV do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA ou ao art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, razão pela qual a alegação de nulidade deve ser afastada.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os Impugnantes pleiteiam a produção de prova pericial como forma de comprovação de suas alegações, por entenderem ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, formulam os quesitos de págs 9.829/9.834 (Autuada) e 9.891/9.894 (Coobrigada).

Entretanto, verifica-se que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela Defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Como se verá, as questões fáticas postas pelos Impugnantes em seus pedidos de perícia, relacionadas à existência ou não de adulteração nos registros da escrituração da Autuada e à assinatura e envio desses arquivos eletrônicos adulterados pela Coobrigada Contabilista, mediante uso de certificado digital, são matérias de caráter incontroverso nos autos, que não demandam qualquer tipo de conhecimento técnico especializado para serem visualizadas, situação que torna as perícias solicitadas desnecessárias.

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 à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil).

Em outras palavras, 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 litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

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

**EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA 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 RPTA:

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/16 a 31/12/16, de entrada, estoque e saída de mercadorias (etanol, gasolina e óleo diesel) desacobertas de documentação fiscal, mediante levantamento quantitativo financeiro diário (LEQFID), procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02.

Ao conferir o arquivo eletrônico SPED/EFD da Autuada, o Fisco identificou que 32 (trinta e duas) notas fiscais de entrada de combustíveis haviam sido escrituradas com descrição da mercadoria e/ou quantidades diferentes daquelas que constavam do respectivo documento fiscal.

As principais adulterações realizadas foram o registro de Etanol Hidratado Comum como Etanol Aditivado (“Shell V-Power Etanol Aditivado”) e de Gasolina Comum como Gasolina Aditivada (“Shell V-Power Gasolina Aditivada”), assim como a escrituração de quantidade de mercadoria diferente daquela constante da nota fiscal para cada tipo de combustível, como pode ser visto na tabela de págs. 10/11 dos autos, que tem o detalhamento de todas as notas fiscais envolvidas na autuação.

Para realizar o LEQFID, o Fisco utilizou as notas fiscais de compra das mercadorias emitidas pelos fornecedores da Autuada para “corrigir” os registros SPED/EFD adulterados, de forma que os tipos e quantidades de mercadorias utilizadas no levantamento fossem exatamente aqueles que constavam das notas fiscais de aquisição, as quais representam as reais operações de aquisição.

Em razão dos desacobertamentos constatados, foram feitas as seguintes exigências:

**ST – ENTRADA DESACOBERTADA** – Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada do art. 55, inciso II, ambas da Lei nº 6.763/75;

**ST – ESTOQUE DESACOBERTADO** - Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada do art. 55, inciso II, ambas da Lei nº 6.763/75;

**ST – SAÍDA DESACOBERTA** – Exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Pela apresentação de arquivos SPED/EFD adulterados foi exigida a Multa Isolada do art. 55, inciso XI, da Lei nº 6.763/75.

Para todas as multas isoladas foi observado o limitador máximo de duas vezes o valor do imposto incidente da operação, previsto no § 2º, inciso I do mesmo art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Pelos atos ilícitos praticados (entrada, estoque e saídas desacobertas), o sócio-administrador da Autuada foi incluído no polo passivo da autuação, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Em razão da conduta ilícita de enviar ao Fisco arquivos eletrônicos SPED/EFD com adulteração das descrições e quantidades de mercadorias adquiridas, a contadora responsável por assinar e enviar os arquivos SPED/EFD também foi incluída no polo passivo da autuação, nos termos do art. 135, inciso II, do CTN c/c art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75 e art. 1.177, parágrafo único, da Lei nº 10.406/02 (Código Civil).

#### **Da Alegação de Decadência**

A Defesa aduz que houve decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário referente ao período de janeiro a julho de 2016, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que o Auto de Infração foi notificado em 02/07/21.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de 05 (cinco) anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I,

DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART.173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Ademais, como será detalhado adiante, o caso em tela cuida de conduta dolosa de fraudar os livros fiscais do estabelecimento, mediante escrituração de arquivo eletrônico SPED/EFD com descrição e quantidades de mercadorias diferentes daquelas

constantes para cada um dos produtos nos documentos fiscais de aquisição, no intuito de ocultar operações desacobertas realizadas pelo estabelecimento.

