

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.979/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000185358-85
Impugnação: 40.010133439-12, 40.010133690-91 (Coob.), 40.010133519-07 (Coob.)
Impugnante: Triângulo Cosméticos Ltda - EPP
IE: 001031914.00-40
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.

MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatado, mediante confronto do faturamento constante em controles extrafiscais, regularmente apreendidos, com receita declarada ao Fisco no mesmo período, que a Autuada promoveu entradas e saídas de mercadorias, sujeitas a tributação normal e à sistemática da substituição tributária, desacobertadas de documentos fiscais. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I da Parte Geral do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS/normal e ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, item 3 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, c/c § 2º, todos da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL - ADULTERAÇÃO DE HARDWARE. Constatado que a Autuada adulterou o *hardware* do equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) de forma a não registrar operações ocorridas na memória eletrônica do aparelho, resultando em omissão de vendas efetivamente ocorridas. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada art. 54, inciso XXV da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Trata-se de imputação fiscal sobre recolhimento a menor do ICMS normal e do ICMS/ST, no período de maio a dezembro de 2007, em face da constatação de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, apurada por meio da análise de documentos extrafiscais físicos e eletrônicos regularmente apreendidos, os quais demonstraram a existência de uma parcela de vendas realizadas sem emissão de documento fiscal.

Foi constatada, também, a utilização de equipamento emissor de cupom fiscal, com adulteração de *hardware*, de modo a permitir a emissão de cupons fiscais falsos, sem gravação das operações nas memórias eletrônicas.

Exigiu-se o ICMS/operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) e 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, item 3, do mesmo artigo, e Multas Isoladas capituladas no art. 55, inciso II, c/c § 2º, e art. 54, inciso XXV, todos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformados, a Autuada, por seu representante legal e os Coobrigados, por procurador, regularmente constituído, apresentam Impugnações às fls. 431/461 e 598/616, respectivamente, alegando, em apertada síntese, que:

- deve ser declarada a nulidade do Auto de Infração por ter o Fisco se utilizado para o lançamento de provas obtidas de forma ilícitas, em razão de violação de domicílio; de o mandado de busca e apreensão, expedido pela autoridade judicial, não trazer o motivo e fins da diligência, não individualizar as empresas que deveriam ser objeto da busca e apreensão; e a decisão judicial não conceder poderes ao Fisco para auditoria dos documentos apreendidos, em especial dos dados eletrônicos constantes nos equipamentos de informática apreendidos;

- o arbitramento só pode ocorrer, conforme previsto do art. 148 do CTN, nos casos em que as declarações do Sujeito Passivo não mereçam fé e tenha havido a desconstituição da escrituração fiscal e contábil da empresa, fato que não ocorreu, no presente caso;

- é condição de validade para o arbitramento que a Autoridade Fiscal apresente a motivação e/ou a fundamentação do ato administrativo e não a simples alusão de dispositivo legal;

- o instituto da presunção ou da prova indireta não pode ser usado de modo abusivo, cabendo observância dos princípios da capacidade contributiva, da legalidade, da igualdade, do não confisco, da tipicidade cerrada, dentre outros, mesmo porque o ato do lançamento é plenamente vinculado, sob pena de nulidade;

- as planilhas eletrônicas apreendidas, nas quais o Fisco presumiu a omissão de receitas tributáveis exigindo o tributo e pesadas multas, nada mais são que metas de faturamento no período, não traduzindo, de forma alguma, o real faturamento da empresa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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;

- o Fisco não realizou a contagem física das mercadorias que levasse em conta o estoque inicial, as vendas realizadas no período pela empresa e o estoque final, de forma a se verificar realmente a ocorrência ou não de entradas e saídas desacobertadas de notas fiscais. Considerou única e exclusivamente as frágeis planilhas encontradas em computadores de terceiros, sem qualquer valor e vínculo com a Autuada, numa presunção absurda;

- não pode ser responsabilizada pelo pagamento do ICMS/ST devido pela indústria e/ou atacadista, substitutos tributários, porque a Lei Complementar nº 87/96 exclui o substituído da relação jurídico tributária, no caso a Autuada;

