

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.975/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000185077-41  
Impugnação: 40.010133426-81, 40.010133691-72 (Coob.), 40.010133526-52 (Coob.)  
Impugnante: GC Perfumaria Ltda. - EPP  
IE: 702961263.00-20  
Márcio Roberto Gilabel (Coob.)  
CPF: 057.214.768-69  
Paulo Acácio Cortes Almeida (Coob.)  
CPF: 518.716.376-00  
Proc. S. Passivo: Élcio Fonseca Reis/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO.** Imputação de responsabilidade tributária a terceiros administradores (administrador e mandatário por procuração). Correta a inclusão dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL – ADULTERAÇÃO DE HARDWARE.** Imputação fiscal de que a ora Impugnante teria adulterado o hardware do equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), de forma a não registrar operações ocorridas na memória eletrônica do equipamento, resultando em omissão das vendas ocorridas. As provas dos autos demonstram que, efetivamente, não eram registradas todas as operações ocorridas na memória eletrônica do equipamento Emissor de Cupom Fiscal. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXV da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Imputação fiscal de que a ora Impugnante teria realizado a entrada e saída de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertas de documentação fiscal. Infração caracterizada mediante conferência de documentos fiscais e escrituração fiscal, em confronto com controles extrafiscais regularmente apreendidos no estabelecimento. Em relação às entradas desacobertas são exigidos o ICMS/ST, a multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Quanto às saídas desacobertas, exigência de Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da citada lei.

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL.** Imputação fiscal de que a Autuada realizou a entrada e saída de

mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Infração caracterizada mediante conferência de documentos fiscais e escrituração fiscal, em confronto com controles extrafiscais regularmente apreendidos no estabelecimento. Em relação às entradas desacobertas é exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II e § 2º da Lei n.º 6.763/75. Quanto às saídas desacobertas, exige-se o ICMS, a multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da citada lei.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### ***RELATÓRIO***

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

1 - utilização de equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF marca ZPM, Modelo 2EFC LOGGER, número de fabricação ZP030816192, com adulteração do hardware, de modo a permitir a emissão de cupons fiscais falsos, sem gravação das operações nas memórias eletrônicas, configurando uso em desacordo com a legislação tributária. A infração foi apurada no decorrer do exercício de 2011, de acordo com Autos de Apreensão e relatórios técnicos. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXV, c/c art. 53, inciso I, ambos da Lei n.º 6.763/75;

2 - saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, no período de janeiro a dezembro de 2007, apuradas mediante confronto das planilhas demonstrativas da movimentação real com aquela declarada ao Fisco pelo contribuinte, cujas operações apresentam as seguintes situações:

2.1 - sujeitas à tributação normal do ICMS, implicando na falta de recolhimento do imposto, conforme demonstrado no Anexo 1-A (fl. 16). Exigência do ICMS e das multas de revalidação e isolada, conforme demonstrado no Anexo 2-A (fl. 17);

2.2 - sujeitas ao regime de substituição tributária, de acordo com demonstração no Anexo 1-A (fl. 16), com ICMS/ST devido pelas entradas correspondentes. Exigência de multa isolada, conforme demonstrado no Anexo 2-A (fl. 17);

3 - entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2007, cujas operações apresentam as seguintes situações:

3.1 - sujeitas a tributação normal do ICMS, conforme demonstrado no Anexo 1-A (fl. 16). Exigência da multa isolada, conforme demonstrado no Anexo 2-A (fl. 17);

3.2 - sujeitas ao regime de substituição tributária, implicando em falta de recolhimento do imposto, conforme demonstrado no Anexo 1-A (fl. 16). Exigência do ICMS/ST apurado, acrescido das multas de revalidação e isolada de 40%, conforme demonstrando no Anexo 2-A (fl. 17).

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isoladas, previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso III, § 2º, item 3, e, 55, inciso II e § 2º, e, 54, inciso XXV.

**Da Impugnação da Autuada**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, e por seu representante legal, Impugnação às fls. 471/501, em síntese, aos seguintes argumentos:

- todo cidadão possui direitos e garantias resguardados constitucionalmente que revelam, no Estado Democrático de Direito, limites intransponíveis ao poder estatal, dentre os quais a inviolabilidade de domicílio (art. 5º, inciso XI da Constituição Federal) que tem estrita relação com a preservação do direito à intimidade;

- excetuando estas garantias constitucionais, tem-se na legislação processual penal a busca e apreensão, medida cautelar que, por sua característica contraposta aos direitos fundamentais, foi submetida a uma série de formalidades para que não fuja ao controle judicial e se torne instrumento para a prática de abusos de poder;

- no dia 12 de julho de 2012, o juízo da 2ª Vara Criminal deferiu a cautelar de busca e apreensão a ser realizada nas salas 206 e 208, sendo expedido mandado de busca e apreensão que não atendeu nenhuma das cautelas previstas nos arts. 240 e 243 do Código de Processo Penal no art. 93, inciso IX da Constituição Federal;

- isto porque a decisão não individualizou os fatos e fundamentos que levaram a concluir pela necessidade da busca e apreensão, sendo tal requisito essencial para sustentar o deferimento de uma medida tão excepcional;

- assim, não é possível verificar com segurança quais os pilares que fundamentaram a conclusão do juízo apto a verificar o *periculum in mora* e do *fumus bonis iuris*;

- nesta decisão não há sequer a individualização das empresas que deveriam ser objeto da busca e apreensão;

- a existência de quadro societário comum de algumas empresas, por si só, não é fundamento aceitável a afastar o direito de intimidade e de inviolabilidade do domicílio de todas as empresas para se impor a constrangedora busca e apreensão;

- cita decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o tema;

- percebe-se, de antemão, a existência de vício insanável que torna evidentemente ilícita a apreensão da documentação da empresa GC Perfumaria Ltda., porquanto inexistente decisão fundamentada que aclara os motivos específicos que poderiam autorizar e justificar o encetamento da busca e apreensão;

- não é atoa que os protagonistas da busca e apreensão sequer conseguiram individualizar as empresas sujeitas a medida excepcional, apreendendo sem qualquer autorização documentos fiscais de outras empresas, quais sejam, Triângulo Presentes Ltda., Global Distribuidora de Cosméticos Ltda., Delta Locação de Bens Móveis Ltda.; Patos Cosméticos, Beco Presentes, Bio Perfumaria, Atacado Líder, apesar de que estas não participaram de qualquer investigação e não estarem em flagrante delito;

- como se não bastasse, foram apreendidos computadores, sendo os arquivos eletrônicos copiados em sua integralidade e auditados pela autoridade fiscal, apesar de inexistir qualquer decisão judicial que concedesse estes poderes ao fiscal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- reforça a nulidade, o fato de que o delegado fiscal solicitou autorização para auditoria dos arquivos apreendidos ao parquet, que, em resposta, afirmou que *"aludida decisão autoriza, s.m.j, não só o depósito de todo o material apreendido, como também sua análise, auditoria e outras medidas investigatórias necessárias"*;

- em momento algum a decisão judicial autorizou a auditoria dos documentos, o que deveria ter sido observado pelo Delegado Fiscal e pelo representante do Ministério Público, antes de ter sido procedida a auditoria dos arquivos, o que impõe o reconhecimento da nulidade do procedimento fiscalizatório, haja vista a evidente arbitrariedade com a qual foi conduzida a busca e apreensão, lesando frontalmente e amplamente os direitos constitucionais à intimidade e à inviolabilidade do domicílio, na medida em que desrespeitadas as leis em sentido material e processual penal;

- cita o art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal e o art. 157 do Código de Processo Penal, doutrina e jurisprudência sobre o tema;

- ainda que ultrapassados os argumentos acima, verifica-se que o lançamento baseado no arbitramento realizado pela Fiscalização com base em simples indícios de omissão de faturamento não tem como prevalecer, devendo ser anulado o Auto de Infração;

- o lançamento por arbitramento consiste, conforme preconiza o art. 148 do Código Tributário Nacional, na utilização de meios para a apuração, não de índices diversos para idêntica base impositiva, mas de critérios legais, jurídicos, prováveis e plausíveis (fatos indiciários) para a apuração da base de cálculo impositiva;

- a tributação por arbitramento somente tem vez naquelas hipóteses em que o sujeito passivo seja omissor ou não mereçam fé as suas declarações fiscais;

