

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão: 17.473/07/2ª Rito: Sumário
Impugnação: 40.010116987-05
Impugnante: Itaporã Distribuidora de Combustíveis Ltda
Coobrigado: Posto Ponta Verde Ltda
Proc. S. Passivo: Jair Roberto Martins/Outro(s)
PTA/AI: 02.000210471-77
Inscr. Estadual: 112875848.00-94
Origem: DF/Contagem

EMENTA

NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO – DIVERGÊNCIA DE OPERAÇÃO. Constatada a entrega de mercadoria acobertada por documento fiscal não correspondente à real operação objeto da exigência fiscal, nos termos do artigos 134, inciso II e 149, inciso I do RICMS/02, acarretando na movimentação desacobertada da mercadoria. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e a Multa Isolada, prevista no inciso II do artigo 55 da Lei 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento) devido à reincidência. Alegações da Impugnante insuficientes para elidir as exigências fiscais. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no dia 02 de setembro de 2005, de entrega de mercadoria (10.000 litros de álcool hidratado) acobertada pelas Notas Fiscais 038843 e 038845, consideradas inidôneas pelo Fisco, com base no art. 149, inciso I do RICMS/02, por conterem informações que não correspondiam à real operação praticada, uma vez que constavam como destinatários pessoas diversas daquela a quem estava sendo entregue.

Exige-se ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III e a penalidade isolada, prevista no art. 55, inciso II, a qual foi majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, § 7º todos da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 48/53, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 84/87.

A 2ª Câmara de Julgamento exara o despacho de fls. 95, solicitando diligência ao Fisco, o qual é cumprido, com a correção de erro material verificado no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Auto de Infração (fls. 97/99). Tendo sido aberto vistas à Impugnante, pelo prazo legal, esta não se manifesta.

DECISÃO

Cuida o presente feito fiscal, conforme relatado, da constatação de entrega de mercadoria (10.000 litros de álcool hidratado) desacobertada de nota fiscal hábil.

Consta dos autos que no momento da abordagem foram apresentadas as Notas Fiscais 038843 e 038845, emitidas por L. M. Petróleo Ltda, as quais foram consideradas inidôneas pelo Fisco, nos termos do art. 149, inciso I do RICMS/02, à época vigente, por não corresponderem à real operação.

Consta do conjunto probatório dos autos que a mercadoria estava sendo descarregada no estabelecimento da Coobrigada, situado no bairro Alvorada em Contagem/MG, sendo que os destinatários consignados nos documentos eram Auto Posto Silviano Brandão localizado no bairro Floresta em Belo Horizonte e Posto Tiger Ltda, situado em Betim/MG, respectivamente.

Foi feita a contagem física da mercadoria, conforme levantamento quantitativo (fls. 25/26). As notas fiscais foram apreendidas pelo Termo de Apreensão de fls. 24 e encontram-se às fls. 13/20 dos autos.

Registre-se, pela importância, que o fato foi comunicado Procon Estadual que promoveu a abertura de investigação preliminar e promoveu a apreensão cautelar do produto que se encontrava impróprio para o consumo (documentos de fls.35/45).

Restou comprovado nos autos que a mercadoria estava sendo entregue em local diverso dos constantes nos documentos fiscais, os quais foram corretamente considerados inidôneos pelo Fisco, por conterem informações que não correspondem à real operação praticada, nos termos do art. 134, inciso II c/c com o art. 149, inciso I do RICMS/02, vigente à época, in verbis:

Efeitos de 07/08/2003 a 15/03/2006

"Art. 134 - Considera-se inidôneo o documento fiscal:

(...)

II - não enquadrado nas hipóteses do artigo anterior e com informações que não correspondam à real operação ou prestação;

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 15/03/2006

Art. 149 - Considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - com documento fiscal falso ou inidôneo;

(...)."