- é inconstitucional o § 18 do art. 22 da Lei Estadual nº 6.763/75, já que extrapolou os limites estabelecidos no art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, e os arts. 24 § 1º, 146, inciso III e 155, § 2º, inciso II, alínea 'b', da CF/88;

- não há em nenhuma parte do Relatório Fiscal, nem nos documentos anexados, qualquer indício ou comprovação de que não houve o pagamento do ICMS/ST relativo às supostas mercadorias adquiridas sem documentos fiscais e não escrituradas, cujo ônus de comprovação é do Fisco;

- as multas aplicadas, que juntas suplantam o valor do próprio imposto, têm natureza nitidamente confiscatória, gravando sobremaneira o patrimônio da Autuada, devendo ser anuladas em face dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade, não confisco e moralidade.

- a simples existência de procuração com poderes gerais outorgados pela Autuada a Paulo Acácio Cortes Almeida, bem como o fato de Márcio Roberto Gilabel ser o locatário das salas 206, 208 e 210, onde foram apreendidos os documentos e arquivos fiscais da Autuada, não pode fazer deles Coobrigados solidários ao pagamento integral do crédito tributário;

- não houve também a motivação para a imputação da responsabilidade aos coobrigados pela prática dos atos considerados como ofensivos à legislação;

- os frágeis indícios apontados pelo Fisco no Anexo 8 do Auto de Infração não têm o condão de caracterizar a responsabilidade pessoal dos Impugnantes na forma prevista nos arts. 134 e 135 do CTN, notadamente do Impugnante Paulo Acácio Cortes Almeida, por ter, mediante procuração, assinado uma única "Circular 001/2011" em cumprimento a ordem expressa do mandante;

- para legitimar a responsabilidade pessoal de terceiros é imprescindível a comprovação pela Autoridade Fazendária de que o ato praticado com dolo ou culpa resultou em violação à lei, ao contrato social ou foi abusivamente implementado com excesso de poder;

- o Fisco não conseguiu comprovar que os Impugnantes seriam, de fato, beneficiários de qualquer das quantias que porventura deixaram de ser recolhidas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a solidariedade tributária requer a observância da legalidade estrita, situação em que somente contribuintes e responsáveis definidos por lei podem responder, nunca terceiros que não o sejam, não podendo prosperar a imputação fiscal.

Transcreve extensa doutrina e jurisprudência, frisa exaustiva e negativamente sobre o procedimento que acusa como arbitramento fiscal.

Ao final, requerer a procedência das impugnações em face das nulidades apontadas ou, no mérito, o cancelamento do Auto de Infração e a aplicação do permissivo legal para reduzir ou cancelar as multas aplicadas, em razão de sua primariedade, bem como, a exclusão dos coobrigados do processo tributário administrativo.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem elaborada Manifestação Fiscal de fls. 624/648, que foi, em parte, adotada para decisão da Câmara, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

A Autuada e os Coobrigados clamam pela nulidade do feito afirmando que os documentos probatórios apreendidos em 07/08/12 seriam ilícitos, posto que buscados 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.

Não obstante tratar-se de argumentação estritamente judicial, portanto alheia à esfera administrativa, faz-se alguns comentários a respeito dos argumentos apresentados.

Quanto à questão da inviolabilidade domiciliar constitucionalmente prevista, que é, ao mesmo tempo, direito e garantia fundamental, como bem destaca a própria Impugnante, por regra do inciso XI do art. 5º da CF/88, *“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”*.

Como visto, o dispositivo apresenta uma ressalva expressa à inviolabilidade: a entrada no domicílio ocorrida durante o dia, quando devidamente amparada por determinação judicial. Assim, ainda que se tratasse exclusivamente de domicílio, no seu sentido estrito, poder-se-ia ter o acesso, uma vez observadas as condições excepcionadas.

O procedimento de busca e apreensão questionado pelos Impugnantes foi empreendido de acordo com autorização judicial, da qual consta cópia às fls. 86/87, razão pela qual não há que se falar em ilegalidade ou nulidade, restando legítimos os documentos probatórios constantes dos autos.