- uma vez que mantém escritas fiscais regulares, que não foram desconstituídas em nenhum momento pelo agente fazendário, torna-se sem efeito o arbitramento realizado;

- para que o arbitramento levado a efeito fosse válido, seria necessário que o Fiscal Autuante tivesse efetivamente motivado o ato administrativo ora impugnado, o que não ocorreu, pois, no caso dos autos, o ato administrativo que deu origem ao arbitramento não apresentou nenhuma motivação válida acerca de sua necessidade;

- a Fiscalização foi omissa, visto que não apresentou motivação válida para o arbitramento realizado, principalmente pelo fato de que sua contabilidade sequer foi desclassificada pelo Fisco, o que, consoante a melhor doutrina, importa em nulidade do ato administrativo;

- embora se reconheça a validade do instituto, este não pode ser aplicado em desconformidade com os princípios da capacidade contributiva, da legalidade, da igualdade, do não confisco, da tipicidade cerrada etc., que delimitam o uso da presunção de forma a impedir o uso abusivo do instituto, evitando que a ânsia arrecadatória do Fisco subverta os princípios constitucionais tributários;

- no presente caso, o trabalho fiscal se pautou em provas críticas e representativas, espécie de presunção simples, pois, a partir das planilhas obtidas em seus computadores, presumiu que durante todo o período da autuação fiscal, a empresa teria omitido receitas passíveis de tributação pelo ICMS;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- todavia, é preciso ressaltar que as planilhas eletrônicas apreendidas traduzem nada mais do que metas para faturamento no período da autuação, não traduzindo, de forma alguma, seu real faturamento no período mencionado;

- o confronto seria facilmente realizado através de simples circularização dos dados apreendidos irregularmente com sua movimentação bancária;

- a prova da ocorrência dos fatos e a averiguação da verdade material para a Administração Fiscal, muito mais do que um ônus, se constitui em um dever jurídico;

- o trabalho realizado passou ao largo da verdade material dos fatos, eis que se ateve apenas naquela "verdade" que se apresentava como a mais óbvia para fins de tributação;

- os documentos ditos "extrafiscais" apreendidos pela Fiscalização, não têm o condão de caracterizar a suposta venda subfaturada realizada pela empresa;

- os "indícios" alegados pelo Fisco consistiram na apreensão de meras planilhas, sem qualquer valor (documentos intitulados como extrafiscais), apreendidos em estabelecimento que sequer lhe é pertencente, que foram utilizados para se presumir a entrada e a saída de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, e o conseqüente subfaturamento, o que é absurdo;

- caberia à Fiscalização, efetivamente comprovar a ocorrência das operações de entrada e saída de mercadorias, sendo que o meio hábil para tal prova a realização de levantamento quantitativo do estoque da empresa para, juntamente com a contabilidade, demonstrar a existência ou não de subfaturamento.

- a contagem física das mercadorias existentes no estoque da empresa fiscalizada é imprescindível, sob pena de invalidar todo o trabalho fiscal;

- consoante dispõe o art. 230 c/c 227 do Código Civil vigente, não se admite a presunção simples para se provar a existência de negócio jurídico (o fato gerador do ICMS decorre da existência de um negócio jurídico) cujo montante seja superior ao décuplo do salário mínimo vigente (hipótese em tela), o que mostra a imprestabilidade do lançamento tributário, em face deste ter se baseado, exclusivamente, em prova indiciária;

- mostra-se evidenciada a fragilidade do arbitramento levado a efeito pelo Fisco no período da autuação, devendo, portanto, ser julgada improcedente a autuação fazendária, ou, se ainda restada alguma dúvida, ser aplicado à espécie a previsão do art. 112 do Código Tributário Nacional, que explicita a regra do *in dubio pro contribuinte*;

- segundo o inciso II do art. 22 da Lei n.º 6.763/75, base legal da presente autuação, ocorre a substituição tributária quando o recolhimento do imposto devido pelo adquirente das mercadorias pelas operações subseqüentes ficar sob a responsabilidade do alienante da mesma;

- a mesma lei mineira atribui ao adquirente de mercadoria sujeita à substituição tributária, em caso de não pagamento do imposto pelo alienante, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo não recolhido, consoante se verifica da redação do § 18 do mesmo art. 22;

- a Fiscalização lhe exige o ICMS/ST pretensamente não recolhido pela indústria/atacadista - substituto tributário, referente às supostas entradas desacobertadas de documentação fiscal no seu estabelecimento, com base no art. 15 do RICMS/MG;

- na substituição tributária, ocorre a substituição do devedor principal - no caso a Impugnante, cujo produto se encontrava abarcado pelo instituto, que é excluído da relação jurídico-tributária, passando o substituto a se responsabilizar exclusivamente pelo recolhimento do imposto. No caso dos autos, as indústrias/atacadistas que efetuaram a venda de mercadorias para a Impugnante;

- isto porque, a Lei Complementar n.º 87/96 estabelece que o terceiro a quem a lei ordinária atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto, assumirá a condição de substituto tributário;

- o legislador ordinário mineiro, ao atribuir no § 18 do art. 22 da Lei n.º 6.763/75, referendado pelo Poder Executivo no art. 15 do Anexo XV do RICMS/MG, a responsabilidade subsidiária do destinatário de mercadoria sujeita à substituição tributária, inclusive o estabelecimento varejista, como é seu caso, nas hipóteses de não recolhimento do ICMS/ST pelo substituto tributário, extrapolou os limites de competência a ele outorgados pelo legislador constituinte, suplantando ainda, os limites estabelecidos na lei de normas gerais;

- a lei complementar, expedida pela União, é hierarquicamente superior às leis ordinárias emitidas pelos Estados-Membros;

- a Fiscalização presumiu que houve omissão de vendas e omissão de entrada de mercadoria sujeita ao ICMS/ST, mas não há qualquer comprovação ou indício de que não houve o recolhimento do ICMS/ST relativo a essas supostas mercadorias, que foram adquiridas e não escrituradas;

- discute as multas aplicadas alegando que estas têm natureza nitidamente confiscatória, violando o princípio do não confisco, devendo ser anuladas, nos termos da doutrina e jurisprudência que transcreve.

Ao final, requer seja julgada procedente a impugnação para se declarar nulo o lançamento, ou no mérito, seja anulado o lançamento, determinando-se o cancelamento do Auto de Infração ou, quando muito, seja reduzido o crédito tributário.

Requer, ainda que não se entenda pelo cancelamento integral das multas, que por ser primária, não possuindo qualquer outra autuação, lhe seja aplicado o permissivo legal que permite a redução dos valores das multas.

### **Da Impugnação dos Coobrigados**

Inconformado, o Coobrigado apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 646/663, resumidamente, aos seguintes argumentos:

- tendo em vista a simples existência de procuração com poderes gerais, outorgada pela Autuada para o Impugnante Paulo Acácio Cortes Almeida, bem como o fato de que o Impugnante Márcio Roberto Gilabel ser o locatário das salas 206, 208 e 210 do Edifício Josefina Zago, local de apreensão dos documentos e arquivos fiscais da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Autuada, a Fiscalização autuante entendeu que, por força do art. 137, inciso I, Código Tributário Nacional c/c art. 1º, incisos II e IV, da Lei n.º 8.137/90, os ora Impugnantes seriam coobrigados solidários ao pagamento da integralidade do crédito tributário;

- não podem ser responsabilizados pelo recolhimento das penalidades pecuniárias aplicadas contra a Autuada, por falta de capitulação legal no Auto de Infração, quiçá pelos tributos apurados, visto que o art. 137 do Código Tributário Nacional, base da responsabilização dos Coobrigados se refere apenas às infrações;

- o Auto de Infração lavrado deve ser considerado nulo, eis que carente de motivação o ato administrativo ora vergastado;

- não basta a simples alusão por parte do agente público do dispositivo legal que o mesmo tomou como base para editar o ato, pois, na motivação deve prevalecer aquilo que o agente apresenta como causa do ato administrativo e tal ausência caracteriza a invalidade do referido ato;

- no caso dos autos, o ato administrativo que imputou a coobrigação pela totalidade do crédito tributário e não apresentou nenhuma motivação válida da inclusão dos Impugnantes no polo passivo;

