

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.670/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000162164-72  
Impugnação: 40.010125778-21 (Coob.)  
Impugnante: Drogavida Comercial de Drogas Ltda (Coob.)  
IE: 435249204.04-65  
Autuado: Comercial Timbiras Ltda  
IE: 062423276.00-07  
Proc. S. Passivo: Ricardo Conceição Souza/Outro(s)(Coob.)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-4

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO – SOLIDARIEDADE.** Correta a eleição dos Sujeitos Passivos no polo passivo da obrigação tributária. **Fundamentação:** com relação ao ICMS-ST e a respectiva multa de revalidação: Autuada (responsável tributário) - art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6763/75; Coobrigada como contribuinte/substituto tributário. Com relação às multas isoladas: Autuada - art. 21, inciso VII; Coobrigada - art. 21, inciso XII, todos da citada lei.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS – ENTRADA DESACOBERTADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST.** Imputação fiscal de entradas, em estabelecimento mineiro, de medicamentos e outros produtos farmacêuticos sujeitos à substituição tributária sem a documentação fiscal correspondente, gerando falta de recolhimento do ICMS-ST relativo a tais operações. Corretas as exigências do ICMS-ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º e 55, inciso II e §2º.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ENTRADA, ESTOQUE E/OU SAÍDA DESACOBERTADOS - ENTRADA DESACOBERTADA - MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS.** Constatação de entradas, em estabelecimento mineiro, de medicamentos e outros produtos farmacêuticos, não sujeitos à substituição tributária, sem a documentação fiscal correspondente. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

1) falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, decorrente da aquisição de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

período de 1º de janeiro de 2007 a 30 de junho de 2007 – exigências de ICMS-ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º e 55, inciso II e §2º;

2) aquisição interestadual de mercadorias, não sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, no período de 1º de março de 2007 a 30 de junho de 2007 – exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55 inciso II e §2º da Lei n.º 6.763/75.

O Fisco chegou a tais imputações a partir do confronto entre as informações contidas nos arquivos eletrônicos (extrafiscais) apreendidos no estabelecimento da Drogacenter Distribuidora de Medicamentos Ltda (sucetida atualmente pela Drogavida Comercial de Drogas Ltda.), sediada em Ribeirão Preto/São Paulo, e os dados da escrita fiscal da empresa mineira a qual constava como destinatária das mercadorias.

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 168/192, em síntese, aos argumentos seguintes:

- o fato de ser alçada à condição de devedora solidária do imposto imputado ao contribuinte, já demonstra o erro do lançamento, pois, em se tratando de regime de substituição tributária envolvendo estabelecimento comercial situado em São Paulo, não seria coobrigada, mas sim contribuinte, visto que o imposto seria sua obrigação direta, por força de regime especial vigente;

- a dar azo de validade ao relatório fiscal, o Autuado não deveria integrar o lançamento, permanecendo apenas a Impugnante, não mais como coobrigada e sim como devedora principal – é o que se colhe do art. 22, II da Lei nº 6.763/75;

- seja como for, o lançamento não tem como produzir efeito jurídico algum, visto que as provas que o embasam foram obtidas de forma ilícita pelo Ministério Público do Estado por meio da Medida Cautelar nº 0024.08.152233-6;

- em que pese o fato de a indigitada medida ter sido autorizada pelo Juízo da Comarca de Belo Horizonte, esta decisão está *sub judice*;

- o Ministério Público advogou os interesses tributários do Estado, em manifesta violação ao art. 129, IX da Constituição da República, usurpando, por conseguinte, competência da Procuradoria Fiscal ou órgão equivalente;

- a Receita Estadual violou o art. 83 da Lei nº 9.430/96, ao formalizar representação fiscal ao Ministério Público antes da existência de lançamento ou mesmo de qualquer outro procedimento administrativo;

- o Ministério Público produziu atos próprios de persecução penal sem que existisse crédito tributário formalizado e definitivo;

- o início da ação fiscal ocorreu com a obtenção das provas pelo Ministério Público no interesse da Administração Tributária, não obstante o Auto de Início de Ação Fiscal tenha sido lavrado posteriormente, em manifesta violação ao princípio constitucional do devido processo legal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, e uma vez definitivo deve ter a sua apuração informada ao Ministério Público para fins de eventual denúncia pela prática de crime contra a ordem tributária, sendo este o devido processo legal;

- descreve como se deu o procedimento que culminou com a lavratura do Auto de Infração para afirmar que o Fisco optou por inverter a ordem jurídica;

- a forma de proceder do Ministério Público vai de encontro à posição consolidada do Superior Tribunal de Justiça que não admite o uso de medida própria de persecução penal para fins de subsidiar lançamento tributário, como ocorreu aqui;

- não é possível o ajuizamento de nenhuma medida de persecução penal pelo Ministério Público pois não existe materialidade alguma definida no âmbito tributário;

- em sendo crime de resultado, não é possível admitir persecução penal sem materialidade definida no âmbito tributário, cuja apuração (lançamento) é ato privativo da autoridade administrativa, por força do art. 142 do Código Tributário Nacional;

- a legislação tributária mineira tem dispositivo idêntico ao da Lei 9.430/96;

- se não havia procedimento fiscal instaurado, quanto mais crédito constituído, não é possível legitimar a representação fiscal;

- os interesses tributários de Minas Gerais devem ser representados em juízo pela Procuradoria da Fazenda do Estado, nos moldes das Leis Complementares n°s 30/93 e 35/94 e, recentemente, por força da Emenda Constitucional n° 56/03, a representação judicial passou a ser da Advocacia-Geral;

- nem mesmo a Lei Complementar Estadual n° 34/94, que dispõe sobre a organização do Ministério Público do Estado, corrobora a forma imprópria de agir da instituição no caso em exame;

- tanto se trata de medida penal para subsidiar lançamento tributário que o Auto de Início de Ação Fiscal é posterior à representação fiscal decorrente do Memorando SUFIS/NAP/N° 012/08, encartado no Ofício 089/2008/GAB/SUFIS, encaminhado ao Ministério Público;

- a quebra do sigilo bancário foi realizada sem amparo em inquérito policial ou processo judicial específico, como estabelecido na Lei Complementar n° 105/01;

- evidente, assim, a violação à cláusula constitucional do devido processo legal, nos termos do art. 5°, LIV do Texto Constitucional;

- o lançamento tributário é ato de autoridade administrativa e não do Juízo Criminal em sede de investigação;

- discute as multas aplicadas afirmando que está sofrendo a incidência de duas multas concomitantes, ambas apuradas a partir da mesma base, isto é, do valor da operação, que não é critério válido para servir de base de cálculo;

- se o bem jurídico a ser protegido é a informação, a multa isolada por descumprimento da obrigação acessória, deve ser aplicada por valor fixo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- também é preciso pensar que a multa de revalidação já é uma consequência da falta de informação, daí o *bis in idem*;

- cita decisões do Conselho de Contribuintes vinculado ao Ministério da Fazenda sobre matéria similar;

- deve ser excluída a multa isolada ou, no mínimo, ser cobrada por valor fixo;

- o agravamento da multa por descumprimento da obrigação tributária principal também não se sustenta, pois é decorrência de infração e não da mora propriamente, aspecto jurídico este não vinculado à obrigação principal, mas sim a acessória, planos jurídicos distintos, tanto que os fatos geradores são diversos e autônomos, como se depreende dos arts. 114 e 115 do Código Tributário Nacional.

Ao final, requer:

1) seja recebida a impugnação com efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário em relação a ambos os envolvidos;

2) seja dado provimento à impugnação, para efeitos de anular o crédito tributário, visto que o procedimento fiscal não observou o devido processo legal e as provas que embasam o lançamento foram obtidas de forma ilícita, sendo, portanto, inadmissíveis a teor do art. 5º, incisos LIV e LVI da Constituição da República;

3) seja corrigida a incongruência de imputar ao estabelecimento situado em Minas Gerais a condição de contribuinte;

4) a suspensão do julgamento até ulterior deliberação do Superior Tribunal de Justiça em relação ao processo que discute a legalidade das provas obtidas por meio da Medida Cautelar Inominada 0024.08.152233-6, no caso o RMS 29.643-MG, oriundo do MS 1.0000.08.485684-8/000;

5) a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional para a exclusão da multa isolada ou o seu redimensionamento para valor fixo e a aplicação da multa de mora sem agravamento.