Depreende-se do dispositivo legal retrotranscrito que se deve considerar inidôneo o documento que contenha informações que não correspondam à real operação ou prestação. Vê-se do conjunto probatório dos autos que o fato constatado amolda-se perfeitamente à norma que define a irregularidade imputada.

As penalidades impostas pelo Fisco coadunam-se perfeitamente com a infringência narrada, tendo sido aplicadas nos exatos contornos previstos na Lei nº 6.763/75, artigos 55, inciso II e 56, inciso II, § 2º, inciso III, *in verbis*:

"Art. 55 - As multas, para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso II do art. 53, serão as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito descoberta 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:

(...).

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A penalidade isolada aplicada foi majorada em 100% (cem por cento), em face da constatação da reincidência dupla, nos termos do art. 53, § 7º todos da Lei 6.763/75 *in verbis*:

“Art. 53 - Omissis

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.”

A eleição do destinatário e do transportador para figurar no pólo passivo da relação tributária foi efetuada de forma correta, tendo em vista a responsabilidade solidária dos mesmos previstas no art. 21, inciso I, alínea “b” e inciso II, alínea “a”, respectivamente, *in verbis*:

“Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

I - o armazém-geral, a cooperativa, o depositário, o estabelecimento beneficiador e qualquer outro encarregado da guarda, do beneficiamento ou da comercialização de mercadorias, nas seguintes hipóteses:

(...)

b - no caso de receber, manter em depósito, dar entrada ou saída a mercadoria de terceiro, sem documento fiscal hábil e sem pagamento do imposto;

(...)

II - os transportadores:

a) em relação às mercadorias que entregarem a destinatário diverso do indicado na documentação fiscal;

(...)”

A alegação da Impugnante de que o descarregamento estava sendo feito sem a autorização da Coobrigada, não lhe socorre. Por oportuno, cabe ressaltar que, tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir do não pagamento do tributo ou do não cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, como no caso. Em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta por lei.

Saliente-se que a intenção do agente é, portanto, irrelevante (art. 136 do Código Tributário Nacional - CTN) para a tipificação do ilícito fiscal. Sendo as infrações objetivas, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É imperioso destacar que a infração descrita no Auto de Infração é formal e objetiva e encontra-se perfeitamente caracterizada.

Também a alegação de que os destinatários consignados nos documentos desconsiderados e a Coobrigada fazem parte de um mesmo grupo de empresas e que o combustível é adquirido por uma central de compras para ser distribuído na capital, igualmente não socorre a Impugnante, haja vista a autonomia dos estabelecimentos esculpida no art. 24 da Lei 6763/75, *in verbis*:

“Art. 24 - Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.”

Os demais argumentos trazidos pela Impugnante em sua peça defensiva não são suficientes para ilidir a imputação fiscal. Corretas, pois, as exigências de ICMS, multa de revalidação e da penalidade isolada, capitulada no art. 55, inciso II da Lei 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento) devido à dupla reincidência.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a exigência da reincidência. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro retrocitado, o Conselheiro José Francisco Alves (Revisor).

Sala das Sessões, 17/05/07.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Edvaldo Ferreira
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão: 17.473/07/2ª Rito: Sumário
Impugnação: 40.010116987-05
Impugnante: Itaporã Distribuidora de Combustíveis Ltda
Autuado: Itaporã Distribuidora de Combustíveis Ltda
Coobrigado: Posto Ponta Verde Ltda
Proc. S. Passivo: Jair Roberto Martins/Outro(s)
PTA/AI: 02.000210471-77
Inscr. Estadual: 112.875848.00-94 (Autuada)
Origem: DF/Contagem

Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O Auto de Infração traz na sujeição passiva como Autuado a Itaporã Distribuidora de Combustíveis Ltda, e, como Coobrigado Posto Ponta Verde Ltda.

Exigiu-se de ambos, Autuado e Coobrigado, o ICMS, a multa de revalidação em dobro e a multa isolada com majoração de 100%, esta em razão de reincidências do Autuado, apenas.