- nem se diga que a simples existência de procuração e de uma "Circular 001/2011", frise-se apreendida irregularmente, constando o nome do Impugnante Paulo Acácio Cortes Almeida, bem como a existência do Instrumento Particular de Locação das salas onde ocorreram apreensão de arquivos e documentos da Autuada, onde o Locatário era o Impugnante Márcio Roberto Gilabel, tal como mencionado no Anexo 8, do Auto de Infração, seria motivação apta a validar o ato administrativo ora impugnado;

- não basta que o agente administrativo, ao praticar o ato, cite o artigo legal pretensamente violado pelo administrado e os fatos em que se estribou para decidir, sendo necessária à validação do ato administrativo, a enunciação da relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado, ou seja, os motivos que vinculem os agentes dos fatos com o dispositivo legal pretensamente infringido;

- e nisso a Fiscalização foi omissa, visto que não apresentou motivação válida à imputação da responsabilidade pela prática dos atos considerados como ofensivos à legislação, o que importa em nulidade do ato administrativo;

- o primeiro equívoco da Fiscalização foi imputar aos Impugnantes, com base no citado art. 137, inciso I, a coobrigação pela totalidade do crédito tributário, visto que a seção IV do Código Tributário Nacional, em que está inserido o art. 137 trata apenas da responsabilidade pelas penalidades e jamais pelo tributo não recolhido;

- a simples imputação de responsabilidade pela prática de infrações, a pessoas físicas que sequer fazem parte da sociedade autuada demanda, no mínimo, a comprovação efetiva, por parte da Fiscalização, da autoria do fato imputado;

- não basta ao Agente Fiscal a mera imputação da responsabilidade pelas infrações, devendo este efetivamente comprovar a autoria da infração por aqueles em que foi imputada a responsabilidade;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os frágeis indícios citados pela Fiscalização no Anexo 8 do Auto de Infração não têm o condão de caracterizar a responsabilidade pessoal de nenhum dos Impugnantes, visto que não restou caracterizada a responsabilidade pessoal dos mesmos, na forma dos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional;

- considerando-se inaplicável ao caso dos autos as hipóteses de responsabilização pessoal de terceiros, previstas no art. 134 do Código Tributário Nacional, verifica-se que o art. 135 do mencionado Digesto somente admite a responsabilidade dos mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas se decorrente de atos por ele praticados, com violação ao contrato social e à lei;

- somente nos casos de ação ou omissão dolosa ou culposa, o terceiro é considerado pessoalmente responsável pela obrigação tributária decorrente de sua atividade ilegal ou exercida além dos poderes que lhe foram outorgados, ou, ainda, com infringência do contrato social;

- a obrigação tributária com relação à qual surgirá a responsabilidade do sócio-gerente será resultado, consequência, de atos praticados naquelas circunstâncias qualificadas; tais atos serão, portanto, causa, condição e pressuposto do surgimento da obrigação tributária;

- no caso do Impugnante Paulo Acácio Cortes Almeida, cuja responsabilidade foi atribuída pelo simples fato de o mesmo, mediante procuração que possuía da Autuada, ter assinado uma única Circular 001/2011, constante do Anexo 8 do Auto de Infração, na qual constaram apenas procedimentos para recebimentos de valores de clientes pagos em cheques, não pode caracterizar a sua responsabilização pelas infrações porventura cometidas pelos administradores da empresa;

- a assinatura da Circular 001/2011 se deu em estrito cumprimento dos poderes outorgados pelo sócio-gerente da empresa, ou seja, apenas transmitiu os procedimentos internos a serem seguidos pelos funcionários da Autuada, jamais tendo agido em seu próprio nome, não podendo ser responsabilizado pessoalmente pelos seus atos, a teor do que preceitua o art. 663 do Código Civil;

- todos os atos praticados pelo Impugnante Paulo Acácio foram praticados em estrito cumprimento da ordem expressa do mandante, o que, inclusive, afasta sua responsabilização pessoal pelas infrações porventura praticadas, a teor do disposto no art. 137, inciso I do Código Tributário Nacional, não tendo havido excesso de poder;

- no que se refere ao Impugnante Márcio Roberto Gilabel, embora o mesmo figure como sócio gerente da Autuada, caberia à Fiscalização a comprovação da prática de atos praticados pelo mesmo contrariamente à lei ou ao contrato social, o que não ocorreu no caso dos autos;

- a jurisprudência tem se manifestado, mansa e pacífica, no sentido de que somente quando houver infração comprovada pela Fazenda Pública, bem como violação ao contrato ou excesso de poder, que resultem em nascimento da obrigação tributária é que pode ser executado aquele que praticou tal ato;



- a responsabilização dos Impugnantes dependeria dos seguintes pressupostos: a) que os mesmos figurassem como mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes e representantes da Autuada; b) que tivesse havido, de sua parte, ato contrário à lei ou ao contrato social; c) que tal ato houvesse sido comprovado pela autoridade administrativa;

- como nada disto ocorreu, o Auto de Infração lavrado é nulo;

- a Fiscalização não consegue comprovar, extreme de dúvida, o que é necessário para se imputar responsabilidade tributária, em face dos princípios da legalidade estrita e do *in dubio pro contribuinte*, consagrados pelo Código Tributário Nacional, que os Impugnantes seriam de fato beneficiários de qualquer das quantias que porventura foram deixadas de serem recolhidas ao Fisco Estadual.

Ao final, requerem a procedência da impugnação para que sejam excluídos do processo tributário administrativo, na medida em que não possui responsabilidade tributária, tal como prescrito em lei.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 671/695, refuta as alegações das peças de defesa, sinteticamente, aos seguintes argumentos:

- inobstante a argumentação jurídica da Autuada, alheia à esfera administrativa, é oportuno tecer alguns comentários;

- quanto à questão da inviolabilidade domiciliar, como bem destaca o próprio Defendente na fl. 472/473, por regra do inciso XI, do art. 5º da Constituição Federal de 1988, *“a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial.”* ;

- o dispositivo traz literalmente a ressalva no que tange à exceção, ou seja, durante o dia poder-se-á adentrar no recinto em tese, quando devidamente amparado por determinação judicial;

- a ação fiscal na busca e apreensão se ateve ao mandado judicial que se reporta à decisão do juiz;

- nem sempre o juiz, ao atender uma representação do Ministério Público, tem a exata noção das características do objeto buscado para delimitá-lo com precisão ímpar, pois tanto podem ser somente indícios, como também provas materiais tais como aquelas apreendidas, quer sejam a documentação fiscal, contábil e/ou extrafiscal, além de equipamentos eletrônicos e correspondentes arquivos;

- assim, o mandado de busca e apreensão é medida cautelar antecipatória para garantir a subsistência da prova, do resultado útil da investigação proposta, e não juízo de certeza de culpabilidade;

- não se pode inteligentemente visualizar, nesse momento cautelar, a precisa individualização de empresas, que nada têm a ver umas com as outras como argumenta a defesa, operando em um local único, onde, observa-se, sequer existir um contabilista profissional, mas estranhamente são também administradas por pessoas alheias a seu

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quadro societário, mediante procurações concessivas de amplos poderes gerenciais configurando um grupo econômico não declarado ao Fisco;

- o juiz fez constar de sua decisão o acolhimento integral do pronunciamento do Ministério Público, destacando a sua adoção como razão e/ou motivação decisória;

- já na própria decisão judicial consta a autorização perquirida para, além da própria busca e apreensão, a realização de posterior análise e auditoria pelo Fisco estadual, ao qual restou impositiva a condição de depositário de todos os documentos apreendidos;

- o excesso de zelo do Fisco ao requerer autorização de uso compartilhado dos documentos e arquivos apreendidos, caracterizado por meio de ofício que foi objetivamente tratado pelo Ministério Público, não contamina, mas apenas fortalece e traz à tona a licitude do procedimento fiscal;

- ainda que assim não fosse, por meio da leitura atenta do relatório do Auto de Infração, nota-se que o Fisco se baseou também em equipamentos e documentos extrafiscais apreendidos em 17 de fevereiro de 2011 no estabelecimento do contribuinte, operação documentada pelos Autos de Apreensão e Depósito de fls. 62/63, o que foi mencionado no Relatório Fiscal, nas fls. 12/13;

- em relação à primeira apreensão não se insurgiu a Defesa, sequer adentrando na seara do Emissor de Cupom Fiscal que fraudara, de modo a possibilitar-lhe a emissão de cupons falsos, pois não gravados na memória do equipamento e, por consequência, não levados à tributação;

- a infração está caracterizada, corretamente capitulada e exigida nos autos, restrita à multa isolada somente porque os arquivos pertinentes retratavam um pequeno período, sendo insuficientes a demonstrar toda a sonegação praticada;

- cita os arts. 119 do RPTA, 194 e 195 do Código Tributário Nacional e 42, § 1º da Lei n.º 6.763/75;

- configura-se inteiramente descabido falar-se em prova ilícita, em vícios no procedimento de busca, na sentença e/ou no próprio mandado judicial, pois, mesmo que se pudesse legalmente admiti-lo, o trabalho conta com as efetivas informações da primeira busca, contra a qual nenhuma mácula se opôs.