O Fisco se manifesta às fls. 383/396, contrariamente à defesa apresentada, em síntese, aos argumentos seguintes:

- a decretação das medidas cautelares de “busca e apreensão” e de “quebra de sigilo” partiram de pedidos formulados no bojo de procedimento investigatório, instaurado no âmbito do Ministério Público mediante *notitia criminis* verossímil, apresentada pelo Fisco e instruída com elementos que lhe conferiram credibilidade, achando-se devidamente fundamentada a decisão judicial que as autorizou;

- o entendimento da Impugnante vem sendo mitigado nos tribunais superiores, quando se está diante de fundadas suspeitas de utilização de esquema fraudulento com o intuito de lesar o Fisco, com a prática de outros delitos, que não digam respeito exclusivamente à ordem tributária;

- não existirá lançamento definitivo em processo administrativo-tributário, quando as fraudes utilizadas para suprimir ou reduzir o recolhimento de tributos,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deixam a autoridade administrativa completamente alheia à ação delituosa, e sem saber sequer os parâmetros adotados pelo esquema fraudulento;

- cita jurisprudência para respaldar seu entendimento;
- as utilizações de procedimentos à margem da legislação tornaram os negócios da Impugnante/Coobrigada catapultados a um patamar de excelência lucrativa, pois buscavam fraudar a ordem tributária, devastar a concorrência e ampliar a clientela;
- os meios adotados acabaram gozando do status de instrumentos de fraude tributária, pois estes possuem a aptidão para produzir os efeitos pretendidos;
- a Impugnante valeu-se de procedimentos fraudulentos, transportando para Minas Gerais medicamentos sem documento fiscal, utilizando-se de expedientes para evitar os postos fiscais mineiros, sendo as mercadorias descarregadas em residências particulares ou efetuado o transbordo para carros pequenos, que se encarregariam de entregá-las em farmácias do território mineiro, com nítido esquema de fraude;
- para corroborar a conduta irregular, nada menos que 520 (quinhentas e vinte) autuações foram feitas contra a Impugnante pelo Fisco Estadual;
- a *notitia criminis*, encaminhada ao Ministério Público, registra, ainda, a suspeita de que, além da sonegação fiscal e da concorrência desleal daí decorrente, o procedimento da Coobrigada estaria colocando em risco a saúde pública;
- a insistência de que a oferta de informação do Fisco não poderia ser utilizada para provocar o Ministério Público é tema, reitera-se, cujo exame demandaria análise incabível nesta via de impugnação;
- as provas, utilizadas pelo Fisco, foram coletadas, apuradas e utilizadas no procedimento administrativo do lançamento, acobertadas por autorização judicial em todas as suas fases;
- cita decisões denegatórias de Habeas Corpus e Mandados de Segurança, ambos tratando sobre a mesma argumentação da Coobrigada;
- a Suprema Corte deste país já admitiu o reconhecimento do poder investigatório do Ministério Público;
- no mérito, sustenta que o lançamento foi constituído por autoridade administrativa devidamente credenciada pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, em caráter privativo e vinculado, nos moldes do art. 142 do Código Tributário Nacional c/c os arts. 49 e 201 da Lei nº 6.763/75;
- como procedimento administrativo tendente a apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, bem como identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, o lançamento (*ex officio*) visa, também, promover a aplicação da penalidade cabível;
- o descumprimento de uma obrigação acessória confere ao Fisco o direito de promover a constituição do crédito tributário, sendo tal inadimplemento o fato gerador de uma obrigação principal, que é a de recolhimento da sanção pecuniária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o lançamento em apreço abarca a constatação da aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária e ao sistema normal de apuração do ICMS, por parte da Autuada, desacobertas de documento fiscal;

- em se tratando de regime de substituição tributária, à época dos fatos geradores da obrigação tributária ora discutida, o Estado de domicílio da Coobrigada (São Paulo) já havia denegado o Convênio ICMS n.º 76/94;

- no entanto, por força do regime especial, a Coobrigada encontrava-se obrigada à retenção e recolhimento do ICMS-ST, na condição de substituta tributária;

- o referido regime surtiu efeitos no lapso entre 29 de outubro de 2007 e 31 de outubro de 2008;

- a discussão acerca da responsabilidade da Coobrigada sobre o ICMS devido por substituição tributária, referente às operações com determinados medicamentos destinados a Minas Gerais, foi superada no julgado a que se refere o Acórdão n.º 18.941/09/3ª (PTA 01.000154884.01);

- em relação à empresa mineira, destinatária das mercadorias objeto da autuação, a co-responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST advém da previsão contida no art. 29, § 1º da Parte Geral (efeitos de 07 de agosto de 2003 a 30 de novembro de 2005), e art. 15, Parte 1 do Anexo XV (efeitos a contar de 1º de dezembro de 2005), ambos do RICMS/02;

- as penalidades aplicadas possuem naturezas distintas, e tem como referência valores diversos, não se ocorrendo *bis in idem*, tampouco confisco.

Ao final, pede que seja julgado procedente o lançamento.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe por meio do qual o Fisco formalizou as seguintes imputações fiscais:

1) falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, decorrente da aquisição de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, exigências de ICMS-ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º e 55, inciso II e § 2º;

2) aquisição interestadual de mercadorias, não sujeitas à substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55 inciso II e § 2º da Lei n.º 6.763/75.

Inicialmente cumpre registrar que o Fisco chegou a tais imputações a partir do confronto entre as informações contidas nos arquivos eletrônicos (extrafiscais) apreendidos através de busca e apreensão judicial n.º 0024.08.152233-6, realizada no dia 09 de setembro de 2008 no estabelecimento da Drogacenter Distribuidora de Medicamentos Ltda (sucetida atualmente pela Drogavida Comercial de Drogas Ltda.), sediada em Ribeirão Preto, no Estado de São Paulo, e os documentos fiscais e dados da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

escrita fiscal da empresa mineira a qual constava como destinatária das mercadorias, e que foi eleita como Autuada integrando o polo passivo do lançamento ora analisado.

### Das Prefaciais

Argui a Impugnante a nulidade do lançamento em face de que não foi atendido o devido processo legal.

Realmente, como sustenta a Impugnante, o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Foi exatamente o que ocorreu no caso em análise.

Proceder nos termos da lei e do art. 142 do Código Tributário Nacional, na hipótese de lançamento tributário, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador, com os meios admitidos em direito;
- 2 – determinar o crédito tributário com base na legislação de regência do respectivo imposto;
- 3 – calcular o imposto devido com a base de cálculo e alíquota fixadas nas normas legais;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria.

Nos presentes autos, verifica-se que todos estes passos foram seguidos.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

#### “SEÇÃO III

#### DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....  
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

.....  
Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....”

Por estes fatos e fundamentos, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Da análise do Auto de Infração em apreciação em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira.

Sustenta também a Impugnante/Coobrigada que as provas utilizadas pelo Fisco mineiro, ao proceder o lançamento tributário, revestem-se de ilicitude, pois o procedimento prévio de sua obtenção decorreu de medidas cautelares, capitaneadas por requerimento do Ministério Público, posteriormente ofertadas ao Fisco, e que o procedimento adotado pelo Ministério Público cercou-se de ilegalidade, face à usurpação das funções institucionais, cabíveis à Procuradoria Fiscal, contrariando o disposto no art. 129, IX da Constituição Federal de 1988, violando o ato privativo de lançamento da autoridade fazendária, consoante disposto no já citado art. 142 do Código Tributário Nacional e desafiando o art. 83 da Lei nº. 9.430/96, *in verbis*:

“Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.”



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que a decretação das medidas cautelares de “busca e apreensão” e de “quebra de sigilo” não se deram de forma imprópria, tampouco sem justificativa.

Os pedidos foram formulados no bojo de procedimento investigatório, instaurado no âmbito do Ministério Público mediante *notitia criminis*, apresentada pelo Fisco e instruída com elementos que lhe conferiram credibilidade, achando-se devidamente fundamentada a decisão judicial que autorizou as aludidas providências. Destaque-se que, os fundamentos que nortearam a medida interposta pelo Ministério Público foram também considerados robustos pelo Poder Judiciário que deferiu o pedido formulado.

Acrescente-se que, independentemente de qualquer intervenção do Ministério Público e do Poder Judiciário, a ação fiscal procedida junto ao estabelecimento da Coobrigada (*ação conjunta dos Fiscos mineiro e paulista*) encontra respaldo no art. 195 do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

“Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Corroborando o entendimento acima a decisão abaixo transcrita do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - TJMG, que menciona o direito da Administração de fiscalizar, não só os livros mas todo o material que ela entenda necessário, desde que o exame se limite ao objeto da investigação.

“TRIBUTÁRIO - CAUTELAR DE BUSCA E APREENSÃO DE DOCUMENTOS, LIVROS E REGISTROS - POSSIBILIDADE JURÍDICA - INTERESSE PÚBLICO - DIREITO DE FISCALIZAR - ART. 195 DO CTN. O PODER DE FISCALIZAR DA ADMINISTRAÇÃO NÃO FICA ADSTRITO AOS LIVROS OBRIGATÓRIOS, MAS A TODO MATERIAL QUE ELA ENTENDA NECESSÁRIO, DESDE QUE O EXAME SE LIMITE AO OBJETO DA INVESTIGAÇÃO (SÚMULA 439/STF). O INTERESSE PÚBLICO SE SOBREPÕE AO INTERESSE PARTICULAR, DEVENDO O DIREITO À PRIVACIDADE CEDER LUGAR AO INTERESSE PÚBLICO DE DEFESA DO ERÁRIO.” (TJMG. AP. CÍVEL NO. 1.0498.07.010482-9/001-5/000, REL. DES. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE, J. 03/11/2009)

Portanto, o Mandado Judicial de Busca e Apreensão reforçou a legalidade da ação fiscal, pois esta, além de já ter o devido respaldo nas normas tributárias mineiras, foi suportada em ordem emanada do Poder Judiciário.