Nos casos em que restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o próprio § 4º do art. 150 do CTN exclui textualmente sua aplicação:

**Art. 150.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(Grifou-se).

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2016 somente expirou em 31/12/21, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 02/07/21.

### **Da Sujeição Passiva**

A Coobrigada Contabilista questiona sua inclusão no polo passivo da autuação, afirmando que os lançamentos fiscais e o cadastramento de mercadorias são feitos pelo seu cliente, cabendo-lhe apenas assinar o arquivo eletrônico e transmiti-lo ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Assim, não há como acusá-la de adulteração na escrita fiscal do Contribuinte apenas por ter retransmitido os arquivos SPED/EFD que lhe foram enviados.

Acrescenta que apenas validou, por meio de certificado digital, a transmissão do arquivo eletrônico SPED/EFD pelo seu cliente, cujas informações foram alimentadas por funcionário dele, sem qualquer participação da contabilista, em conduta que não pode ser chamada de adulteração e que não é suficiente para fundamentar solidariedade com base no art. 135, inciso II, do CTN.

Conclui dizendo que sua inclusão no polo passivo gerará sua ruína profissional e financeira, com comprometimento de patrimônio pessoal, restando configurada uma situação confisco, apta a autorizar a excepcional redução das multas no caso concreto, inclusive pela utilização do sistema de precedentes instituído pelo Novo CPC para limitar as multas a 100% (cem por cento) do valor do imposto, na medida em que não proveito possível em uma infração superior ao valor do tributo.

No entanto, razão não lhe assiste.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A inclusão da contabilista como Coobrigada decorre da conduta de assinar digitalmente e transmitir ao Fisco arquivos eletrônicos SPED/EFD com adulterações das informações relativas aos 32 (trinta e dois) documentos fiscais listados às págs 10/11 dos autos, estando legalmente fundamentada no art. 135, inciso II, do CTN c/c art. 21 § 3º, da Lei nº 6.763/75 e art. 1.177, parágrafo único, do CC/02:

### 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:

(...)

II - os mandatários, prepostos e empregados;

Lei nº 6.763/75

**Art. 21.** São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 3º - São também pessoalmente responsáveis o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade, em relação ao imposto devido e não recolhido em função de ato por eles praticado com dolo ou má-fé.

### CC/02

**Art. 1.177.** Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

(Grifou-se)

Na condição de contabilista atuante no mercado, com mais de sessenta clientes (como ela própria afirma) e presumivelmente conhecedora das normas tributárias e contábeis que regem a sua atividade, a Coobrigada não pode se esquivar de suas obrigações opondo pactos particulares firmados com o Contribuinte ou afirmando que só assina os documentos enviados, sem tomar conhecimento do seu conteúdo.

Se assim fosse a sua atuação como contabilista, resumida a mera “assinadora” de documentos enviados por terceiros, poderia ser substituída por um carimbo ou um aplicativo eletrônico, tornando-se uma figura desnecessária e dispensável na estrutura da atividade empresarial, de forma que o próprio Contribuinte poderia simplesmente remeter seus arquivos eletrônicos diretamente para o Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe ao contabilista realizar os registros fiscais e contábeis de acordo com a documentação fiscal existente, conferindo se o conteúdo do arquivo eletrônico SPED/EFD que ele assinará e enviará ao Fisco reproduz fidedignamente os documentos de trabalho que lhe foram enviados, sob pena de responder solidariamente pelos tributos decorrentes da infração que praticar ou acobertar.

Ao escriturar registros com informações diferentes daquelas consignadas nos documentos fiscais, a Coobrigada Contabilista atuou de forma consciente e direcionada para permitir que se ocultasse a existência de operações desacobertadas, as quais só foram trazidas à luz pelo procedimento de levantamento quantitativo realizado pela Fiscalização.

Sem tais ações da Coobrigada, as infrações que levaram à falta de recolhimento do ICMS/ST sobre as operações desacobertadas não poderiam ter sido ocultadas, o que demonstra o grau de reprovabilidade de sua conduta, capaz de justificar sua inclusão no polo passivo da autuação, onde deve ser mantida, afastando-se as suas alegações.

O sócio-administrador não questionou sua inclusão no polo passivo da autuação. No entanto, importante destacar que a responsabilização solidária desse Coobrigado decorreu das condutas de realizar operações desacobertadas de documento fiscal e, ainda, de adulterar os livros fiscais da Autuada (arquivos eletrônicos SPED/EFD) para ocultar as infrações ocorridas, estando fundamentada no art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

### CTN

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

**Art. 21.** São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de 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.