- a planilha intitulada “Fechamento de Vendas” é prova direta da omissão das vendas realizadas na medida em que espelha o faturamento real da empresa;

- além disso, as anotações relativas ao exercício de 2007 na agenda do sócio administrador, Sr. Márcio Roberto Gilabel atestam a efetividade das vendas reais;

- analisando o movimento do dia 02 de julho de 2012, verifica-se constar a listagem das vendas nos valores nominais a cada vendedor, o valor bruto, descontos e líquido;

- a referida relação de vendas documenta, então, o fato jurídico tributário para o qual antecede a norma obrigacional apta a produzir o dever de pagar o tributo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Fisco, na forma do Anexo 5, cotejando o comprovado valor real das vendas com os valores declarados nos termos das DAPIs Simples (fls. 235/270) e DAPI 1 (fls. 271/288), apurou o total das saídas desacobertas praticadas pela Autuada;

- como o ramo de atividade do Contribuinte é o comércio varejista de produtos cosméticos, perfumaria e higiene pessoal, abrange mercadorias sujeitas à tributação normal e com substituição tributária devida por ocasião das entradas, o Fisco elaborou as planilhas de fls. 16/18, a partir das informações constantes nas DAPIs entregues pela própria Autuada, de modo a determinar o percentual das operações sujeitas ou não à substituição tributária;

- a DAMEF – Declaração Anual do Movimento Econômico e Fiscal, referente ao exercício 2007 (fls. 230/234), embasou o Fisco no que tange à informação do CMV – Custo das Mercadorias Vendidas, posto considerado exatamente seu valor, conduzindo ao percentual médio de agregação resultante da divisão do valor total das vendas declaradas pelo CMV;

- a partir daí, considerando que a maioria das entradas são de mercadorias sujeitas à substituição tributária, o Fisco se valeu da presunção lógica, de que se as mercadorias saíram sem documentos fiscais é porque entraram sem a correspondente documentação;

- pelas saídas desacobertas sujeitas à substituição tributária, o Fisco exige somente a multa isolada e, para aquelas sujeitas à tributação normal, foi exigido o ICMS normal calculado pela alíquota média, acrescido da multa de revalidação e da multa isolada;

- a multa isolada correspondente a 15.000 (quinze mil) UFEMGs em função do uso de equipamento emissor de cupom fiscal adulterado, conforme inúmeros probantes nos autos, nos moldes do art. 54, inciso XXV c/c o art. 53, inciso I da Lei n.º 6.763/75, foi exigida no presente Auto de Infração;

- a motivação é a justificativa que se dá para o lançamento tributário em si mesmo, de modo que ela integra a própria formalização, consistindo na devida descrição dos fatos que se subsumem à norma indicada, fundamentadora e/ou embasadora do ato administrativo, conseqüente da constatação de falta do pagamento que autoriza a exigência de ofício do tributo;

- todos os elementos listados no art. 89 do RPTA como necessários ao Auto de Infração nele estão contidos;

- como se tem documentado nos autos, a Autuada dolosamente se valia de equipamento emissor de cupom fiscal adulterado para omitir operações de saída que realizava, já que as mesmas não eram gravadas na memória do ECF;

- no que tange à alegada questão da desconsideração da escrituração é oportuno mencionar o art. 205, *caput* c/c parágrafo único, da Lei n.º 6.763/75, aplicável ao caso conforme regra do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional;

- a contabilidade de uma empresa que omite operações de saídas mediante adulteração de hardware, de modo a permitir a emissão de cupons falsos, sem gravação das operações nas memórias eletrônicas, é confiável? Pode e deve ser levada em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consideração pelo Fisco, a ponto de, inobservada, causar nulidades num lançamento de ofício? É indubitável que não, porque ela mesma, de per si, já se desclassifica, posto alheia às regras e aos rígidos princípios que norteiam os atos contábeis;

- evidentemente, uma contabilidade desse estilo não cumpre seu papel institucional, caracterizando atos forjados direcionados à supressão dos tributos devidos, tão necessários ao cumprimento da missão estatal, cujo objeto é coletivo e, portanto, é dotado de primazia sobre os interesses privados;

- cabe considerar os princípios da indisponibilidade do interesse público, da supremacia do interesse público e da finalidade pública;

- cita o art. 142 do Código Tributário Nacional;

- contrariando a tese da Autuada, a presunção desenvolvida pela Fiscalização encontra-se coerente com as informações fiscais por ela apresentadas, pois, além do art. 148 do Código Tributário Nacional, é fato que a ação emerge de presunção fiscal legalmente prevista, em face do art. 51 da Lei n.º 6.763/75;

- a prova de que não houve o pagamento é justamente a ausência da correspondente comprovação. Não há, seguramente, como se identificar um pagamento de ICMS/ST referente a mercadorias cujas operações se deram sem documentos fiscais, sem qualquer registro, à revelia do Fisco;

- a Defesa alega que bastaria uma simples conciliação bancária com os supostos faturamentos extrafiscais para se chegar a uma conclusão correta a respeito da base de cálculo do ICMS, mas esta teoria é carente de qualquer finalidade fiscal, pois conforme a relação colacionada no item 7 do Anexo 8, extraída do arquivo eletrônico apreendido, a Autuada mantinha contas bancárias à revelia do Fisco, ou seja, não eram regularmente contabilizadas;

- a fiscalização do imposto é competência da SEF e será exercida sobre todas as pessoas físicas ou jurídicas, inscritas ou não como contribuintes, que pratiquem operações ou prestações sujeitas ao imposto, pelos Auditores Fiscais da Receita Estadual, conforme disposto nos arts. 188 e 189, Parte Geral do RICMS/02;

- em se tratando de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas, como devidamente comprovado nos autos, de nada adiantaria a contagem física de mercadorias no estabelecimento, pois os estoques iniciais, juntamente com as entradas e as saídas declaradas, estariam viciados e/ou adulterados, resultando possivelmente em quantias díspares das efetivamente trabalhadas. Não se pode perder de vista que a Autuada exercia inúmeros e detalhados controles extrafiscais para ludibriar o Fisco, motivo da existência das planilhas “Fechamento Fiscal”, para as operações declaradas, e “Fechamento Vendas”, para a movimentação real;

- não há, na impugnação, alegação suficiente de quaisquer falhas que ensejem a invalidade do trabalho fiscal;

- o art. 148 do Código Tributário Nacional autoriza literalmente o uso de arbitramento, que nada mais é do que uma modalidade presuntiva, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo Sujeito Passivo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o art. 6º da Lei Complementar n.º 87/96, citado pela Defesa, abrange situações hipotéticas em condições de normalidade, nas quais os documentos são regularmente emitidos, as operações são documentadas e as exigências da legislação tributária são atendidas pelos envolvidos, enquanto o art. 5º da mesma lei complementar, outorga à lei ordinária a competência para 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. É o caso dos autos;

- a redação do § 18 do art. 22 da Lei n.º 6.763/75 é totalmente condizente com a outorga consagrada no art. 5º da Lei Complementar n.º 87/96, não se estabelecendo qualquer excesso ou anomalia constitucional;

- no que pertine ao imputado caráter confiscatório das multas, cabe considerar que a vedação disposta no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988, diz respeito ao tributo em si, e não às penalidades;

- a quantificação da penalização imposta pelo legislador ordinário, conforme gravado na lei própria, observados os princípios legislativos, foi eleita considerando-se a conduta ilícita do responsável pelo ato transgressor dentro dos limites do Direito Administrativo;

- aquelas que decorrem de procedimentos dolosos, constam da seara penal-tributária e são objeto, desde dezembro de 1990, da Lei n.º 8.137/90;

- considerando que os percentuais estipulados às penalidades mostram-se adequados ao objetivo de coibir a ilicitude, controlar e assegurar o pagamento do tributo pelo Sujeito Passivo, improcede tratar-se de caráter confiscatório;