Discorre a Coobrigada, ainda, que o Fisco mineiro encaminhou representação criminal sem o prévio esgotamento da via administrativa, referente à constituição definitiva do crédito tributário, carecendo, em tese, de *justa causa* e *condição objetiva de punibilidade*, citando, para tanto, em várias passagens, o sentido que melhor acomoda sua tese defensiva, em especial, a orientação firmada no julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do HC 81.611/DF (DJU de 13/05/2006), a qual alberga aquelas situações em que se extrai de pronto a necessidade de exaurimento do procedimento administrativo-fiscal, quando relevante e necessário à apuração de simples sonegação fiscal.

Todavia, tal entendimento vem sendo mitigado nos tribunais superiores, quando se está diante de fundadas suspeitas de utilização de esquema fraudulento com o intuito de lesar o Fisco, com a prática de outros delitos, que não digam respeito exclusivamente à ordem tributária.

Cite-se, a propósito, o pronunciamento da Quinta Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça, em hipótese semelhante:

“HABEAS CORPUS. CRIMES DE ESTELIONATO, QUADRILHA, FALSIFICAÇÃO DE DOCUMENTO PÚBLICO E PARTICULAR, FALSIDADE IDEOLÓGICA, USO DE DOCUMENTO FALSO, LAVAGEM DE DINHEIRO E CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. TRANCAMENTO DE INQUÉRITO POLICIAL. IMPOSSIBILIDADE. INDÍCIOS DA MATERIALIDADE E DA AUTORIA. LANÇAMENTO DEFINITIVO DO CRÉDITO. IRRELEVÂNCIA. APURAÇÃO DE CRIMES AUTÔNOMOS CONEXOS À EVASÃO FISCAL. PRECEDENTES.

1. É CEDIÇO QUE NÃO HÁ JUSTA CAUSA PARA A INSTAURAÇÃO DE INQUÉRITO POLICIAL PARA A APURAÇÃO DOS DELITOS PREVISTO NA LEI N.º 8.137/90, QUANDO O SUPOSTO CRÉDITO FISCAL AINDA PENDE DE LANÇAMENTO DEFINITIVO, UMA VEZ QUE A INEXISTÊNCIA DESTE IMPEDE A CONFIGURAÇÃO DO DELITO E, POR CONSEQUENTE, O INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL.

2. NÃO OBSTANTE, EVIDENTEMENTE QUE NÃO EXISTIRÁ LANÇAMENTO DEFINITIVO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO QUANDO AS FRAUDES UTILIZADAS PARA SUPRIMIR OU REDUZIR O RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DEIXAM A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA COMPLETAMENTE ALHEIA À AÇÃO DELITUOSA E SEM SABER SEQUER SE HOUVE VALORES SONEGADOS.

3. EXIGIR O PRÉVIO LANÇAMENTO DO CRÉDITO FISCAL PARA, SÓ ENTÃO, AUTORIZAR A INSTAURAÇÃO DO INQUÉRITO, EQUIVALE A ERIGIR OBSTÁCULOS PARA DESBARATAR ESQUEMAS ENGENDRADOS COM ALTA COMPLEXIDADE PARA A PRÁTICA DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FRISE-SE QUE A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA NÃO POSSUI OS MEIOS DE QUE DISPÕE O POLÍCIA JUDICIÁRIA, OU OS INSTRUMENTOS COERCITIVOS DA JUSTIÇA PÚBLICA.

4. OS MEIOS EMPREGADOS PARA EVITAR A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSUBSTANCIAM-SE EM CRIMES AUTÔNOMOS, SENDO DESCABIDO IMPEDIR A APURAÇÃO DA OCORRÊNCIA DESSES CRIMES, COM A MERA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO DEFINITIVO, MESMO PORQUE A PRÁTICA DOS DELITOS INVESTIGADOS OBSTA A CONSUMAÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.

5. ORDEM DENEGADA" (HC 57089 / RS; RELATORA MINISTRA LAURITA VAZ; QUINTA TURMA; DATA DO JULGAMENTO 07/02/2008; DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 03/03/2008).

Pertinente, ainda, o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

"RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSUAL PENAL. CRIME, EM TESE, CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. BUSCA E APREENSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. NECESSIDADE DA CAUTELA DEMONSTRADA. DECISÃO JUDICIAL FUNDAMENTADA. LEGITIMIDADE E INTERESSE DO MINISTÉRIO PÚBLICO NA REALIZAÇÃO DA DILIGÊNCIA INVESTIGATÓRIA.

1. A MEDIDA ACAUTELATÓRIA DA BUSCA E APREENSÃO, NO PROCESSO PENAL, OBJETIVA EVITAR O DESAPARECIMENTO DAS PROVAS DO CRIME, PODENDO SER DECRETADA PELA AUTORIDADE JUDICIAL, TANTO NA FASE INQUISITORIAL QUANTO NO DESENVOLVIMENTO DA INSTRUÇÃO CRIMINAL.

2. A DECISÃO JUDICIAL ORA ATACADA FOI DEVIDAMENTE FUNDAMENTADA, COM JUSTIFICATIVAS APTAS A DEMONSTRAREM A NECESSIDADE DA MEDIDA CAUTELAR.

3. A ATRIBUIÇÃO DO ÓRGÃO MINISTERIAL, RELATIVA À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS DE QUALQUER NATUREZA, ADVÉM DO PRÓPRIO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL NO RESGUARDO DO INTERESSE PÚBLICO, QUE SOBREPÕE-SE A QUALQUER OUTRO, A FIM DE QUE POSSÍVEIS FATOS CRIMINOSOS SEJAM APURADOS.

4. NÃO PROCEDE A ALEGADA INCOMPETÊNCIA JUSTIÇA ESTADUAL, EM RAZÃO DO ENVOLVIMENTO DE AUTORIDADES FEDERAIS DURANTE A REALIZAÇÃO DA DILIGÊNCIA DE BUSCA E APREENSÃO, POIS APENAS FOI-LHES FACULTADO O ACOMPANHAMENTO, EM FACE DA POSSIBILIDADE DA EXISTÊNCIA DE CONCURSO DE INFRAÇÃO PENAL DA COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL.

5. RESTOU DEMONSTRADO, NA ESPÉCIE, O INTERESSE DO MINISTÉRIO PÚBLICO, QUANTO AO REQUERIMENTO DA MEDIDA CAUTELAR ORA EM COMENTO, PORQUANTO, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 129, INC. I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ELE EXERCE COM EXCLUSIVIDADE A TITULARIDADE DA AÇÃO PENAL PÚBLICA. AS PROVAS COLIGIDAS DURANTE A FASE INVESTIGATÓRIAS DESTINAM-SE A UM ÚNICO FIM: FORNECER AO ÓRGÃO MINISTERIAL ELEMENTOS SUFICIENTES PARA A INSTAURAÇÃO DO PROCESSO-CRIME

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6. RECURSO DESPROVIDO" (RMS 13187 / SC; RELATORA MINISTRA LAURITA VAZ; QUINTA TURMA; DATA DO JULGAMENTO 22/02/2005; DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJ 14/03/2005, P. 382; LEXSTJ VOL. 189 P. 328).

A utilização de procedimentos à margem da legislação gerou ganhos aos negócios da Impugnante/Coobrigada capazes de causar graves danos à concorrência, sendo que os meios adotados não podem ser convalidados.

Há notícia nos autos de que a Impugnante se valeu de diversos procedimentos que não encontram o devido respaldo nas normas legais vigentes, outrossim a contrariam.

Veja-se que há notícias nos autos corroboradas por provas de que a Impugnante promovia o transporte das mercadorias para Minas Gerais, oriundas de Ribeirão Preto/São Paulo, sem documento fiscal, utilizando-se de expedientes para evitar os postos fiscais mineiros, sendo as mercadorias descarregadas em residências particulares ou efetuando o transbordo para carros pequenos, que se encarregariam de entregá-las em farmácias do território mineiro, com nítido esquema de fraude.

Some-se a estes procedimentos a informação de que a Impugnante tem cerca de 520 (quinhentas e vinte) autuações formalizadas contra ela pelo Fisco Mineiro.

A *notitia criminis*, encaminhada ao Ministério Público, registra, ainda, a suspeita de que, além da sonegação fiscal e da concorrência desleal daí decorrente, o procedimento da Impugnante/Coobrigada estaria colocando em risco a saúde pública.

Como sustenta a Impugnante o fato de que a oferta de informação do Fisco não poderia ser utilizada para provocar o Ministério Público é tema cujo exame demandaria análise incabível nesta via de impugnação. Contudo, a possibilidade de análise da questão na via judicial, não atrapalha o exame da matéria tributária na via administrativa, embora possa, é bem verdade, lhe afetar. Esta situação demonstra o atendimento ao princípio do devido processo legal suscitado pela própria Impugnante.

Ademais, os pedidos cautelares foram formulados no bojo de procedimento investigatório, instaurado no âmbito do Ministério Público, mediante *notitia criminis*, com lastro no art. 27 do Código de Processo Penal, *in verbis*:

"Art. 27. Qualquer pessoa do povo poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos casos em que caiba a ação pública, fornecendo-lhe, por escrito, informações sobre o fato e a autoria e indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção."