Entretanto, no referido AI e nos seus anexos não se fez o demonstrativo do crédito tributário devido para cada um dos obrigados, com a respectiva cominação de infringências e penalidades, bem como os juros de mora respectivos.

Por isto, excluiu-se do crédito tributário a parcela referente à reincidência, em razão de que esta parte da prestação é devida apenas pela Autuada, não havendo solidariedade relativamente a esta parcela.

O contrário, manter a parcela relativa à reincidência no Auto de Infração, na forma como foi elaborado, resultaria em diferentes prestações exigidas dos sujeitos passivos solidários.

Assim, a exclusão da referida parcela do crédito tributário tem como objetivo adequar a prestação no sentido de torná-la **una** para todos os obrigados solidários no Auto de Infração sob análise.

A solidariedade está disciplinada no Código Civil de 2002, arts. 264 e 265 (no Código de 1916 no art. 896) que prescrevem:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

A solidariedade tem como pontos fundamentais a pluralidade subjetiva e a unidade objetiva.

A doutrina é unânime no sentido de que a solidariedade só comporta unidade objetiva. Caso contrário, não se trata de solidariedade.

Ensina o Prof. Emérito das UFMG e UFRJ Caio Mário da Silva Pereira:

Se cada um dos devedores estiver obrigado a uma prestação autônoma ou a uma fração da *res debita*, ou vice-versa, se cada um dos credores tiver direito a uma cota-parte da coisa devida, não há solidariedade, que sempre foi incompatível com o fracionamento do objeto (Teoria Geral das Obrigações, 2007:92).

Na obrigação solidária **a natureza da prestação compatibiliza com o fracionamento, ainda assim, prevalece a unidade objetiva**, segundo os doutos, em razão de ordem técnica, porque assim a lei estabeleceu.

Assim, segundo Caio Mário, citando De Page, a solidariedade não decorre *ex re*, não provém da incindibilidade do objeto, mas se apresenta de origem puramente técnica. No mesmo sentido as lições dos Professores Washington de Barros Monteiro e Silvio Rodrigues.

Neste sentido, Caio Mário é taxativo: “o que caracteriza a solidariedade é a pluralidade subjetiva e a unidade objetiva” (ob. cit. p. 93).

Originária da lei ou da convenção, para nós a solidariedade tem uma só natureza: uma obrigação com unidade objetiva (*uma eademque res*), e, pois, não pode haver solução sem integridade de prestação, já que não pode ser o credor compelido a cindir a *res debita*, nem pode o devedor fracioná-la (Caio Mário, ob. cit. p. 97).

Para o Prof. Emérito da USP e Magistrado Washington de Barros Monteiro, “três são as características da obrigação solidária: a) multiplicidade de credores, ou de devedores, ou, ainda, de uns e outros; b) unidade de prestação; c) **corresponsabilidade dos interessados**” (Curso de Direito Civil, 4º vol, 1994:156). (g.n)

Comentando cada uma das características da solidariedade, o Prof. Washington Monteiro ensina que “a unidade da prestação é um dos traços mais

expressivos da solidariedade. Por sua causa, qualquer devedor fica adstrito ao pagamento integral e qualquer credor pode reclamá-la por inteiro” (ob. cit. p. 156)

Todavia, é de salientar que a solidariedade admite condição a termo para um dos obrigados. Assim, é irrelevante para que haja a solidariedade que um tenha que pagar desde logo e o outro a prazo.

Neste sentido é lapidar a lição do Prof. Washington Monteiro, entendendo necessariamente a identidade de prestação para todos os interessados, porém, nada impedindo que a modalidade do vínculo obrigatório seja diferente para uns e outros.