- discussões administrativas quanto à confiscatoriedade da sanção encontram óbice no art. 110, inciso I do RPTA;

- no que tange aos Coobrigados, é fundamental ressaltar a ocorrência que, por regra dos arts. 137, inciso I c/c 135, inciso III do Código Tributário Nacional, em face do caso, faz com que responda pessoalmente pela integralidade da dívida, isto é, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias e pelas infrações conceituadas por lei como crimes;

- a inclusão tem respaldo, ainda, no inciso XII e § 2º, incisos I e II do art. 21 da Lei n.º 6.763/75;

- cita o Acórdão n.º 3.810/12/CE deste Conselho;

- além de deter a condição de sócio administrador, o Sr. Márcio era o proprietário de todos os equipamentos de informática apreendidos, de onde foram extraídos os arquivos magnéticos e, de acordo com o contrato de locação, é o principal responsável pela locação das salas de uso estritamente comercial onde era desenvolvida a atividade administrativa conducente à omissão dos valores aos cofres públicos, e guarda de toda a documentação paralela consubstanciadora do ilícito;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quanto ao Coobrigado Paulo Acácio Cortes Almeida, inobstante não integre formalmente o quadro societário da Autuada, detém procuração que lhe outorga poderes especiais e amplos para representá-la e geri-la;

- o documento listado no item 5 do Anexo 8, consistente na "Circular 001/2011", é suficiente a configurar atos de gestão pelo procurador, haja vista seus itens 2 e 4, onde se consignou a orientação vertida para todos os estabelecimentos do grupo econômico-empresarial listado nas fls. 192/194: "*Novos clientes somente com a autorização do Paulo Acácio*" e "*Valores recebidos de boletos, enviar aos cuidados de Paulo Acácio*";

- em complemento, analisando os controles que instruem o "Movimento de Caixa", objeto do Anexo 7, verifica-se que sistematicamente eram repassados valores ao Sr. Paulo Acácio, com a correspondente anotação "*transferência cheques p/ Paulo*";

- cita o art. 136 do Código Tributário Nacional e o Acórdão n.º 3.708/11/CE;

- no caso em lide, configura-se a legitimidade da responsabilidade tributária solidária atribuída ao Procurador, Paulo Acácio Cortes Almeida, cujos atos de gestão e de concentração do controle de recebimentos de cheques de todo o grupo econômico, documentados mediante os papéis extrafiscais de "Movimento de Caixa" e anexos, além da "Circular 001/2011", restaram plenamente evidenciados;

- as exigências fiscais gozam de ampla legalidade, atendo-se aos estritos limites da previsibilidade normativa vigente;

- não é possível a aplicação do permissivo legal previsto no § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75;

- não se atinge enumerar qualquer ato administrativo que transborde dos limites propostos aos princípios da proporcionalidade, compatibilidade entre fins e meios, e da razoabilidade, espelho de um direito justo, em função da atividade fiscal vinculada, totalmente atrelada às normas tributárias vigentes. Muito menos se ousa indicar atos até então exercidos, que sejam contrários a uma administração honesta e de boa-fé, noção primordial do Princípio da Moralidade.

Ao final, cita acórdãos deste Conselho de Contribuintes e pede a procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento, o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais:

1 - utilização de equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF marca ZPM, Modelo 2EFC LOGGER, número de fabricação ZP030816192, com adulteração do hardware, de modo a permitir a emissão de cupons fiscais falsos, sem gravação das operações nas memórias eletrônicas, configurando uso em desacordo com a legislação tributária. A infração foi apurada no decorrer do exercício de 2011, de acordo com Autos de Apreensão e relatórios técnicos. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXV, c/c art. 53, inciso I, ambos da Lei n.º 6.763/75;

2 - saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, no período de janeiro a dezembro de 2007, apuradas mediante confronto das planilhas demonstrativas da movimentação real com aquela declarada ao Fisco pelo Contribuinte, cujas operações apresentam as seguintes situações:

2.1 - sujeitas à tributação normal do ICMS, implicando na falta de recolhimento do imposto, conforme demonstrado no Anexo 1-A (fl. 16). Exigência do ICMS e das multas de revalidação e isolada, conforme demonstrado no Anexo 2-A (fl. 17);

2.2 - sujeitas ao regime de substituição tributária, de acordo com demonstração no Anexo 1-A (fl. 16), com ICMS/ST devido pelas entradas correspondentes. Exigência de multa isolada, conforme demonstrado no Anexo 2-A (fl. 17);

3 - entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2007, cujas operações apresentam as seguintes situações:

3.1 - sujeitas à tributação normal do ICMS, conforme demonstrado no Anexo 1-A (fl. 16). Exigência da multa isolada, conforme demonstrado no Anexo 2-A (fl. 17);

3.2 - sujeitas ao regime de substituição tributária, implicando em falta de recolhimento do imposto, conforme demonstrado no Anexo 1-A (fl. 16). Exigência do ICMS/ST apurado, acrescido das multas de revalidação e isolada de 40%, conforme demonstrando no Anexo 2-A (fl. 17).

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isoladas, previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, § 2º, item 3, e, 55, inciso II e § 2º, e, 54, inciso XXV.

#### **Das Preliminares**

A Impugnante clama pela nulidade do feito afirmando que os documentos probatórios apreendidos em 07 de agosto de 2012 seriam meios de prova ilícitos, posto que obtidos mediante mandado judicial genérico, que não observa os requisitos dos arts. 240 e 243 do Código de Processo Penal e baseado em decisão judicial carente de fundamentação.

Inicialmente, cumpre destacar que o mandado que a Impugnante diz ilegal, não está em discussão nesta esfera administrativa e, quaisquer questões sobre esta matéria apenas devem ser discutidas no âmbito do processo judicial do qual o mesmo é proveniente.

Destaca também a Impugnante, a questão da inviolabilidade domiciliar constitucionalmente prevista. Realmente a inviolabilidade de domicílio é, ao mesmo tempo, direito e garantia fundamental, como bem destaca a própria Impugnante nas fls. 472/473, por regra do inciso XI do art. 5º da Constituição Federal de 1988, “*a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial.*”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, como visto em seu próprio texto, o dispositivo apresenta uma ressalva expressa à inviolabilidade: a entrada no domicílio ocorrida durante o dia, quando devidamente amparada por determinação judicial.

Repita-se, pela importância, que o procedimento de busca e apreensão questionado pela Impugnante foi empreendido de acordo com autorização judicial, da qual consta cópia às fls. 103/104, razão pela qual não há que se falar em ilegalidade ou nulidade deste procedimento.

Assim, resta prejudicado o argumento de defesa quanto a ilegitimidade dos documentos probatórios constantes dos autos.

No que se refere ao questionamento da Impugnante de que o Fisco não estaria autorizado a auditar os dados e documentos apreendidos, é oportuno frisar que já na própria decisão judicial consta expressamente tal autorização (fl. 104), a saber:

O mandado deverá ser cumprido por dois oficiais de justiça, em companhia de auditores fiscais da Receita estadual, agentes da PMMG, impondo-se à Receita Estadual, na pessoa do Delegado Fiscal Lázaro Gonçalves de Araújo, permanecer como depositário da documentação e informações recolhidas para posterior análise, auditoria e elaboração de termo circunstanciado.

Pelo texto acima transcrito é possível verificar que, mais do que autorizado pelo Poder Judiciário, estava o Fisco obrigado pela decisão judicial a auditar os documentos apreendidos.

Assim, ao contrário do alegado pela Defendente, além da própria busca e apreensão, a medida judicial alcança também a realização de posterior análise e auditoria pelo Fisco Estadual, ao qual restou impositiva a condição de depositário de todos os documentos apreendidos.

Portanto, o zelo do Fisco ao requerer autorização de uso compartilhado dos documentos e arquivos apreendidos, conforme o ofício de fl. 105 e a resposta do Ministério Público por meio do ofício de fl. 102, não configura qualquer nulidade. Ao contrário, o pedido do Fisco demonstra o esforço no sentido de garantir a licitude do procedimento que resultou no presente Auto de Infração.

A Auditoria Fiscal de documentos do contribuinte e o consequente lançamento do crédito tributário são atividades precípua do Fisco, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, a saber:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ademais, é muito claro o mandamento contido no art. 195 do Código Tributário Nacional, ao dispor que *“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”*.