Estes pedidos foram instruídos com elementos que lhe conferiram credibilidade, achando-se devidamente motivada a decisão judicial que autorizou as mencionadas providências, através de deferimento de medida cautelar inominada de produção de provas nº. 0024.08.152233-6, ordenando a "busca e apreensão" de documentos fiscais nas dependências da sede social da Impugnante/Coobrigada, e determinando a "quebra de sigilo bancário" da sociedade empresária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com o deferimento da citada medida cautelar, foram cumpridas as ordens judiciais correlatas e apreendida farta documentação eletrônica nas sedes da requerida, as quais foram entregues ao Fisco mineiro para análise das informações.

Dos relatórios do Fisco, advindos de análise do material recolhido, mostrou-se seguro a extração de material que demonstra a ocorrência do fato gerador do tributo estadual.

Diante das arguições da Impugnante é importante registrar que, no momento da utilização das provas, da formalização do lançamento com a lavratura do Auto de Infração e deste julgamento administrativo, está reconhecida a licitude da prova colhida, através da convalidação pelo Poder Judiciário do requerimento ministerial de autorização judicial para utilização do material probatório.

Reitera-se, para não restar dúvidas, que as provas, utilizadas pelo Fisco mineiro, foram coletadas, apuradas e utilizadas no procedimento administrativo do lançamento, acobertadas por autorização judicial em todas as suas fases.

Importante verificar as ementas das decisões do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, denegatórias de Habeas Corpus e Mandados de Segurança, ambos tratando sobre a mesma argumentação da Impugnante/Coobrigada, qual seja, a declaração da ilicitude das provas obtidas a partir das medidas cautelares deferidas, devolução do material apreendido ou obtido, e extinção da medida cautelar de produção de prova antecipada de nº. 0024.08.152.233-6, por ausência de legitimidade e interesse de agir por parte do Ministério Público:

“NÚMERO DO PROCESSO: 1.0000.08.485683-0/000(1)

RELATOR: HERCULANO RODRIGUES

RELATOR DO ACÓRDÃO: HERCULANO RODRIGUES

DATA DO JULGAMENTO: 27/11/2008

DATA DA PUBLICAÇÃO: 10/12/2008

EMENTA: 'HABEAS CORPUS'. INVESTIGAÇÕES CRIMINAIS. MEDIDAS CAUTELARES. PRODUÇÃO ANTECIPADA DE PROVA. BUSCA E APREENSÃO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LAVAGEM DE DINHEIRO. REPRESENTAÇÃO CRIMINAL DO FISCO. VEROSSIMILHANÇA. EXISTÊNCIA DE ELEMENTOS DE CREDIBILIDADE. INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO INVESTIGATÓRIO CRIMINAL NO ÂMBITO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. POSSIBILIDADE. LEGITIMIDADE E INTERESSE DO 'PARQUET'. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SITUAÇÃO PECULIAR. SUSPEITAS DE COMPLEXA OPERAÇÃO FRAUDULENTA. APURAÇÃO DE CRIME CONEXO AO DE EVASÃO FISCAL. TRANCAMENTO DO PROCEDIMENTO. CASSAÇÃO DAS CAUTELARES. IMPOSSIBILIDADE. CONSTRANGIMENTO ILEGAL INEXISTENTE. ORDEM DENEGADA.-"É CEDIÇO QUE NÃO HÁ JUSTA CAUSA PARA A INSTAURAÇÃO DE INQUÉRITO POLICIAL PARA A APURAÇÃO DOS DELITOS PREVISTO NA LEI N.º

8.137/90, QUANDO O SUPOSTO CRÉDITO FISCAL AINDA PENDE DE LANÇAMENTO DEFINITIVO, UMA VEZ QUE A INEXISTÊNCIA DESTA IMPEDE A CONFIGURAÇÃO DO DELITO E, POR CONSEQUENTE, O INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL.- NÃO OBSTANTE, EVIDENTEMENTE QUE NÃO EXISTIRÁ LANÇAMENTO DEFINITIVO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO QUANDO AS FRAUDES UTILIZADAS PARA SUPRIMIR OU REDUZIR O RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DEIXAM A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA COMPLETAMENTE ALHEIA À AÇÃO DELITUOSA E SEM SABER SEQUER SE HOVE VALORES SONEGADOS.- EXIGIR O PRÉVIO LANÇAMENTO DO CRÉDITO FISCAL PARA, SÓ ENTÃO, AUTORIZAR A INSTAURAÇÃO DO INQUÉRITO, EQUIVALE A ERIGIR OBSTÁCULOS PARA DESBARATAR ESQUEMAS ENGENDRADOS COM ALTA COMPLEXIDADE PARA A PRÁTICA DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FRISE-SE QUE A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA NÃO POSSUI OS MEIOS DE QUE DISPÕE O POLÍCIA JUDICIÁRIA, OU OS INSTRUMENTOS COERCITIVOS DA JUSTIÇA PÚBLICA.

OS MEIOS EMPREGADOS PARA EVITAR A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSUBSTANCIAM-SE EM CRIMES AUTÔNOMOS, SENDO DESCABIDO IMPEDIR A APURAÇÃO DA OCORRÊNCIA DESSES CRIMES, COM A MERA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO DEFINITIVO, MESMO PORQUE A PRÁTICA DOS DELITOS INVESTIGADOS OBSTA A CONSUMAÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS" (PRECEDENTE DO STJ).- A TEOR DO DISPOSTO NO ARTIGO 129, VI E VIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E NO ARTIGO 8º, II E IV, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 75/93, O MINISTÉRIO PÚBLICO, COMO TITULAR DA AÇÃO PENAL PÚBLICA, PODE PROCEDER A INVESTIGAÇÕES, INCLUSIVE COLHER DEPOIMENTOS, LHE SENDO VEDADO TÃO-SOMENTE DIRIGIR O INQUÉRITO POLICIAL. - O TRANCAMENTO DE INQUÉRITO POLICIAL POR AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA, CONQUANTO POSSÍVEL, CABE APENAS NAS HIPÓTESES EM QUE EVIDENCIADA DE PLANO A ATIPICIDADE DO FATO OU A INEXISTÊNCIA DE AUTORIA POR PARTE DO INVESTIGADO, O QUE NÃO ACONTECE NA HIPÓTESE DOS AUTOS.

HABEAS CORPUS Nº 1.0000.08.485683-0/000 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - PACIENTE(S): MAURÍCIO ROOSEVELT MARCONDES - AUTORIDADE COATORA: PROMOTOR JUSTIÇA BELO HORIZONTE, JD V CR INQUÉRITOS POLICIAIS COMARCA BELO HORIZONTE - RELATOR: EXMO. SR. DES. HERCULANO RODRIGUES

#### ACÓRDÃO

VISTOS ETC., ACORDA, EM TURMA, A 2ª CÂMARA CRIMINAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, NA CONFORMIDADE DA ATA DOS JULGAMENTOS E DAS NOTAS TAQUIGRÁFICAS, À UNANIMIDADE DE VOTOS, EM DENEGAR A ORDEM.

BELO HORIZONTE, 27 DE NOVEMBRO DE 2008.

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

DES. HERCULANO RODRIGUES - RELATOR

NÚMERO DO PROCESSO: 1.0000.08.485684-8/000(1)