Arremata o referido Professor:

Assim, na hipótese de pluralidade de devedores solidários, uns podem obrigar-se pura e simplesmente, outros a termo, ou sob condição, o que não repugna a relação obrigacional, cumprindo acrescentar que se admite toda e qualquer espécie de condição, isto é, de índole vária (ob. cit. p. 162).

Analisando a solidariedade passiva nos seus aspectos fundamentais, o Prof. Caio Mário, valendo dos autores Clóvis Beviláqua, Serpa Lopes, Savigny, Regina Gondim, Tito Fulgêncio, dentre outros, conclui:

Daí resumirmos as noções, dizendo que na obrigação solidária há uma só relação obrigacional, com pluralidade de sujeitos; esta unidade de vínculo concentra-se em um só objeto, que é devido e exigível, só e uno, independentemente da pluralidade subjetiva (ob. cit. p. 100).

Ora, a conclusão é de que para o Direito Civil a prestação é una e indivisível nas obrigações solidárias, não se admitindo solução sem a totalidade da prestação.

Assim, o fracionamento do objeto é incompatível com a solidariedade. Em outras palavras, havendo fracionamento da prestação, não há solidariedade.

No Direito Tributário, a solidariedade seguiu, salvo nos efeitos por aplicação dos arts. 109 e 110 do CTN, a mesma conceituação do Direito Civil.

Neste sentido, as lições de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 1991:471).

Para Sacha Calmon, “em se tratando de solidariedade passiva – tema que ora estamos a enquadrinhar -, os devedores respondem cada qual, pela dívida toda” (Comentários ao Código Tributário Nacional, 1998:285).

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sem discordância, os autores do Direito Tributário, conceituam a solidariedade nos estritos termos do Código Civil (Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon, Mizabel Derzi, Aliomar Baleeiro, dentre outros).

Neste diapasão, transcreve-se a lição de Ricardo Lobo Torres, nos seguintes termos:

O conceito de solidariedade do Direito Tributário coincide com o do Direito Civil, com algumas peculiaridades. A solidariedade no Direito Civil é a concorrência na mesma obrigação, de mais de um credor ou devedor, cada um com direito ou obrigado à dívida toda (art. 264 do Código Civil de 2002).

Há solidariedade no Direito Tributário quando mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I). (...)

No que se concerne ao responsável, a solidariedade depende de lei (art. 124, II, CTN) e ocorre em inúmeros casos, tais como os de prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei (vide p. 268). (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 2006:256/7)

Para este festejado autor, a solidariedade, embora não o diga claramente o CTN, se estende assim à obrigação principal e aos deveres instrumentais.

Portanto, para que haja solidariedade de dois ou mais sujeitos passivos é necessário que a prestação que os obrigue seja una e indivisível. Nestes termos, todos os obrigados solidários encontram-se compelidos a satisfazer a integridade da prestação.

Por outro lado, todo o enfoque doutrinário no Direito Tributário é que o instituto da solidariedade visa atender à comodidade administrativa do Estado, a fim de satisfazer os seus direitos.

Neste sentido, o Auto de Infração que veicula sujeitos passivos solidários, no caso específico do Estado mineiro, **denominados de Autuado e Coobrigados**, deve vincular por força conceitual todos os obrigados (sujeitos passivos solidários) à totalidade da prestação exigida.

Ora, deve o Estado buscar de forma mais simples e objetiva possível o resguardo do seu direito. Por isto, havendo prestações diferentes para os sujeitos passivos solidários – Autuado e Coobrigados – devem as referidas prestações (créditos tributários) serem exigidas por Autos de Infração diferentes.

Desta forma, a parcela relativa a reincidência, excluída do Auto de Infração, **deve ser** exigida em outro Auto de Infração em nome do Autuado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso sob análise, a fim de convalidar o procedimento da fiscalização poder-se-ia argumentar que o processo administrativo tributário não tem o rito tão formal quanto ao processo judicial, a economia e a celeridade seriam contempladas com a emissão de apenas um Auto de Infração, com racionalização e simplificação. Excesso de formalismo na análise, uma vez que a prática é perfeitamente possível.