Mais autorizativa ainda, posto que devidamente outorgada pelo art. 194 desse mesmo Código Tributário Nacional, é a Lei n.º 6.763/75 no seu § 1º do art. 42, ao estabelecer que *“mediante recibo poderão ser apreendidos, quando constituam provas de infração à legislação tributária, os documentos e objetos de que tratam os incisos I, II e III do art. 50”*.

Pelo exposto, não é possível acatar a arguição impugnatória de existência de provas ilícitas por vícios no procedimento de busca, na sentença e/ou no próprio mandado judicial, não havendo que se falar em ocorrência de nulidade do feito.

Deve ser ressaltado, ainda, 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 (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

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;

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....

Pela leitura dos dispositivos normativos acima transcritos, e o confronto das regras neles dispostas com os fatos e fundamentos que nortearam a lavratura do presente Auto de Infração, 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 e dos Coobrigados 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.

O relatório do Auto de Infração, complementado que foi pelo Relatório Fiscal e demais demonstrativos explicativos do lançamento regularmente enviados ao Contribuinte, identificam plenamente todos os requisitos do ato administrativo previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional. São eles: o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais que foram infringidos e as respectivas penalidades cabíveis.

Ademais, a Impugnante, regularmente intimada, compareceu aos autos e rebateu as acusações de forma ampla e irrestrita.

Portanto, não se extrai da peça de impugnação, seja de forma alegada ou mesmo comprovada, quaisquer vícios que ensejem a invalidade do trabalho fiscal.

Deste modo, como não restou configurado nos autos qualquer cerceamento ao direito de defesa seja da Impugnante/Autuada, seja dos Coobrigados, que o exerceram plenamente, de acordo com os ditames constitucionais e nos termos da legislação tributária mineira, passa-se a análise do mérito das exigências.

### **Do Mérito**

No caso em tela, a questão da sujeição passiva questionada pelos Coobrigados que pedem sua exclusão da lide, está intrinsecamente ligada ao mérito das exigências pois, é justamente a análise das provas dos autos, que levam à certeza de que está correta a composição da sujeição passiva do Auto de Infração, e devem ser mantidos os Srs. Paulo Acácio Cortes Almeida e Márcio Roberto Gilabel no polo passivo.

Assim, a motivação desta decisão para manutenção dos Coobrigados encontra-se a seguir unificada com a análise do mérito das exigências.

No que tange aos Coobrigados, primeiramente, é fundamental ressaltar a condição de sócio administrador da Impugnante do Sr. Márcio Roberto Gilabel (fl. 65).

De acordo com os arts. 135, inciso III e 137, inciso I do Código Tributário Nacional, nas infrações conceituadas por lei como crime, situação ocorrente no presente PTA, a responsabilidade pode ser inclusive atribuída de forma pessoal ao agente (administrador/gerente) que lhe der causa por agir além do mandato ou do contrato social, a saber:

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

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

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

.....  
Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

.....  
Não bastassem as disposições do Código Tributário Nacional, a inclusão dos Coobrigados no polo passivo da autuação ainda encontra respaldo no art. 21, inciso XII e § 2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75, que dispõem:

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.

.....  
§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infrações de lei, contrato social ou estatuto:

I - o mandatário, o preposto e o empregado:

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirigiu ou dirige, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

.....  
Importante observar que, além de deter a condição de sócio administrador, o Sr. Márcio é o proprietário de todos os equipamentos de informática apreendidos (fl. 166), dos quais foram extraídos os arquivos magnéticos que comprovaram as fraudes, os quais foram utilizados à exaustão no presente feito.

Além disso, de acordo com a cláusula décima segunda (fl. 184) do contrato de locação de fls. 179/186, o Sr. Márcio é o principal responsável pela locação das salas de uso estritamente comercial nas quais era desenvolvida a atividade administrativa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conducente à omissão dos valores tributários indevidos suprimidos dos cofres públicos, salas estas que guardavam a documentação paralela comprovadora dos ilícitos tributários utilizada como prova nos autos.

Atenção ainda mais especial merecem as anotações nas agendas 2007 e 2008 apreendidas (fls. 167/178), de uso do Sr. Márcio, as quais reafirmam os atos de controle por ele exercidos sobre a atividade comercial da Impugnante, na medida em que controlava os valores de seu faturamento mensal.

Quanto ao Coobrigado Paulo Acácio Cortes Almeida, inobstante não integre formalmente o quadro societário da Defendente, detém procuração que lhe outorga poderes especiais e amplos para representá-la e geri-la (fl. 197/198).

O documento listado no item “5” do Anexo 8 (fl. 165), consistente na “Circular 001/2011” (fls. 189/191), configura claramente atos de gestão praticados pelo procurador. Os itens “2” e “4” contidos nas fls. 189/190, não deixam dúvida a respeito dos amplos poderes de gestão do Sr. Paulo Acácio, pois contém expressa orientação vertida para todos os estabelecimentos do grupo econômico-empresarial listado nas fls. 192/194, no seguinte sentido: “*Novos clientes somente com a autorização do Paulo Acácio*” e “*Valores recebidos de boletos, enviar aos cuidados de Paulo Acácio*”.

Quem assina a Circular 001/2011 é o Coobrigado eleito ao polo passivo, Paulo Acácio (fl. 191), configurando de modo irrefutável o seu comando gerencial de todo o grupo empresarial envolvido nas fraudes, inclusive sobre a Impugnante.

Em complemento, analisando-se os controles que instruem o “Movimento de Caixa”, objeto do Anexo 7 (fls. 289/462), tem-se que sistematicamente eram repassados valores ao Sr. Paulo Acácio, com a correspondente anotação “transferência cheques p/ Paulo” e/ou “transferência Pagamento Cartão Cristal para Paulo”, conforme documentos de fls. 294, 299, 310, 316, 337, 344, 363, 368, 374, 380, 385, 391, 401, 402, 409, 414, 415, 421, 430, 436, 437, 441, 448, 456 e 462. Portanto, incumbia a ele todos os controles pertinentes a cheques recebidos pela Impugnante, aí considerados tanto os pertinentes à movimentação declarada, quanto àqueles referentes às parcelas omitidas do Fisco, característica de inconfundível ato de gestão da atividade.

Destaque-se aqui que este Conselho de Contribuintes já decidiu matéria semelhante conforme Acórdão n.º 3.708/11/CE.

No caso em lide, em face de todo o acima exposto, configura-se a legitimidade das responsabilidades tributárias solidárias atribuídas tanto ao sócio administrador da Autuada, Márcio Roberto Gilabel, quanto ao procurador, Paulo Acácio Cortes Almeida, em face dos atos de gestão por eles praticados.

Quanto ao mérito propriamente dito, a Impugnante afirma que o lançamento lastreia-se exclusivamente em arbitramento fiscal alicerçado em meros indícios de omissão de faturamento, sendo que o arbitramento só poderia ser utilizado nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional. Aduz que para que um arbitramento seja válido, é necessário que o Fisco apresente a motivação e/ou a fundamentação do ato de arbitrar.

As planilhas intituladas “Fechamento de Vendas” e “Fechamento Fiscal”, gravadas no CD-R de fl. 463, demonstram de forma irrefutável a existência de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. A primeira planilha foi retirada dos computadores apreendidos na operação “*by pass*” e a segunda contém os dados das DAPIs informados pela Contribuinte. A comparação entre elas demonstra que os valores declarados ao Fisco são notoriamente inferiores aos valores reais das vendas, restando comprovada a omissão de vendas efetivamente ocorridas.

Apesar de o presente feito referir-se somente ao exercício de 2007, ambas as planilhas contém os valores referentes aos exercícios de 2005 a 2010, sendo que a planilha “Fechamento Fiscal” traz ainda os valores declarados ao Fisco nos exercícios de 2011 e 2012 (até junho).

O confronto da planilha “Fechamento de Vendas” *versus* a planilha “Fechamento Fiscal” permite encontrar os valores das saídas desacobertas de documentação fiscal para o período autuado (exercício de 2007).

Para não deixar dúvidas, as anotações relativas ao exercício de 2007 constantes da agenda do sócio administrador, Sr. Márcio Roberto Gilabel (fls. 167/178), atestam indubitavelmente que a planilha “Fechamento Vendas” refere-se a vendas que efetivamente ocorreram. Veja que aqui se encontra uma das razões pela qual o Sr. Márcio Roberto Gilabel deve ser mantido no polo passivo, pois por estas anotações verifica-se sua estrita relação com a empresa e com os atos que levarão ao não recolhimento do tributo devido ao Estado.