No que se refere ao questionamento dos Impugnantes 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 (fls. 90), que, além da própria busca e apreensão, 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 excesso de zelo do Fisco ao requerer autorização de uso compartilhado dos documentos e arquivos apreendidos, conforme o Ofício nº 224/2012 de fls. 84 e a resposta do Ministério Público por meio do Ofício nº 073/2012 de fls. 88, não configura qualquer nulidade. Muito pelo 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, que não dependem de mandado ou qualquer outro documento autorizador em face de sua previsão expressa em lei. A atividade de lançar o crédito tributário é vinculada e obrigatória, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN:

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.** (Grifou-se)

Destarte, é muito claro o mandamento contido no art. 195 do CTN, 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 exibi-los”*.

Mais autorizativa ainda, posto que devidamente outorgada pelo art. 194 desse mesmo CTN, é a Lei nº 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”*.

Desse modo, mostra-se inteiramente descabido falar-se em 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.

No que tange às genéricas alegações de cerceamento de defesa que se apresentam em diversos pontos das impugnações, sintetizando os argumentos, o art. 142 do CTN lista os requisitos essenciais ao ato de lançamento, identificando-o como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. A ausência de qualquer destes requisitos poderia gerar invalidade do lançamento em face de cerceamento de defesa.

No entanto, se a Autuada e Coobrigados, regularmente intimados, comparecem aos autos e rebatem as acusações de forma ampla e irrestrita por meio de impugnação, como se deu no presente feito, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa.

Não há nas impugnações, seja de forma alegada ou mesmo comprovada, quaisquer vícios que ensejem a invalidade do trabalho fiscal. Ademais, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, traz norma específica a respeito das possíveis incorreções constantes dos PTAs:

Art. 92 - As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Cabe destacar, que não se identifica nos autos qualquer das hipóteses elencadas nos §§ 1º e 2º do art. 120 do RPTA, que trata das hipóteses de abertura de vista do PTA aos Sujeitos Passivos, portanto, incabível vista da Manifestação Fiscal aos Impugnantes, conforme solicitado, por total ausência de previsão legal. A oportunidade de ampla defesa foi plenamente conferida a todos os integrantes do polo passivo, a teor dos arts. 117 a 119 do RPTA.

Desse modo, não restou configurado nos autos qualquer cerceamento ao direito de defesa dos Impugnantes, que o exerceram plenamente, de acordo com os ditames constitucionais e nos termos da legislação tributária mineira.

Do Mérito

Como relatado, trata-se de imputação fiscal sobre recolhimento a menor do ICMS normal e do ICMS/ST, no período de maio a dezembro de 2007, em face da constatação de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, apurada por meio da análise de documentos extrafiscais físicos e eletrônicos regularmente apreendidos, os quais demonstraram a existência de uma parcela de vendas realizadas sem emissão de documento fiscal, e, ainda, da constatação do uso de equipamento emissor de cupom fiscal, com adulteração de *hardware*, que permitia a emissão de cupons fiscais falsos, sem gravação das operações nas memórias eletrônicas.

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 CTN. Aduz que para que um arbitramento seja válido é necessário que a Fiscalização 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 fls. 423, demonstram de forma irrefutável a existência de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. As duas planilhas foram retiradas dos computadores apreendidos na operação “*by pass*”, onde a primeira traz a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

receita de venda efetiva da empresa e a segunda contém os dados informados ao Fisco na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs), 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 2012 (até junho).

O confronto da planilha “Fechamento de Vendas” *versus* a planilha “Fechamento Fiscal” permite encontrar os valor das saídas desacobertadas de documentação fiscal para o período autuado (Exercício de 2007). Observe-se, a título de exemplo, a comparação do “Fechamento Fiscal” (DAPIs) e do “Fechamento de Vendas” em relação ao mês de Junho/2007:

PERÍODO	Junho/2007
Fechamento Vendas	143.605,69
Fechamento Fiscal	103.385,22
Saídas Desacobertadas	40.220,47

Para não deixar dúvidas, as anotações relativas ao exercício de 2007 constantes da agenda do Coobrigado, Sr. Márcio Roberto Gilabel (fls. 389/397), atestam indubitavelmente a planilha “Fechamento Vendas” refere-se a vendas que efetivamente ocorreram. A cópia da agenda de fls. 395 apresenta uma coluna identificada com o termo “Realizado”, na qual o mês de junho de 2007 traz para a Impugnante (identificada como “TR”, de “Triângulo”) o valor de R\$ 143.605,69 (cento e quarenta e três mil seiscentos e cinco reais e sessenta e nove centavos), valor este que é exatamente igual àquele constante da planilha “Fechamento Vendas” para o mesmo período, mas totalmente diferente do valor informado na DAPI da Contribuinte, no valor de R\$ 103.385,22 (cento e três mil trezentos e oitenta e cinco reais e vinte dois centavos), conforme dados acima.