RELATOR: HERCULANO RODRIGUES

RELATOR DO ACÓRDÃO: HERCULANO RODRIGUES

DATA DO JULGAMENTO: 29/01/2009

DATA DA PUBLICAÇÃO: 13/03/2009

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. INVESTIGAÇÕES CRIMINAIS. MEDIDAS CAUTELARES. PRODUÇÃO ANTECIPADA DE PROVA. BUSCA E APREENSÃO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LAVAGEM DE DINHEIRO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO A DIREITO LÍQUIDO E CERTO DA IMPETRANTE. QUESTÕES EXAMINADAS EM 'HABEAS CORPUS' IMPETRADO EM FAVOR DO SÓCIO CONTROLADOR DA SOCIEDADE. REPRESENTAÇÃO CRIMINAL DO FISCO. 'NOTITIA CRIMINIS'. VEROSSIMILHANÇA. EXISTÊNCIA DE ELEMENTOS DE CREDIBILIDADE. INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO INVESTIGATÓRIO CRIMINAL NO ÂMBITO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. POSSIBILIDADE. LEGITIMIDADE E INTERESSE DO 'PARQUET'. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SITUAÇÃO PECULIAR. SUSPEITAS DE COMPLEXA OPERAÇÃO FRAUDULENTE. APURAÇÃO DE CRIME CONEXO AO DE EVASÃO FISCAL. CASSAÇÃO DAS CAUTELARES. DESCONSIDERAÇÃO DOS ELEMENTOS COLIGIDOS. IMPOSSIBILIDADE. SEGURANÇA DENEGADA.-"É CEDIÇO QUE NÃO HÁ JUSTA CAUSA PARA A INSTAURAÇÃO DE INQUÉRITO POLICIAL PARA A APURAÇÃO DOS DELITOS PREVISTO NA LEI N.º 8.137/90, QUANDO O SUPOSTO CRÉDITO FISCAL AINDA PENDE DE LANÇAMENTO DEFINITIVO, UMA VEZ QUE A INEXISTÊNCIA DESTE IMPEDE A CONFIGURAÇÃO DO DELITO E, POR CONSEQUENTE, O INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL.- NÃO OBSTANTE, EVIDENTEMENTE QUE NÃO EXISTIRÁ LANÇAMENTO DEFINITIVO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO QUANDO AS FRAUDES UTILIZADAS PARA SUPRIMIR OU REDUZIR O RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DEIXAM A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA COMPLETAMENTE ALHEIA À AÇÃO DELITUOSA E SEM SABER SEQUER SE HOUE VALORES SONEGADOS.- EXIGIR O PRÉVIO LANÇAMENTO DO CRÉDITO FISCAL PARA, SÓ ENTÃO, AUTORIZAR A INSTAURAÇÃO DO INQUÉRITO, EQUIVALE A ERIGIR OBSTÁCULOS PARA DESBARATAR ESQUEMAS ENGENDRADOS COM ALTA COMPLEXIDADE PARA A PRÁTICA DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FRISE-SE QUE A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA NÃO POSSUI OS MEIOS DE QUE DISPÕE A POLÍCIA JUDICIÁRIA, OU OS INSTRUMENTOS COERCITIVOS DA JUSTIÇA PÚBLICA.- OS MEIOS EMPREGADOS PARA EVITAR A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSUBSTANCIAM-SE EM CRIMES AUTÔNOMOS,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SENDO DESCABIDO IMPEDIR A APURAÇÃO DA OCORRÊNCIA DESSES CRIMES, COM A MERA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO DEFINITIVO, MESMO PORQUE A PRÁTICA DOS DELITOS INVESTIGADOS OBSTA A CONSUMAÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS" (PRECEDENTE DO STJ).- A TEOR DO DISPOSTO NO ARTIGO 129, VI E VIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E NO ARTIGO 8º, II E IV, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 75/93, O MINISTÉRIO PÚBLICO, COMO TITULAR DA AÇÃO PENAL PÚBLICA, PODE PROCEDER A INVESTIGAÇÕES, INCLUSIVE COLHER DEPOIMENTOS, SENDO-LHE VEDADO TÃO-SOMENTE DIRIGIR O INQUÉRITO POLICIAL.- O TRANCAMENTO DE INQUÉRITO POLICIAL POR AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA, CONQUANTO POSSÍVEL, CABE APENAS NAS HIPÓTESES EM QUE EVIDENCIADAS DE PLANO A ATIPICIDADE DO FATO OU A INEXISTÊNCIA DE AUTORIA POR PARTE DO INVESTIGADO, O QUE NÃO ACONTECE NA HIPÓTESE DOS AUTOS.

MANDADO DE SEGURANÇA CRIMINAL Nº 1.0000.08.485684-8/000 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - IMPETRANTE(S): DROGACENTER DISTRIBUIDORA MEDICAMENTOS LTDA - AUTORIDADE COATORA: JD V CR INQUÉRITOS POLICIAIS COMARCA BELO HORIZONTE - RELATOR: EXMO. SR. DES. HERCULANO RODRIGUES

### ACÓRDÃO

VISTOS ETC., ACORDA, EM TURMA, A 2ª CÂMARA CRIMINAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, INCORPORANDO NESTE O RELATÓRIO DE FLS., NA CONFORMIDADE DA ATA DOS JULGAMENTOS E DAS NOTAS TAQUIGRÁFICAS, À UNANIMIDADE DE VOTOS, EM DENEGAR A SEGURANÇA.

BELO HORIZONTE, 29 DE JANEIRO DE 2009.

DES. HERCULANO RODRIGUES – RELATOR”

Como se não bastasse, a Suprema Corte já admitiu o reconhecimento do poder investigatório do Ministério Público. Em recente decisão, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, por votação unânime, indeferiu o Habeas Corpus nº 89837, em que um agente da Polícia Civil do Distrito Federal, condenado pelo crime de tortura de um preso para obter confissão, pleiteava a anulação do processo, alegando que ele fora baseado exclusivamente em investigação criminal conduzida pelo Ministério Público.

Na referida decisão, considerou o Supremo Tribunal Federal que o Ministério Público possui competência para realizar, por sua iniciativa e sob sua presidência, a investigação criminal para formar sua convicção sobre determinado crime, desde que respeitadas as garantias constitucionais asseguradas a qualquer investigado. Ou seja, a Polícia Judiciária não tem o monopólio da investigação criminal, e o inquérito policial pode ser dispensado pelo Ministério Público no oferecimento de denúncia ao Poder Judiciário. Todavia, o inquérito policial sempre será comandado por um delegado de polícia, de modo que o Ministério Público poderá, na investigação



policial, solicitar investigações, oitiva de testemunhas e outras providências, em busca da apuração da verdade e da identificação do autor do delito investigado.

A Impugnante/Coobrigada, em sua peça defensiva, afirma que, contra a decisão judicial que deferiu o pedido do Ministério Público de quebra de sigilo bancário e busca e apreensão de documentos, impetrou Mandado de Segurança nº 1.0000.08.485684-8/000, que está em fase de Recurso Ordinário (RMS 29.643-MG), sob a relatoria da Ministra Maria Tereza de Assis Moura.

Dentre seus pedidos a Impugnante requer a suspensão do julgamento até ulterior deliberação do Superior Tribunal de Justiça em relação ao processo que discute a legalidade das provas obtidas por meio de medida cautelar inominada 0024.08.152233-6, no caso o RMS 29.643-MG, oriundo do MS 1.0000.08.485684-8/000.

Neste ponto importante se faz a análise do disposto no art. 157 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

"Art. 157. As ações judiciais propostas contra a Fazenda Pública estadual sobre matéria tributária, inclusive mandado de segurança contra atos de autoridades estaduais, prejudicarão, necessariamente, a tramitação e o julgamento do respectivo PTA, importando em solução final do caso na instância administrativa, com referência à questão discutida em juízo.

Parágrafo único. Na ocorrência do disposto no caput deste artigo, os autos ou a peça fiscal serão remetidos, com urgência e independentemente de requisição, à advocacia do Estado para exame, orientação e instrução da defesa cabível."

Não obstante as razões expendidas pela Impugnante, especialmente quando se volta contra o procedimento da Fiscalização que, sob sua ótica, não teria observado o devido processo legal, obtendo provas para o lançamento de forma ilícita dada a participação do Ministério Público, como se vê do dispositivo acima transcrito, não há motivação para a suspensão do julgamento do presente processo como por ela requerido.

O Mandado de Segurança em questão, sendo distribuído em Minas Gerais sob o nº 1.0000.08.485684-8/000, estando em fase recursal do Superior Tribunal de Justiça, sob o nº 29.643 foi, efetivamente, proposto contra o Ministério Público de Minas Gerais e não contra sua Fazenda Pública.

Assim, não há como confundir a figura da Fazenda Pública e do Ministério Público para efeito de legitimidade passiva e ativa processual, sobretudo se considerarmos que o próprio Código de Processo Civil que, em vários artigos, estabelece, expressamente, tais figuras como autônomas citando-as, separadamente.

Procedendo-se a uma análise integrada das normas processuais nacionais com o disposto no caput do art. 157 da Lei n.º 6.763/75, acima transcrito, fica claro que a aplicação da regra contida nesta norma não abrange a questão como quer a Impugnante.

A expressão “ação proposta contra a Fazenda Pública”, exclui a possibilidade de paralisação ou extinção do processo tributário administrativo, quando a ação for proposta contra outro ente, como personificação e identidade própria como foi o caso do Mandado de Segurança proposto contra o Ministério Público de Minas Gerais.

Portanto, se a exegese literal do art. 157 da Lei n.º 6.763/75, exige ação proposta contra a Fazenda Pública para a sua incidência, não é o caso de sua aplicação à matéria tratada nos presentes autos já que o Mandado de Segurança discutido foi proposto contra o Ministério Público do Estado de Minas Gerais.

### **Do Mérito**

Cabe reiterar que a autuação trata de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, e que o crédito tributário em quase sua totalidade corresponde às exigências referentes à falta de recolhimento do ICMS-ST.

Frise-se, ainda, conforme esclarece o Fisco, que em se tratando de regime de substituição tributária (ST), à época dos fatos geradores da obrigação tributária ora discutida, o Estado de domicílio da Coobrigada (São Paulo) já havia denunciado o Convênio ICMS n.º 76/94, que estabelecia a substituição tributária em relação às operações com produtos farmacêuticos.

No entanto, por força do regime especial - PTA n.º 16.000012371.32, celebrado com supedâneo no art. 20, § 2º da Parte Geral (efeitos de 30 de março de 2005 a 30 de novembro de 2005), e art. 2º, Parte 1 do Anexo XV (efeitos a partir de 1º de dezembro de 2005), ambos do RICMS/02, a Coobrigada “Drogavida Comercial de Drogas Ltda.” (sucessora da empresa “Drogacenter Distribuidora de Medicamentos Ltda.”), encontrava-se obrigada à retenção e recolhimento do ICMS-ST, na condição de substituta tributária.