Dessa forma, correta sua inclusão no polo passivo da autuação.

Quanto às exigências apontadas no Auto de Infração, para o desenvolvimento dos trabalhos a Fiscalização utilizou-se da técnica fiscal do Levantamento Quantitativo Financeiro (LEQFID), procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02.

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

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

Cabe esclarecer que tal levantamento tem por finalidade a conferência das operações de entrada e saída de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída, por produto, emitidas no período fiscalizado.

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

$$\text{ESTOQUE INICIAL} + \text{ENTRADAS} - \text{SAÍDAS} = \text{ESTOQUE FINAL}$$

O LEQFID, portanto, representa exatamente a movimentação das mercadorias comercializadas pelo Contribuinte e o estoque existente a cada fechamento diário, de acordo com a documentação e a escrita fiscal do estabelecimento.

Tais informações apuradas por meio do LEQFID são confrontadas com aquelas apresentadas pelo Contribuinte em sua escrituração fiscal, de forma a se encontrar as inconsistências que representam entradas, estoques ou saídas desacobertas de documento fiscal, conforme a seguinte metodologia:

### **1. Entrada Desacobertada (“Saída Sem Estoque – SSE”)**

Essa irregularidade ocorre quando, ao final da movimentação de mercadorias registrada no dia, identifica-se que houve emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que o estoque fosse, de fato, suficiente para suprir tal saída, ou seja, tem-se uma “Saída Sem Estoque – SSE”, o que pressupõe a ocorrência anterior de uma entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

A ocorrência é indicada no Relatório de Movimento Diário do Produto do LEQFID, como estoque negativo, com sinal de menos (-) na coluna “Quantidade” do quadro “ESTOQUE” e ainda está assinalada com a abreviação "SSE" na coluna "OBS" do mesmo relatório.

Quando, em dia posterior, há nova entrada de mercadoria, essa nova quantidade zera a contagem do saldo de estoque negativo anterior, mas sem, contudo, anular o que foi registrado nos dias anteriores, em que houve ocorrências de "Saída Sem Estoque – SSE".

## 2. Estoque Desacobertado

Essa irregularidade é apurada no final do período de levantamento.

Verifica-se a infração de estoque desacobertado quando o estoque final registrado na escrituração do contribuinte é maior do que o estoque final apurado no LEQFID.

Se não há um documento fiscal de entrada que acoberte essas mercadorias “excedentes” ao estoque escriturado, infere-se que elas estão no estabelecimento sem acobertamento de documento fiscal.

## 3. Saída Desacobertada

Essa irregularidade também é apurada no final do período de levantamento.

Verifica-se a existência de saída desacobertada quando o estoque final registrado na escrituração do Contribuinte é menor do que o estoque apurado no LEQFID.

Pelo exposto, conclui-se que estando corretas as informações de estoque inicial, entradas, saídas e estoque final utilizadas no LEQFID, seu resultado é irrefutável, pois representa exatamente a movimentação de mercadorias acobertadas por documento fiscal realizada pelo Contribuinte.

Importante destacar que essa confiança matemática em relação ao resultado do LEQFID depende de um requisito inafastável – a certeza em relação aos valores dos 4 (quatro) elementos da equação utilizados no cálculo:

1. Estoque Inicial;
2. Entradas de mercadorias (acobertadas por documento fiscal);
3. Saídas de mercadorias (acobertadas por documento fiscal);
4. Estoque Final.

Os estoques de mercadorias são informados anualmente pelo contribuinte, na sua escrituração fiscal e têm como referência o inventário de estoque físico realizado no dia 31/12 de cada exercício. A informação é incluída no Bloco H da EFD, nos Registros H005 (Totais do Inventário), H010 (Inventário) e H020 (Informação Complementar do Inventário), que devem ser apresentados no arquivo eletrônico referente a fevereiro do ano seguinte. O estoque final de um exercício é o estoque inicial do exercício seguinte.

As entradas e saídas de mercadorias acobertadas por documento fiscal são obtidas por meio do banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), baixando-se as informações de todas as notas fiscais que tenham como emitente ou destinatário o contribuinte no qual se pretende realizar o levantamento.