Foi assim, na forma do Anexo 5 (fls. 23), comparando o valor real das vendas, retirado dos documentos extrafiscais apreendidos, com os valores declarados pela Contribuinte nas DAPIs, que o Fisco apurou o total das saídas desacobertadas de documentação fiscais, objeto da presente autuação.

O ramo de atividade da Contribuinte, 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 desacobertadas constatadas entre operações sujeitas à ST e não sujeitas à ST.

Por este motivo, o Fisco elaborou as planilhas de fls. 18/20 a partir das informações constantes nas DAPIs entregues pela Autuada, de modo a determinar, com base nas entradas regularmente escrituradas, o percentual de operações sujeitas ou não à substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No exercício de 2007, os percentuais obtidos foram de 17,78% (dezessete inteiros e setenta e oito décimos por cento) de entradas sujeitas à tributação normal e 66,28% (sessenta e seis inteiros e vinte e oito décimos por cento) de entradas sujeitas à substituição tributária. A diferença de 15,94% (quinze inteiros e noventa e quatro décimos por cento) se refere a operações de entrada não tributadas.

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 ST, correspondentes a 66,28% (sessenta e seis inteiros e vinte e oito décimos por cento) das operações de saída;

b) saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal, correspondentes a 17,78% (dezessete inteiros setenta e oito décimos por cento) das operações de saída.

Em relação à margem de agregação média, no exercício de 2007, a Autuada promoveu saídas de mercadorias no valor de R\$ 659.423,93 (seiscentos e cinquenta e nove mil quatrocentos e vinte três reais e noventa e três centavos), conforme documentado em suas DAPIs, a um custo extraído da DAMEF de R\$ 395.654,00 (trezentos e noventa e cinco mil seiscentos e cinquenta e quatro reais), com lucro bruto de R\$ 263.769,93 (duzentos e sessenta e três mil setecentos e sessenta e nove reais e noventa e três centavos) e agregado médio de 66,66% (sessenta e seis inteiros e sessenta e seis décimos por cento).

As informações encontram-se detalhadas na planilha de fls. 18.

Por sua vez, foram apuradas saídas desacobertadas no montante de R\$ 623.941,95 (seiscentos e vinte três mil novecentos e quarenta e um reais e noventa e cinco centavos), praticamente duas vezes e meia o lucro bruto. O quadro a seguir sintetiza estas informações:

1) Saída Com NF	2) Saída Sem NF	3) Faturamento Real (1+2)	4) Custo das Mercadorias Vendidas	5) Lucro Bruto (1-4)	6) Agregado Declarado (1/4)	7) Agregado Ajustado (3/4)
659.423,93	623.941,95	1.283.365,88	395.654,00	263.769,93	66,66%	224,36%

Para suportar o faturamento real apurado (faturamento + saídas desacobertadas), de R\$ 1.283.365,88 (um milhão duzentos e oitenta e três mil trezentos e sessenta e cinco reais e oitenta e oito centavos), os produtos com entradas acobertadas por notas fiscais regularmente escrituradas, ao custo de R\$ 395.654,00 (trezentos e noventa e cinco mil seiscentos e cinquenta e quatro reais), teriam que ser comercializados com agregado de 224,36%, (duzentos e vinte e quatro inteiros e trinta e seis décimos por cento) o que não condiz com o agregado declarado pela empresa em seus livros fiscais de 66,66%, (sessenta e seis inteiros e sessenta e seis décimos por cento) nem com o fixado pela Secretaria de Estado de Fazenda para retenção da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária de materiais de limpeza e higiene pessoal - média de 36,63% - (trinta e seis inteiros e sessenta e três décimos por cento).