Argumentando, ainda em reforço, que o relatório do Auto de Infração não detalhou a prestação de cada um dos sujeitos passivos, mas que ela é facilmente apurável.

Todavia, o próprio entendimento de que se tratam de obrigações distintas já impõe a quebra da solidariedade, o que recomenda a emissão de peças fiscais diferentes para exigências fiscais diferentes.

Frise-se, como já foi dito, na obrigação solidária a natureza da prestação compatibiliza com o fracionamento, o que pode levar ao entendimento de que são possíveis prestações diferentes na obrigação solidária.

Entretanto, deve prevalecer a unidade objetiva, conforme a melhor doutrina, acima citada, em razão de ordem técnica, porque assim a lei estabeleceu.

É importante ressaltar, a título ilustrativo, que a praticidade, a racionalidade e a facilidade de apuração da prestação de cada um dos sujeitos passivos não se verificam em todas as hipóteses de divisão do objeto ou imposição de prestações distintas num mesmo Auto de Infração, como demonstra o exemplo que se segue.

Ocorrem regularmente autuações no trânsito de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por Convênio ou Protocolo, em operações interestaduais, onde o contribuinte substituto localiza-se em outra Unidade da Federação (UF) e o substituído no território mineiro.

Caso haja descumprimento do dever legal, o destinatário é responsável solidário com o contribuinte substituto, art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei 6763/75.

Nesta hipótese, havendo Auto de Infração com obrigações distintas para os sujeitos passivos, por exemplo, como ocorre em face de reincidência de um dos obrigados, e, a seguir, em caso de ação fiscal no contribuinte substituto, localizado em outra UF, a dedução dos diversos créditos tributários de lançamentos efetuados para os dois sujeitos passivos com prestações diferentes, a fim de fazer o acerto do lançamento tributário, é de difícil execução.

Agrava-se, ainda, quando há pagamento do crédito tributário em Documento de Arrecadação Fiscal (DAF), em razão da síntese do documento.

Observa-se, ainda, que no exemplo citado é possível figurar, também, no pólo passivo da obrigação tributária, como responsável solidário, o transportador, por força do art. 21, II, “g” da Lei 6763/75, o que, por certo, torna a questão ainda mais tormentosa, contrariando os princípios da razoabilidade e eficiência administrativa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ora, não havendo segurança quanto à correção do crédito tributário, não haverá certeza, menos ainda liquidez do mesmo.

Assim, do ponto de vista meramente operacional, a conclusão é de que a referida medida não racionaliza, não simplifica; pelo contrário, traz dificuldades operacionais, em alguns casos concretos, de difícil solução.

Neste sentido, o próprio Auto de Infração sob análise traz várias falhas, tais como, falta de cominação de infringências e penalidades individualizadas para cada um dos obrigados relativamente à sua obrigação, falta do demonstrativo do crédito tributário individualizado, inclusive com os juros de mora e, por consequência, créditos tributários diferentes para os obrigados solidários no mesmo Auto de Infração.

Portanto, o lançamento efetuado não compatibiliza com os aspectos formais da solidariedade. Também, não compatibiliza com os aspectos operacionais no que se refere à racionalização e à simplificação do Auto de Infração.

Em face do exposto e considerando que o fracionamento do objeto é, seguramente, incompatível com a solidariedade, exclui-se a reincidência do Auto de Infração, para que a prestação exigida dos sujeitos passivos solidários seja una, respondendo, todos, indistintamente, pelo crédito tributário exigido no Auto de Infração.

Quanto à parcela relativa à reincidência, a mesma deve ser exigida em outro Auto de Infração, tendo como sujeito passivo Itaporã Distribuidora de Combustíveis Ltda.

Sala das Sessões, 17/05/07.

**Mauro Heleno Galvão
Conselheiro**