O referido regime surtiu efeitos no período de 29 de outubro de 2007 a 31 de outubro de 2008, e convalidou os procedimentos até então adotados pela dita signatária para com o Estado de Minas Gerais, consubstanciados em autorizações provisórias concedidas a partir de 09 de janeiro de 2004.

Adentrando-se ao mérito cumpre verificar primeiramente a questão da sujeição passiva discutida pela Impugnante.

Alega a Impugnante, que há evidente erro no lançamento, pois, em se tratando de regime de substituição tributária, não seria ela coobrigada, mas sim contribuinte, visto que o recolhimento do imposto seria sua obrigação.

Inicialmente, esclareça-se que o Auto de Infração mineiro traz a descrição de Autuado e Coobrigado. Todavia, a referida denominação trata da sujeição passiva - gênero - que pode ser composta de contribuintes, contribuintes e responsáveis ou apenas de responsáveis, não havendo entre as pessoas arroladas como autuado ou coobrigado qualquer hierarquia ou benefício de ordem.

Neste sentido, todos os figurantes do polo passivo respondem solidariamente pela obrigação tributária, sendo, tecnicamente, todos coobrigados, ou seja, assumem a obrigação conjuntamente (co-obrigados).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, cabe verificar se há na legislação tributária mineira tipificação para os sujeitos passivos arrolados no Auto de Infração, pela Fiscalização.

Primeiramente, restou pormenorizadamente provado, nos autos, que houve saída de mercadorias da Coobrigada para a Autuada sem documentação fiscal, sendo que a maioria destas mercadorias é sujeita ao recolhimento do ICMS pelo regime da substituição tributária, o chamado ICMS-ST.

Assim, a condição de contribuinte mineira da Coobrigada - Drogavida Comercial de Drogas Ltda - nas operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária para as destinatárias mineiras, conforme alegado na impugnação, é rigorosamente verdadeira. Realmente, a obrigação tributária nasce diretamente para ela, conforme melhor doutrina.

Portanto, não há dúvida, como reconhece a Coobrigada-impugnante de que é a contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária e destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

Em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS-ST devido ao Estado de Minas Gerais é que a Coobrigada deve compor o polo passivo da obrigação tributária. Nesta condição é que figura no Auto de Infração como Coobrigada.

Por outro lado, deve também figurar no polo passivo da obrigação tributária a destinatária mineira das mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, na condição de responsável tributário, quando há descumprimento do dever legal por parte da alienante ou remetente das mercadorias, a teor do disposto no art. 22, §§ 18, 19 e 20, nos seguintes termos:

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

.....  
§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituído, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19 - Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

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

Vê-se, pois, que há previsão expressa na Lei nº 6763/75, conforme acima descrito, de responsabilidade da destinatária por descumprimento de dever legal, agregando, desta forma, ao polo passivo da obrigação tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, correta a eleição no polo passivo da obrigação tributária da destinatária mineira como Autuada (responsável solidário), nos estritos termos do art. 121, § único, inciso II c/c o art. 124, inciso II, todos do CTN.

Assim, correta a sujeição passiva veiculada no Auto de Infração sob análise, respondendo Autuada (responsável tributário) e a Coobrigada (contribuinte), sem hierarquia, pela obrigação tributária referente ICMS-ST devido e da respectiva multa de revalidação.

Há a destacar-se, ainda, que a responsabilidade da Coobrigada no que tange à Multa Isolada exigida no primeiro e no segundo item (art. 55, inciso II e §2º da Lei nº 6763/75), encontra-se no art. 21, inciso XII da citada lei, que prescreve:

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

.....  
XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes."

Para o enquadramento no tipo legal acima descrito há de se verificar os atos praticados que, no caso dos autos, foram praticados com a finalidade suprimir o ICMS-ST devido ao Estado de Minas Gerais e/ou omitir as entradas das mercadorias não sujeitas à substituição tributária, cujo imposto incide nas saídas promovidas pelo adquirente.

Nos autos, há provas contundentes que demonstram a parceria das empresas Autuada e Coobrigada, com prejuízos ao Erário deste Estado, o que justifica a responsabilidade solidária da Coobrigada, conforme disposição expressa no art. 21, inciso XII da Lei nº 6763/75, descrito acima, editado em conformidade com o art. 121, § único, inciso II c/c o art. 124, inciso II, § único, ambos do CTN, que dispõem:

"Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

**Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:**

.....  
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (g.n.)

....."

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

.....  
II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescente-se, ainda, que dispendo sobre o ICMS, o art. 5º da LC nº 87/96 prescreve:

"Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo."

Já a responsabilidade solidária da destinatária em relação à Multa Isolada exigida, embasa-se no art. 21, inciso VII da citada Lei nº 6763/75, nos seguintes termos:

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

.....  
VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacobertada de documento fiscal;"

Assim, repita-se, a responsabilidade solidária das pessoas arroladas no Auto de Infração está prescrita na Lei nº 6763/75, em conformidade com os requisitos do CTN e da Lei Complementar nº 87/96.

Portanto, nos autos, estão evidentes o interesse e a participação dos sujeitos passivos na situação que deu origem à autuação.

Nesta esteira, diante das disposições da legislação tributária mencionadas, a Coobrigada responde pela obrigação tributária em igualdade de condições com a Autuada.

Desse modo, correta a eleição do polo passivo da obrigação tributária.

Cumprе rememorar que as imputações fiscais que serão a seguir analisadas foram apuradas mediante confronto entre as informações contidas nos arquivos eletrônicos (extrafiscais) devidamente apreendidos no estabelecimento da empresa Drogacenter Distribuidora de Medicamentos Ltda (sucеdida atualmente pela Drogavida Comercial de Drogas Ltda.), sediada em Ribeirão Preto – São Paulo, e os dados da escrita fiscal da Autuada.

A apreensão foi efetuada no dia 09 de setembro de 2008, em cumprimento a mandado judicial, oportunidade em que foram copiados 08 (oito) discos rígidos de diversos setores da empresa acima citada e arquivos de exportação e logs do banco de dados Oracle armazenados em seu datacenter.

A análise dos arquivos apreendidos possibilitou a reconstituição e a interpretação do banco de dados utilizados pela empresa, bem como a geração de relatório de vendas, de pedidos e de documentos fiscais e não fiscais emitidos no período de 2005 a 2008.

Após longa e detida análise desses arquivos, o Fisco conseguiu decifrar todo o processo de vendas da empresa, que consistia nos seguintes passos:

I - confirmação do pedido pelo cliente;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - o sistema separava a parte do pedido que se referia a medicamentos da parcela relativa a produtos de higiene pessoal e cosméticos (HPC).

Caso o cliente tivesse “autorização” para efetuar compras sem a emissão de documentos fiscais, o sistema subdividia o pedido de acordo com uma proporção previamente cadastrada para cada cliente, caso em que um mesmo pedido poderia gerar até quatro faturas diferentes, a saber:

- uma para medicamentos com nota fiscal, identificada pela expressão “VO”;
- outra para medicamentos sem a emissão de notas fiscais, identificada pela expressão “VK”;
- uma terceira que seria relativa a produtos de higiene pessoal e cosméticos com emissão de documentos fiscais, identificada pela expressão “ZO”;
- a última seria a relativa a produtos de higiene pessoal e cosméticos sem emissão de documentos fiscais, identificada pela expressão “ZK”.

Até dezembro de 2006, as expressões “VI” e “VF” identificavam vendas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, que eram vinculadas a “notas brancas” (NB), documentos estes que eram gravados em tabelas específicas do banco de dados utilizados pela Coobrigada (tabelas f5511b e f5501b).

A utilização da expressão NB (Nota Branca) pode ser observada no CD acostado aos autos, onde verifica-se que, por exemplo, os pedidos e faturas eram lançados nas tabelas “f42119” (históricos de vendas detalhe), “f42019” (histórico de vendas resumo), “f7601b” (documentos resumo) e “f7611b” (documentos detalhe).

III - O recebimento das faturas era controlado pelas tabelas “f03b11” (razão de clientes), “f5503003” (emissão de boletos), “f5503003\_bk” (emissão de boletos – backup) e “f03b14” (recebimentos).

Para melhor entendimento, o Fisco elaborou as tabelas que se encontram acostadas aos autos e que contêm vários dados.

Destes dados podem ser extraídas as seguintes conclusões:

- para um mesmo número de pedido existem duas faturas emitidas: uma “VO”, cuja nota fiscal foi emitida e registrada no SINTEGRA, conforme demonstrado acima, e um “VK”, sem emissão do documento fiscal correspondente;
- os valores extraídos do banco de dados relativos às vendas “VO” e “ZO” correspondem ao declarado pelo contribuinte no SINTEGRA e também aos valores apurados nos arquivos apreendidos em seu cliente, no caso o de código 29566.

No caso do presente processo, estes exemplos demonstram a forma de ação da Impugnante qual seja, para um mesmo número de “Pedido”, existem duas operações distintas, uma com emissão da nota fiscal correspondente (“VO”) e outra desacobertada de documentação fiscal, mas com valores e produtos totalmente distintos.

Esclareça-se que no CD acostado aos autos, para cada uma das operações desacobertadas de documentação fiscal, constam, dentre outras informações, a data do

pagamento de cada obrigação e a informação do Banco e da agência bancária onde cada pagamento se efetivou.