A fl. 172 apresenta uma coluna identificada com o termo “Realizado”.

Na forma do Anexo 5 (fl. 21), comparando o valor real das vendas, retirado dos documentos extrafiscais apreendidos, com os valores declarados pela Impugnante nas suas DAPIs Simples (fls. 235/270) e DAPIs Modelo 1 (fls. 271/288), que o Fisco apurou o total das saídas desacobertas de documentação fiscal, objeto da presente autuação.

O ramo de atividade da Impugnante, que é o comércio varejista de produtos cosméticos, perfumaria e higiene pessoal, abrange mercadorias sujeitas à tributação normal e à substituição tributária devida por ocasião das entradas, razão pela qual se fez necessário encontrar um critério de “rateio” das saídas desacobertas constatadas entre: a) operações sujeitas à substituição tributária (ST) e b) operações não sujeitas à substituição tributária.

Por este motivo, o Fisco elaborou as planilhas de fls. 16/18 a partir das informações constantes nas DAPIs entregues pela Defendente, de modo a determinar, com base nas entradas regularmente escrituradas, o percentual de operações sujeitas ou não à substituição tributária.

No exercício de 2007, os percentuais obtidos foram de 11,08% (onze inteiros e oito centésimos por cento) de entradas sujeitas à tributação normal e 83,32% (oitenta e três inteiros e trinta e dois décimos por cento) de entradas sujeitas à substituição tributária. A diferença de 3,60% (três inteiros e seis décimos por cento) se refere a operações de entrada não tributadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como o tratamento tributário das mercadorias não se altera entre sua entrada e sua saída do estabelecimento, tais percentuais encontrados nas entradas acobertadas (escrituração do contribuinte) foram aplicados nas saídas desacobertadas de documentação fiscal da seguinte forma:

- a) saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, correspondentes a 83,32% (oitenta e três inteiros e trinta e dois décimos por cento) das operações de saída;
- b) saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal, correspondentes a 11,08% (onze inteiros e oito centésimos por cento) das operações de saída.

As informações encontram-se detalhadas na planilha de fl. 14.

Os números e os percentuais, extraídos da escrituração fiscal e contábil da Impugnante, demonstram de forma cristalina que as mercadorias saíram desacobertadas porque deram entrada no estabelecimento também desacobertadas. As entradas escrituradas não suportam o volume total das saídas contabilizadas e aquelas apuradas pelo Fisco, indicando que realmente as mercadorias objeto do lançamento entraram e saíram do estabelecimento desacobertadas de documentos fiscais.

Esta análise justifica as omissões quanto às saídas de mercadorias do estabelecimento, uma vez que em 83,32% (oitenta e três inteiros e trinta e dois décimos por cento) não haveria destaque do imposto, já retido na entrada ou em operações anteriores por substituição tributária, caso todas as aquisições estivessem regularmente acobertadas.

Para chegar ao valor das entradas desacobertadas, o Fisco se valeu de contabilidade reversa: partiu do valor das saídas desacobertadas (conforme documentos extrafiscais), retirou o percentual de agregação média da Impugnante em suas operações e chegou ao valor das entradas desacobertadas.

No que tange ao cálculo do ICMS e multas devidos nas operações realizadas sem documento fiscal, envolvendo mercadorias sujeitas à substituição tributária, o Fisco partiu do valor das saídas desacobertadas para, de forma reversa, chegar ao valor das entradas desacobertadas.

Quanto às saídas desacobertadas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária, o Fisco apurou a alíquota média das entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS normal. O cálculo realizado encontra-se demonstrado no Anexo 6 de fl. 22 e considerou os dados informados pela Defendente nas DAPIs “Simples” e “Modelo 1”. Desta forma, chegou-se a uma alíquota média, a qual foi aplicada nas saídas desacobertadas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária.

Além disso, em razão da já citada adulteração do hardware do equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, o Fisco aplicou a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXV da Lei n.º 6.763/75.

No que tange a afirmação da Impugnante de que o Fisco se absteve de motivar o lançamento, a realidade dos autos mostra-se diversa: todos os elementos listados no já transcrito art. 89 do RPTA como necessários à validade do Auto de Infração, nele estão contidos. Não bastasse o próprio relatório do Auto de Infração (fls.

02/03), toda a motivação do lançamento, as correspondentes normas infringidas e penalidades aplicadas constam do Relatório Fiscal de fls. 08/15.

Conforme demonstrado nos autos, a Impugnante se valia de equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF adulterado para omitir operações de saída de mercadorias realizadas, deixando de gravá-las na memória eletrônica do aparelho.

Independentemente da existência, comprovada nos autos, de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas em montantes vultosos, a simples adulteração do equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF já é suficiente para macular as declarações apresentadas pela Impugnante, desmerecendo-as de fé e, por consequência, autorizando o arbitramento fiscal, nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

No que tange à alegação constante da impugnação de que o Fisco não desconsiderou sua escrituração, oportuno transcrever o art. 205, “*caput*” e parágrafo único da Lei n.º 6.763/75, cuja vigência data de 1º de janeiro de 2012, por alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 e que é aplicável ao caso conforme regra do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, a saber:

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

Segundo a norma transcrita, a desconsideração de atos ou negócios jurídicos somente se aplica em relação a negócios jurídicos válidos, mas praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária. Os negócios jurídicos praticados com dolo, fraude ou simulação, em face de sua invalidade, não demandam atuação do Fisco para sua desconsideração, bastando a adoção de um procedimento distinto, que é o lançamento de ofício.

Por força do princípio da indisponibilidade do interesse público, são imperativas a vinculação e a obrigatoriedade da atividade administrativa do lançamento,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consoante o art. 142 do Código Tributário Nacional, sob pena de responsabilidade funcional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, verificada a ocorrência do fato gerador, cabe ao Fisco determinar os elementos do art. 142 do Código Tributário Nacional e, se for o caso, aplicar a penalidade cabível. Se de um lado o administrador público não pode dispor do bem público, por outro a autoridade administrativa competente, verificada a transgressão da norma, não pode se omitir de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Ao contrário do alegado, a utilização de presunção pelo Fisco na situação dos autos, em que restou provada a ação da Impugnante no sentido de ocultar a ocorrência de fatos geradores com conseqüente supressão de tributo devido, encontra pleno respaldo na legislação, mormente no art. 51 da Lei n.º 6.763/75 que prevê as hipóteses em que poderá o Fisco se utilizar de arbitragem:

Art. 51. O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

I - o contribuinte não exhibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - ficar comprovado que os lançamentos nos livros e/ou nos documentos fiscais não refletem o valor das operações ou das prestações;

III - a operação ou a prestação se realizar sem emissão de documento fiscal;

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documentário fiscal relativo a operações ou prestações que promove ou que é responsável pelo pagamento do imposto.

V - ocorrer a falta de seqüência do número de ordem de operação de saída ou de prestação realizada, em cupom fiscal, relativamente aos números que faltarem;

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé a declaração, o esclarecimento prestado ou o documento expedido



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

A presunção no direito tributário é aceita, já tendo sido inclusive acolhida anteriormente neste órgão julgador administrativo, conforme Acórdãos n.ºs 19.846/10/3ª e 20.036/11/3ª.

Mostra-se, pois, plenamente admissível na seara tributária o uso da prova indireta, consistente em indício e presunção, especialmente quando ocorre a saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal com consequente ausência de recolhimento de ICMS.

É pacífico o entendimento de que o ônus da prova cabe a quem acusa. Todavia, diante de uma presunção legal, este ônus se inverte contra o contribuinte, inclusive por ser ele o detentor de toda a documentação fiscal.

No caso em tela, apesar das oportunidades para apresentação das provas, com ampla garantia ao direito de defesa, a Defendente não apresentou documentação de natureza fiscal capaz de desconstituir os dados e provas constantes do Auto de Infração.

Em face de todo o exposto, improcede a reclamação da Impugnante a respeito da utilização de presunção pelo Fisco, tratando-se de procedimento técnico idôneo e previsto em lei.

A Defendente assevera não existir, em nenhuma parte do Relatório Fiscal e nem nos documentos anexados aos autos, qualquer indício ou comprovação de que não houve o pagamento do ICMS/ST relativo às supostas mercadorias adquiridas sem documentos fiscais e não escrituradas.