No caso dos autos, ao obter as notas fiscais que tinham por destinatária a Autuada, o Fisco verificou que as informações que constavam da EFD eram diferentes daquelas consignadas no respectivo documento fiscal, ficando claro que a Autuada havia alterado indevidamente a descrição e quantidade de mercadorias em sua escrituração fiscal.

Trata-se de um procedimento conhecido do Fisco e que geralmente é utilizado para “acertar” diferenças de estoque decorrentes de operações desacobertadas realizadas anteriormente.

No entanto, a nota fiscal regularmente emitida é o documento que acoberta uma operação ou prestação.

Por essa razão, declarações prestadas pelo Sujeito Passivo e informações constantes da escrituração fiscal, quando conflitantes com os documentos fiscais, não subsistem, pois é impossível alterar um documento fiscal regularmente emitido por meio de declarações que dele destoam ou por erros na escrituração fiscal.

Nesses casos, salvo obtenção de provas capazes de retirar a validade dos documentos fiscais, as declarações e escriturações fiscais é que serão afastadas, por não corresponderem à realidade.

Os documentos fiscais idôneos sempre prevalecem, mormente quando se fala em entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertados de documentos fiscais.

Partindo dessa premissa, ao realizar o LEQFID a partir das notas fiscais que acobertaram as operações de aquisição e não das informações inverídicas constantes da escrituração fiscal do Contribuinte, o Fisco consegue identificar as infrações de entrada, estoque e saída desacobertadas que foram “ocultadas” por tais modificações na escrituração, conforme a metodologia descrita nos Itens 1, 2 e 3 supra.

Assim, o procedimento realizado pelo Fisco não desclassifica os documentos fiscais por divergência na descrição dos produtos quando da sua escrituração, como chega a afirmar a Coobrigada em sua Peça de Defesa. A situação é exatamente o contrário: esses documentos fiscais é que são considerados a informação válida, afastando-se, por conseguinte, a escrituração fiscal do contribuinte, que nitidamente não está correta.

Portanto, o ICMS/ST ora exigido diz respeito às operações desacobertadas que foram ocultadas mediante utilização desses documentos fiscais e não às operações de aquisição neles consignadas, razão pela qual deve ser afastado o argumento aventado tanto pela Autuada quanto pela Coobrigada, de que não houve falta de recolhimento de imposto e que estar-se-ia exigindo ICMS/ST em duplicidade sobre tais operações.

Pelos mesmos motivos, não há que se falar em devolução do imposto recolhido nesses documentos fiscais como crédito, tendo em vista que as operações neles descritas são consideradas como ocorridas e, portanto, sujeitas à incidência do imposto.

A Autuada afirma que embora haja divergências relativas ao tipo (descrição) do combustível lançado no Registro C170 do arquivo SPED, as quantidades estão corretas.

No entanto, ao contrário do que pensa a Defesa, tal situação não é uma prova de inexistência da infração, mas sim a própria infração da qual ela é acusada: mantendo a mesma quantidade total de cada um dos gêneros de combustíveis (etanol, gasolina ou óleo diesel), mas alterando-se a descrição e o volume de cada uma de suas

espécies (comum ou aditivada), a Autuada fazia com que eventuais “sobras ou faltas” de cada uma dessas espécies, decorrentes de operações desacobertadas, pudessem se compensar dentro do gênero, de forma a transparecer uma aparente regularidade das operações.

Entretanto, combustíveis comuns e aditivados não são a mesma mercadoria.

Tanto assim que são adquiridos, armazenados e vendidos separadamente, por preços também diferentes, como bem demonstra o Fisco a partir do cadastro público da própria Autuada na Agência Nacional de Petróleo e Gás - ANP (págs 10.080/10.081).

Se a Autuada estivesse armazenando e comercializando combustíveis comuns e aditivados misturados, como se fossem apenas “gasolina”, “etanol” ou “óleo diesel”, de certo já não estaria mais atuando no mercado, seja pela infração às normas técnicas da ANP, seja pela infração às normas consumeristas.

Obviamente, a situação descrita pela Autuada não é verdadeira, razão pela qual deve ser afastado o argumento.

Noutro giro, a Autuada alega que não há diferença entre a Margem de Valor Agregado (MVA) para fins de ICMS/ST de gasolina comum e aditivada e de etanol comum e aditivado e que, como consequência, eventuais erros não causaram prejuízo ao erário.