De toda forma, a validade das exigências fiscais em relação às operações em questão se fundamenta nas chamadas provas indiciárias, também conhecidas como provas indiretas.

Quanto a esse tema, serão utilizados os valiosos ensinamentos contidos no Acórdão nº. 202-16.146, do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que se aplicam inteiramente ao caso em apreço, in verbis:

“NÃO SE PODE ALEGAR AQUI, COMO QUER FAZER A RECORRENTE, DE QUE, NESTE CASO, NÃO SE PODERIA UTILIZAR DOS INDÍCIOS E PRESUNÇÕES COMO MEIO DE PROVA. É PRECISO LEMBRAR QUE OS INDÍCIOS SÃO SUBSTRATOS FÁTICOS PARA CONSTRUÇÃO DE PRESUNÇÕES, AS QUAIS, DE ACORDO COM O ART. 136 DO CÓDIGO CIVIL, SÃO MEIOS DE PROVA.

GILBERTO DE ULHÔA CANTO IN ‘PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO’, EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA, SÃO PAULO, 1991, PÁGINAS 3/4, ENSINA QUE:

*NA PRESUNÇÃO TOMA-SE COMO SENDO A VERDADE DE TODOS OS CASOS AQUILO QUE É A VERDADE DA GENERALIDADE DOS CASOS IGUAIS, EM VIRTUDE DE UMA LEI DE FREQUÊNCIA OU DE RESULTADOS CONHECIDOS, OU EM DECORRÊNCIA DA PREVISÃO LÓGICA DO DESFECHO. PORQUE NA GRANDE MAIORIA DAS HIPÓTESES ANÁLOGAS DETERMINADA SITUAÇÃO SE RETRATA OU DEFINE DE UM CERTO MODO, PASSA-SE A ENTENDER QUE DESSE MESMO MODO SERÃO RETRATADAS E DEFINIDAS TODAS AS SITUAÇÕES DE IGUAL NATUREZA. ASSIM, O PRESSUPOSTO LÓGICO DA FORMULAÇÃO PREVENTIVA CONSISTE NA REDUÇÃO, A PARTIR DE UM FATO CONHECIDO, DA CONSEQÜÊNCIA JÁ CONHECIDA EM SITUAÇÕES VERIFICADAS NO PASSADO; DADA A EXISTÊNCIA DE ELEMENTOS COMUNS, CONCLUI-SE QUE O RESULTADO CONHECIDO SE REPETIRÁ. OU, AINDA, INFERE-SE O ACONTECIMENTO A PARTIR DO NEXO CAUSAL LÓGICO QUE O LIGA AOS DADOS ANTECEDENTES .*

MOACYR AMARAL SANTOS, EM ‘PRIMEIRAS LINHAS DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL’, LECIONA:

*... PROVA É A SOMA DOS FATOS PRODUTORES DA CONVICÇÃO, APURADOS NO PROCESSO. A PROVA INDIRETA É O RESULTADO DE UM PROCESSO LÓGICO. NA BASE DESSE PROCESSO ESTÁ O FATO CONHECIDO. ... O FATO CONHECIDO, O INDÍCIO, PROVOCA UMA ATIVIDADE MENTAL, POR VIA DA QUAL PODER-SE-Á CHEGAR AO FATO DESCONHECIDO, COMO CAUSA OU EFEITO DAQUELE. O RESULTADO POSITIVO DESSA OPERAÇÃO SERÁ UMA PRESUNÇÃO.*

....

PAULO CELSO B. BONILHA IN “DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO”, EDITORA DIALÉTICA, SÃO PAULO, 1997, P. 92, DIZ:

*SOB O CRITÉRIO DO OBJETO, NÓS VIMOS QUE AS PROVAS DIVIDEM-SE EM DIRETAS E INDIRETAS. AS PRIMEIRAS FORNECEM AO JULGADOR A IDÉIA OBJETIVA DO FATO PROBANDO. AS INDIRETAS OU CRÍTICAS, COMO AS DENOMINA CARNELUTTI, REFEREM-SE A OUTRO FATO QUE NÃO O PROBANDO E QUE COM ESTE SE RELACIONA, CHEGANDO-SE AO CONHECIMENTO DO FATO POR PROVAR ATRAVÉS DE TRABALHO DE RACIOCÍNIO QUE TOMA POR BASE O FATO CONHECIDO. TRATA-SE, ASSIM, DE CONHECIMENTO INDIRETO, BASEADO NO CONHECIMENTO OBJETIVO DO FATO BASE, "FACTUM PROBATUM", QUE LEVA À PERCEPÇÃO DO FATO POR PROVAR ("FACTUM PROBANDUM"), POR OBRA DO RACIOCÍNIO E DA EXPERIÊNCIA DO JULGADOR.*

*INDÍCIO É O FATO CONHECIDO ("FACTUM PROBATUM") DO QUAL SE PARTE PARA O DESCONHECIDO ("FACTUM PROBANDUM") E QUE ASSIM É DEFINIDO POR MOACYR AMARAL DOS SANTOS:*

*'ASSIM, INDÍCIO, SOB O ASPECTO JURÍDICO, CONSISTE NO FATO CONHECIDO QUE, POR VIA DO RACIOCÍNIO, SUGERE O FATO PROBANDO, DO QUAL É CAUSA OU EFEITO.' EVIDENCIA-SE, PORTANTO, QUE O INDÍCIO É A BASE OBJETIVA DO RACIOCÍNIO OU ATIVIDADE MENTAL POR VIA DO QUAL PODER-SE-Á CHEGAR AO FATO DESCONHECIDO. SE POSITIVO O RESULTADO, TRATA-SE DE UMA PRESUNÇÃO.*

*ACRESCENTEM-SE, AINDA, AS PALAVRAS DE ANTÔNIO DA SILVA CABRAL IN 'PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL', EDITORA SARAIVA, SÃO PAULO, 1993, PÁGINA 311:*

**8. VALOR DA PROVA INDIRETA.** *EM DIREITO FISCAL CONTA MUITO A CHAMADA PROVA INDIRETA. CONFORME CONSTA DO AC. CSRF/01-0.004, DE 26-10-1979, 'A PROVA INDIRETA É FEITA A PARTIR DE INDÍCIOS QUE SE TRANSFORMAM EM PRESUNÇÕES. CONSTITUI O RESULTADO DE UM PROCESSO LÓGICO, EM CUJA BASE ESTÁ UM FATO CONHECIDO (INDÍCIO), PROVA QUE PROVOCA ATIVIDADE MENTAL, EM PERSECUÇÃO DO FATO CONHECIDO, O QUAL SERÁ CAUSA OU EFEITO DAQUELE. O RESULTADO DESSE RACIOCÍNIO, QUANDO POSITIVO, CONSTITUI A PRESUNÇÃO.' O FISCO SE UTILIZA DA PROVA INDIRETA, MEDIANTE INDÍCIOS E PRESUNÇÕES, SOBRETUDO PARA DESCOBRIR OMISSÕES DE RENDIMENTOS OU DE RECEITAS.*

*MARIA RITA FERRAGUT IN 'EVASÃO FISCAL: O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN E OS LIMITES DE SUA APLICAÇÃO', REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO Nº 67, EDITORA DIALÉTICA, SÃO PAULO, 2001, P. 119/120, BEM DESTACA A FORÇA PROBATÓRIA DAS PRESUNÇÕES E INDÍCIOS, BEM COMO A IMPERATIVIDADE DE SEU USO NA ESFERA TRIBUTÁRIA:*

*POR OUTRO LADO, INSISTIMOS QUE A PRESERVAÇÃO DOS INTERESSES PÚBLICOS EM CAUSA NÃO SÓ REQUER, MAS IMPÕE, A UTILIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO NO CASO DE DISSIMULAÇÃO, JÁ QUE A ARRECADAÇÃO PÚBLICA NÃO PODE SER PREJUDICADA COM A ALEGAÇÃO DE QUE A SEGURANÇA JURÍDICA, A*



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*LEGALIDADE, A TIPICIDADE, DENTRE OUTROS PRINCÍPIOS, ESTARIAM SENDO DESRESPEITADOS.*

*DENTRE AS POSSÍVEIS ACEPÇÕES DO TERMO, DEFINIMOS PRESUNÇÃO COMO SENDO NORMA JURÍDICA LATO SENSU, DE NATUREZA PROBATÓRIA (PROVA INDICIÁRIA), QUE A PARTIR DA COMPROVAÇÃO DO FATO DIRETAMENTE PROVADO (FATO INDICIÁRIO), IMPLICA JURIDICAMENTE O FATO INDIRETAMENTE PROVADO (FATO INDICIADO), DESCRITOR DE EVENTO DE OCORRÊNCIA FENOMÊNICA PROVÁVEL, E PASSÍVEL DE REFUTAÇÃO PROBATÓRIA.*