O que delineia que não houve o pagamento é justamente a ausência da correspondente comprovação quando da Defesa. Caso tais pagamentos existissem, bastaria apresentá-los no momento da impugnação e estes seriam acatados.

Sem a apresentação de provas pela própria Impugnante, não há no âmbito do processo administrativo, seguramente, como se identificar um pagamento de ICMS/ST referente a mercadorias cujas operações se deram sem documentos fiscais, sem qualquer registro.

A Impugnante não apresentou qualquer documento que comprovasse o recolhimento de tal tributo e nem de qualquer outro que não aquele referente à parcela das saídas de mercadorias que se davam com emissão regular de documentos fiscais, o que afasta a validade de suas alegações a respeito da falta de prova do não recolhimento do ICMS/ST.

A Impugnante alega ainda, que bastaria uma simples conciliação bancária com os supostos faturamentos extrafiscais para se chegar a uma conclusão correta a respeito da base de cálculo do ICMS.

Trata-se de procedimento sem qualquer finalidade fiscal, pois, conforme a relação de contas bancárias constantes da fl. 195, extraída do arquivo eletrônico apreendido no endereço indicado na fl. 165, a Impugnante mantinha contas bancárias ocultadas da contabilidade regular.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observando-se tal relação de contas, constata-se que na mesma agência 1538 da Caixa Econômica Federal - CEF, a Impugnante mantinha duas contas correntes, sendo a de nº 205-7 denominada “fiscal” e a de nº 501625-0 intitulada “não fiscal.” No BANCOOB, agência 3778-0, existia a conta corrente nº 4.960-3, também identificada como “não fiscal”, além de contas “fiscais” nos bancos HSBC e Tribanco.

Deste modo, analisando-se o documento de controle interno apreendido, de um total de cinco contas correntes, duas eram camufladas/ocultadas (CEF e BANCOOB) com o intuito de receber depósitos e saques referentes às operações de saída de mercadoria não declaradas ao Fisco, não havendo, assim, qualquer sentido ou finalidade em proceder-se a uma conciliação bancária nesta situação.

No que se refere à alegação de que seria imprescindível o Fisco realizar a contagem física das mercadorias existentes no estoque da empresa, o art. 194 da Parte Geral do RICMS/02, traz, em rol exemplificativo, uma lista de vários procedimentos considerados tecnicamente idôneos para a apuração da exatidão das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo:

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

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

IV - levantamento quantitativo de mercadorias e valores (quantivalor);

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;

VI - aplicação de índices técnicos de produtividade no processo de industrialização ou relacionados com a prestação de serviço;

VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis;

VIII - auditoria fiscal de processo produtivo industrial;

IX - análise da pertinência do itinerário, distância e tempo extraídos da leitura de registrador instantâneo e inalterável de velocidade e tempo (tacógrafo), com a operação ou prestação de serviço constante do respectivo documento fiscal.

.....

Não há no dispositivo, qualquer obrigatoriedade para adoção de ordem de preferência e, se houvesse, realizar-se-ia primeiramente o emprego da análise da escrita

comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários do Autuado, o que de fato se fez. Compete ao Fisco, consoante a conveniência administrativa e o interesse público, a escolha da melhor técnica de forma a não gerar qualquer falha ou invalidade no trabalho fiscal.

Ademais, em se tratando de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas, como devidamente comprovado nos autos, de nada adiantaria a contagem física de mercadorias no estabelecimento, pois os estoques iniciais, juntamente com as entradas e as saídas declaradas, poderiam estar viciados e/ou adulterados, resultando possivelmente em quantias díspares das efetivamente trabalhadas.

A Defendente argumenta que é indevido o uso da presunção em negócios jurídicos com montante superior ao décuplo do salário mínimo vigente, em face das disposições dos arts. 230 c/c 227 do Código Civil Brasileiro, o que denotaria a imprestabilidade do lançamento tributário.

As normas do Código Civil se aplicam, precipuamente, às relações jurídicas de natureza privada, não se prestando a regular as relações de direito público inerentes ao poder de tributação exercido pelo Estado. O Código Tributário Nacional é uma norma complementar à Constituição, prevista no art. 146 deste diploma legal e, como tal, é responsável por definir regras gerais em relação à tributação no Brasil. Dentre os dispositivos legais referentes à forma de se interpretar o Código Tributário Nacional, aqui interessa os arts. 108 e 109, abaixo transcritos:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Somente nos casos de “ausência de disposição expressa”, poderá a autoridade administrativa se utilizar de norma diversa do Código Tributário Nacional, respeitando a ordem sucessiva apresentada. O art. 109 ainda ressalva que os princípios de direito privado não podem ser utilizados para alterar os efeitos tributários de seus institutos.

O art. 148 do Código Tributário Nacional autoriza o uso de arbitramento sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo Sujeito Passivo, o que afasta a existência do requisito da “ausência de disposição expressa”, previsto no “caput” do art. 108 acima transcrito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

À vista da existência de norma específica no próprio Código Tributário Nacional, e considerando-se o princípio da especialidade como mecanismo de solução dos conflitos aparentes de normas, fica inteiramente afastada a aplicação dos mencionados dispositivos do Código Civil ao caso presente.

A Impugnante se embasa na Lei Complementar n.º 87/96 para militar pela exclusão da sua responsabilidade em relação ao ICMS/ST, à vista da atribuição da condição de substituto tributário ao alienante industrial e/ou atacadista. Em razão disso, afirma que o § 18 do art. 22 da Lei n.º 6.763/75, extrapolou os limites de competência instituídos pelo legislador constituinte, ao atribuir a responsabilidade subsidiária ao destinatário varejista nas hipóteses de não pagamento do ICMS/ST pelo remetente, evidenciando ilegalidade e inconstitucionalidade.

Importante ressaltar que o art. 6º da Lei Complementar n.º 87/96, citado pela Impugnante, abrange situações hipotéticas em condições de normalidade, nas quais os documentos são regularmente emitidos, as operações são documentadas e as exigências da legislação tributária são atendidas pelos envolvidos.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Todavia, o art. 5º desta mesma lei complementar outorga à lei ordinária a competência para 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, situação que aflora no presente caso. Observe-se a norma legal:

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.

Ao deixar de exigir a nota fiscal de aquisição das mercadorias sujeitas à substituição tributária, a ser fornecida pelo industrial ou atacadista consoante obrigação listada no art. 16, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, a Impugnante, por meio de sua conduta omissiva, contribuiu para com o não pagamento do imposto pelo substituto tributário.

Art. 16- São obrigações do contribuinte:

.....

VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada.

Observe-se que a redação do § 18 do art. 22 da Lei n.º 6.763/75, é totalmente condizente com a outorga consagrada no art. 5º da Lei Complementar n.º 87/96, não se estabelecendo qualquer excesso ou anomalia constitucional:

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

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, 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.

Por conseguinte, a norma geral disposta na lei complementar, com espeque na Constituição, foi amplamente observada pela legislação infraconstitucional, assinalando sua aptidão para produzir efeitos, pois que dotada de legalidade e constitucionalidade. Assim, mostra-se inadequado o intuito de cancelamento do Auto de Infração baseado em equivocada utilização do art. 230 c/c art. 227 do Código Civil.

Em relação às arguições de defesa relativas às multas, não se verifica aqui 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.

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo, e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração e no Relatório Fiscal.

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

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

Por fim, cumpre destacar que a Impugnante postula a redução (ou cancelamento) da multa isolada, sustentando ser primária, além de reportar-se à previsão legal constata na Lei n.º 6.763/75.

Efetivamente, o legislador estadual concedeu tal prerrogativa ao órgão julgador. Contudo, o fez dentro de determinados parâmetros e desde que respeitados certos requisitos. Uma destas limitações encontra-se exatamente no caso dos autos pois, nos termos do § 5º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75, para aplicação do permissivo a infração não pode ter resultado da prática de dolo ou dela ter resultado falta de pagamento do tributo. Estas duas situações encontram-se nos autos.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de mandato de procuração outorgado pela Autuada para fins de sustentação oral. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, GC Perfumaria Ltda., sustentou oralmente o Dr. Evaristo Ferreira Freire Junior e, pela Fazenda Pública

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

Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e Orias Batista Freitas.

**Sala das Sessões, 14 de maio de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**

T

CC/MIG