No entanto, como dito, o ICMS/ST exigido na presente autuação não é aquele referente aos documentos fiscais utilizados para “acertar” as diferenças de estoque existentes na escrituração da Autuada, o qual foi recolhido antecipadamente pela distribuidora, no momento da venda da mercadoria para a Autuada.

O imposto aqui exigido é aquele incidente sobre as operações desacobertadas realizadas pela Autuada, que foram ocultadas mediante adulteração das quantidades e descrições de mercadoria desses documentos fiscais. Esse ICMS não foi recolhido antecipadamente, pois as operações com tais mercadorias não foram acobertadas por documento fiscal.

Nesse cenário é irrelevante existir ou não diferença entre margens de agregação para fins de substituição tributária dos combustíveis comuns quando comparados com os combustíveis aditivados”, pois as operações não foram acobertadas por documento fiscal, seja qual for o combustível envolvido.

Assim, sem razão o argumento.

A Defesa alega que não há diferenciação na legislação tributária entre o combustível comum e o aditivado, não cabendo ao intérprete distinguir o que o legislador não distinguiu. Acrescenta que no caso do etanol, os dois produtos têm, inclusive, a mesma fórmula química, qual seja, C<sub>2</sub>H<sub>6</sub>O.

No entanto, sem razão o questionamento.

De fato, tanto o etanol comum quanto o etanol aditivado têm origem no mesmo produto: o etanol comum, representado pela fórmula química C<sub>2</sub>H<sub>6</sub>O, citada.

No entanto, o etanol aditivado é o resultado da mistura do etanol comum com outro(s) produto(s) denominado(s) “aditivos”, destinados a melhorar o desempenho, o consumo e a durabilidade do motor do carro, o que faz dele uma mercadoria diversa, com características técnicas e custos próprios, inclusive de composição química diferente, formada por um mix de dois ou mais ingredientes.

Assim, nem mesmo é correta a conclusão da Defesa de que ambos os produtos têm a mesma fórmula química, não obstante se tratar de questão pouco relevante para a discussão tributária que se trava.

A legislação tributária não distingue os tipos de etanol, assim como não distingue outros tipos de produtos, tais como gasolina, carros, perfumes, dentre outros, pelo ululante motivo de que todas as espécies desses gêneros de mercadorias recebem o mesmo tratamento tributário, inclusive com a mesma alíquota do imposto, não significando isso que são produtos iguais, mas apenas que não há motivo para diferenciações em espécies nesse caso.

Se em algum momento o legislador entender por dar tratamento tributário diferente (tal como uma alíquota diferenciada), por exemplo, a um carro elétrico ou híbrido, a partir desse momento esses bens passarão a ser diferenciados dos demais veículos na legislação, dada a necessidade de especificar as regras que valerão para cada um deles.

Mas, em não havendo diferenciação de tratamento tributário, como é o caso das versões comum e aditivada dos combustíveis, não há sentido ou necessidade em se distinguir espécies dessas mercadorias na legislação.

Assim, sem qualquer sentido o argumento da Defesa, devendo ser afastado.

A Coobrigada afirma que não há como cogitar estoques negativos de combustíveis, como se apurou no LEQFID, os quais decorrem da reclassificação indevida das entradas pelo Fisco. Acrescenta que o Programa Validador de Arquivos (PVA) do SPED nem mesmo aceita validar um arquivo com estoques negativos.

Quando o levantamento quantitativo conduz a um estoque negativo, representado nas planilhas de apuração pela expressão “SSE – Saída Sem Estoque” na coluna “OBS” do relatório LEQFID (exemplos às págs 2.077/2.093 e 2.173/2.176), isso não significa a quantidade de combustível no tanque se tornou menor que zero (o que é obviamente impossível).

A situação está associada a uma saída de mercadoria acobertada por documento fiscal, em relação à qual não existe estoque acobertado disponível para suportá-la naquela data.

No entanto, como é indubitável que houve saída da mercadoria do estabelecimento (nota fiscal emitida), forçoso concluir que essa mercadoria primeiro entrou nesse mesmo estabelecimento. Assim, se ela não está registrada no estoque acobertado, só há uma possibilidade em relação à sua entrada: ter ocorrido desacobertura de documentação fiscal, exatamente como foi detalhado anteriormente no tópico “1. Entrada Desacobertada (“Saída Sem Estoque – SSE”)”.

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, os estoques negativos (“SSE”) representam entradas de mercadorias desacobertas de nota fiscal e não um valor efetivamente negativo no tanque do estabelecimento.