*É A COMPROVAÇÃO INDIRETA QUE DISTINGUE A PRESUNÇÃO DOS DEMAIS MEIOS DE PROVA (EXCEÇÃO FEITA AO ARBITRAMENTO, QUE TAMBÉM É MEIO DE PROVA INDIRETA), E NÃO O CONHECIMENTO OU NÃO DO EVENTO. COM ISSO, NÃO SE TRATA DE CONSIDERAR QUE A PROVA DIRETA VEICULA UM FATO CONHECIDO, AO PASSO QUE A PRESUNÇÃO UM FATO MERAMENTE PRESUMIDO. SÓ A MANIFESTAÇÃO DO EVENTO É ATINGIDA PELO DIREITO E, PORTANTO, O REAL NÃO TEM COMO SER ALCANÇADO DE FORMA OBJETIVA: INDEPENDENTEMENTE DA PROVA SER DIRETA OU INDIRETA, O FATO QUE SE QUER PROVAR SERÁ AO MÁXIMO JURÍDICA CERTO E FENOMÊNICAMENTE PROVÁVEL. É A REALIDADE IMPONDO LIMITES AO CONHECIMENTO.*

*COM BASE NESSAS PREMISSAS, ENTENDEMOS QUE AS PRESUNÇÕES NADA 'PRESUMEM' JURIDICAMENTE, MAS PRESCREVEM O RECONHECIMENTO JURÍDICO DE UM FATO PROVADO DE FORMA INDIRETA. FATICAMENTE, TANTO ELAS QUANTO AS PROVAS DIRETAS (PERÍCIAS, DOCUMENTOS, DEPOIMENTOS PESSOAIS ETC.) APENAS 'PRESUMEM.'*

*CONSIDERA-SE, POIS, COMO PLENAMENTE ACEITÁVEL EM DIREITO TRIBUTÁRIO, O USO DA PROVA INDIRETA, QUAL SEJA O INDÍCIO E A PRESUNÇÃO, ESPECIALMENTE NOS CASOS DE SONEGAÇÃO FISCAL QUE É EXATAMENTE O CASO DOS AUTOS..."*

Assim, se os arquivos eletrônicos apreendidos no estabelecimento da Coobrigada indicam saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal e estas saídas estão vinculadas a destinatários mineiros devidamente identificados, conclui-se que ocorreram entradas destas mesmas mercadorias nos estabelecimentos mineiros sem documentação fiscal, especialmente em função da informação contida nos referidos arquivos eletrônicos relativa ao pagamento, pelos destinatários, das operações realizadas.

Saliente-se que apenas a Coobrigada compareceu aos autos e, em sua defesa, não apresentou provas que pudessem ilidir o feito fiscal.

Portanto, como a autuação versa sobre aquisições de mercadorias (sujeitas ou não ao recolhimento do imposto por substituição tributária) desacobertas de documentação fiscal, as provas dos autos corroboram o feito fiscal.

Lembre-se que tais constatações partiram do confronto entre as informações obtidas junto aos arquivos extrafiscais, apreendidos em cumprimento ao Mandado de

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

Busca e Apreensão decorrente da medida judicial nº 0024.08.152233-6, realizada no estabelecimento da Coobrigada (“Drogavida Comercial de Drogas Ltda.”, sucessora da “Drogacenter Distribuidora de Medicamentos Ltda.”) e os dados da escrita fiscal do estabelecimento mineiro autuado.

As exigências fiscais, em quase sua totalidade, referem-se ao ICMS-ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação (100%) e Isolada (40%), capituladas no art. 56, § 2º, III e no art. 55, II e § 2º da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

“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 desacobertada 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:

.....  
§ 2º - Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência.”

“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.”

Saliente-se que o Fisco limitou o valor da multa isolada acima citada ao percentual de 30% (trinta por cento) do valor global das operações registradas nos arquivos eletrônicos apreendidos (Cálculo Efetuado pelo Fisco: Alíquota Interestadual x 2,5 = 30%).

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

A base de cálculo do ICMS-ST foi apurada de acordo com as normas contidas no art. 410, II, e § 3º do Anexo IX do RICMS/02 (efeitos até 30 de novembro de 2005), c/c art. 19, inciso I, subalíneas “b.2” e “b.3” do Anexo XV do mesmo diploma legal, a saber:

**Efeitos de 01/01/2004 a 30/11/2005**

“Art. 410 - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será:

.....

II - na falta do preço a que se refere o inciso anterior:

a) o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento fabricante ou pelo importador; ou

b) o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do respectivo segmento econômico.

.....

§ 3º - Na falta dos valores a que se referem os incisos I e II do caput deste artigo, a base de cálculo será o montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, nele incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o frete e/ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, ainda que por terceiros, adicionada do produto resultante da aplicação sobre o referido montante de um dos percentuais indicados nas tabelas a seguir apresentadas, conforme o caso:”

.....

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

I - em relação às operações subseqüentes:

.....

b - tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

.....

2 - o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação;

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2008**

3 - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo.”

Assim sendo, para os medicamentos e outros produtos farmacêuticos classificados nas posições NCM, com Preço Máximo de Venda a Consumidor (PMC) estabelecido, a base de cálculo foi o próprio PMC. Na inexistência do PMC em algum período, foi aplicada a Margem de Valor Agregado (MVA) prevista no art. 410, § 3º do Anexo IX do RICMS/02 (Lista Neutra - 51,73% ou 51,49%, conforme o caso), c/c art. 19, inciso I, subalínea “b.3”, e item 15 da Parte 2 do Anexo XV, do mesmo diploma legal.

Portanto, os itens que têm PMC expressamente informados ou com indicação de utilização de MVAs de 51,73% ou 51,49% (até 30 de novembro de 2005), referem-se aos medicamentos e os demais produtos farmacêuticos.

Para os demais produtos sujeitos à substituição tributária, a base de cálculo foi obtida a partir da utilização da Margem de Valor de Agregação - MVA própria de cada produto.

De maneira resumida, o ICMS-ST foi calculado da seguinte forma:

- Produtos com Preço Máximo a Consumidor (PMC) estabelecido:

$$\text{ICMS-ST} = \text{PMC} \times \text{QTD} \times \text{ALÍQUOTA INTERNA}$$

- Produtos sujeitos à Margem de Valor Agregado (MVA)

$$\text{ICMS-ST} = \text{VALOR DO PRODUTO} \times (1 + \text{MVA}) \times \text{ALÍQUOTA INTERNA}$$

Considerando-se que as operações ocorreram desacobertadas de documentação fiscal, no cálculo do ICMS-ST o Fisco não abateu o crédito relativo à operação própria do remetente, uma vez que esta parcela do imposto não foi cobrada na origem (São Paulo). Este procedimento respeita o princípio da não cumulatividade do ICMS que, nos estritos termos do art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988, efetiva-se através da compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal.

“Art. 155 - Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....  
§ 2º - O imposto previsto no inciso II, atenderá o seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

....."

Nesse sentido, estabelece o art. 68 do RICMS/02, que “o crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação”, sendo reforçado em seu parágrafo único que “se o imposto destacado no documento fiscal for inferior ao devido, o valor a ser abatido corresponderá ao do destaque, ficando assegurado o abatimento da diferença, desde que feito com base em documento fiscal complementar emitido pelo alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador do serviço”.

Ora, se as operações ocorreram desacobertas de documentação fiscal, conclui-se, obviamente, que inexistiu qualquer destaque do imposto, não havendo nenhuma prova nos autos de que este tenha sido pelo menos cobrado.

Assim sendo, corretamente agiu o Fisco, ao não compensar, no cálculo do ICMS-ST, o crédito relativo à operação própria do remetente, uma vez que esta parcela do imposto (ICMS operação própria) não foi cobrada na origem (Estado de São Paulo), eis que as operações ocorreram desacobertas de documentação fiscal.

No caso das mercadorias não sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, e que deram entrada no estabelecimento mineiro ora autuado sem a documentação fiscal correspondente, a exigência fiscal se restringiu à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, e § 2º da Lei n.º 6.763/75, limitada pelo Fisco em 30% (trinta por cento) do valor global das operações registradas nos arquivos eletrônicos apreendidos (Cálculo do Fisco: Alíquota Interestadual x 2,5 = 30%).

“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:

.....

§ 2º - Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência.”

Por fim, a Impugnante questiona a aplicação de duas penalidades pelo Fisco, bem como a forma de sua cobrança.

Antes mesmo de se adentrar na discussão posta pela defesa, destaca-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida: a denominada “Multa de Revalidação” (art. 56, inciso II e § 2º da Lei n.º 6.763/75), exigida sobre o valor do ICMS não recolhido a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

título de substituição tributária, e a intitulada “Multa Isolada”, apurada pelo descumprimento de obrigação acessória - inobservância do necessário acobertamento das operações com mercadorias (art. 55, inciso II e §2º da Lei n.º 6.763/75).

Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas, e tem como referência valores diversos. A multa de revalidação incide sobre o valor do imposto não recolhido no todo ou em parte, enquanto que a multa isolada aplica-se sobre o valor da operação desacobertada de documentação fiscal.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Impugnante em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Não há também que se falar em quebra do princípio do não confisco em se tratando de multa que, como visto anteriormente, está prevista claramente na legislação estadual.

Ademais, 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, que assim determina:

“Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.”

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Ricardo Conceição Souza e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Sala das Sessões, 25 de maio de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relator**