No que tange ao arquivo SPED/EFD, a informação de estoque que consta do arquivo eletrônico a ser validado pelo PVA representa o estoque final da mercadoria no período, fisicamente apurada pela medição nos tanques do estabelecimento no caso específico dos combustíveis.

Por essa razão, jamais existirá um valor negativo a ser informado pelo Contribuinte, pois como já dito, não há como a quantidade de combustível no tanque se tornar menor do que zero. Esse é o motivo pelo qual o PVA não aceita valores zerados no arquivo eletrônico e isso em nada modifica a adequação das conclusões do levantamento quantitativo que deram origem ao presente lançamento.

Pelo exposto, sem razão o argumento.

A Defesa afirma que as operações desacobertas foram apuradas com base na escrita fiscal do Contribuinte, razão pela qual a Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 deve ser reduzida de 40% (quarenta por cento) para 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “a” do mesmo dispositivo.

Observe-se a norma citada:

**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:

(...)

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

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(Grifou-se).

Conforme já detalhado anteriormente e como bem salienta o Fisco, as infrações do presente Auto de Infração foram apuradas a partir das notas fiscais emitidas pelos remetentes das mercadorias, que foram baixadas diretamente do Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica (Portal NF-e), justamente porque os lançamentos efetuados na escrita fiscal da Autuada relativos a essas mesmas operações estavam adulterados no que tange à descrição e à quantidade de cada mercadoria.

Assim, não é o caso de se utilizar o redutor da Multa Isolada a 20% (vinte por cento), previsto no art. 55, inciso II, alínea “a”, de forma que está correto o percentual de 40% (quarenta por cento) aplicado pela Fiscalização, a qual já observou o limitador máximo de duas vezes o valor do imposto, previsto no § 2º, inciso I, do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesmo dispositivo legal, como consta do Demonstrativo de Crédito Tributário de págs 23/29 dos autos:

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

Dessa forma, correta a penalidade exigida.

Saliente-se que o Fisco também exigiu a Penalidade Isolada do art. 55, inciso XI, da Lei nº 6.763/75, em razão ter havido adulteração de livro fiscal por parte do Contribuinte, visto que o arquivo eletrônico SPED/EFD é a própria escrituração dos livros fiscais, em formato digital:

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:

(...)

XI - por falsificar, adulterar, extraviar ou inutilizar livro fiscal, bem como não entregá-lo após a aplicação da penalidade prevista no inciso VII do art. 54 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, apurada ou arbitrada pelo Fisco;

Como se pode ver às págs. 27/28, também nesse caso foi observado o limitador máximo de duas vezes o valor do imposto incidente na operação, estando correta a penalidade exigida.

Saliente-se que o arquivo eletrônico SPED/EFD, por representar a própria escrituração dos livros fiscais, deve conter as mesmas informações consignadas nos documentos fiscais que lhe dão origem, mormente no que se refere à quantidade e à descrição das mercadorias, como consta do art. 51, inciso II, do Anexo VII, do RICMS/02, o que não foi observado pela Autuada:

Art. 51. Para a geração do arquivo relativo à Escrituração Fiscal Digital serão consideradas as informações:

(...)

II - relativas à quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros; e (...)

(Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, verifica-se que restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Por fim, a Autuada alega que as multas que excedam 100% (cem por cento) do valor do imposto são confiscatórias, conforme jurisprudência do STF, razão pela qual as penalidades devem ser reduzidas a esse patamar.

Acrescenta a Coobrigada que deve ser aplicado o sistema de precedentes instituído pelo Novo CPC, para que seja observado para as multas o limite máximo de 100% (cem por cento) do valor do imposto, na medida em que não há proveito possível superior ao valor do imposto.

No entanto, razão não lhes assiste.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento.

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (PÁGS 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA

EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

(...)

Também não há que se falar em aplicação do sistema de precedentes do novo Código de Processo Civil (CPC/15), com suposta obrigatoriedade de observância de decisões do STF sobre esse mesmo tema, como pretende a Coobrigada, visto que tais precedentes apesar de vincularem todo o poder judiciário, não são de observância compulsória pela esfera administrativa, salvo no caso das decisões tomadas por meio de súmulas vinculantes, que não é a hipótese dos autos.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pelos Impugnantes não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir as provas periciais requeridas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de janeiro a julho de 2016. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, 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 dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 03 de agosto de 2022.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**