O agregado fixado para retenção da substituição tributária pelo Estado de Minas Gerais, amparado em pesquisa de campo e discutido com os representantes das empresas, alcança toda cadeia produtiva, considerando as margens de lucratividade praticadas no ciclo econômico.

Os números e os percentuais, extraídos da escrituração fiscal e contábil da Autuada, 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 66,28% (sessenta e seis inteiros e vinte e oito 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.

Conforme o Anexo 4-a, cuja íntegra consta da mídia de fls. 423, e, por amostragem, a primeira e última página, às fls. 21/22, o Fisco considerou todos os produtos sujeitos a substituição tributária declarados como adquiridos em 2007, a partir do “REGISTRO 54” do arquivo SINTEGRA transmitido pelo Contribuinte, num total de 4.610 (quatro mil seiscentos e dez) itens, com a apuração de uma MVA (margem de valor agregado) ponderada de 36,21% (trinta e seis inteiros e vinte e um décimos por cento) e uma alíquota média ponderada de 22,35% (vinte e dois inteiros e trinta e cinco décimos por cento). Já para os itens não sujeitos à substituição tributária, nos termos do Anexo 6, fls. 24, apurou-se a alíquota média das entradas a partir dos valores informados nas DAPIs Simples e modelo 1, a cada período, chegando-se ao percentual de 17,16% (dezesete inteiros e dezesseis décimos por cento).

Por conseguinte, conforme demonstrado no quadro “Cálculo das Exigências Fiscais”, constante às fls. 19, e no Relatório Fiscal, às fls. 10/17, em relação às saídas desacobertadas de mercadorias não sujeitas à Substituição Tributária – ST, em face da incidência de imposto pela saída, exige-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Quanto às saídas desacobertadas de mercadorias sujeitas à ST, em relação às quais o ICMS foi recolhido quando da entrada no estabelecimento da Contribuinte, exige-se apenas a Multa Isolada do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Além disso, o confronto dos documentos de controle extrafiscal (paralelos), apreendidos no âmbito das investigações realizadas, com os livros e registros contábeis da Contribuinte demonstrou que, ao longo do exercício de 2007, também ocorreram entradas de mercadorias desacobertadas.

Posto isso, para as entradas desacobertadas de mercadorias não sujeitas à ST, em face da incidência do imposto pela saída, exige-se apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já para as entradas desacobertas de mercadorias sujeitas à ST, as quais têm incidência de imposto na entrada, exige-se ICMS/ST, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75. Na aplicação dessa multa, o Fisco se utilizou das regras limitadoras previstas no § 2º do mesmo dispositivo legal.

Finalmente, no que se refere à adulteração de *hardware* constatada no aparelho ECF de uso no estabelecimento da Impugnante, exige-se a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXV c/c art. 53, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75, no valor de 15.000 (quinze mil UFEMGs).

No que tange à 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 art. 89, do Regulamento de Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, como necessários à validade do Auto de Infração, nele estão contidos. Não bastasse o próprio Relatório do Auto de Infração (AI), toda a motivação do lançamento, as correspondentes normas infringidas e penalidades aplicadas constam do Relatório Fiscal de fls. 10/17.

Conforme demonstrado nos autos, a Contribuinte, se valia de 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 desacobertas em montantes vultosos, a simples adulteração do ECF já é suficiente para macular as declarações apresentadas pela Contribuinte, desmerecendo-as de fé e, por consequência, autorizando o arbitramento fiscal, nos termos do art. 148 do CTN:

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. (Grifou-se)

No que tange à alegação de que o Fisco não desconsiderou a escrituração da Contribuinte, oportuno transcrever o art. 205, “*caput*”, e parágrafo único da Lei nº 6.763/75, cuja vigência data de 01/01/12, por alteração trazida pela Lei nº 19.978/11 e que é aplicável ao caso conforme regra do § 1º do art. 144 do CTN:

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**. (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. Despiciendo desconsiderar aquilo que já é inválido

Por força do princípio da indisponibilidade do interesse público, são imperativas a vinculação e a obrigatoriedade da atividade administrativa do lançamento, consoante o art. 142 do CTN, 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 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, por meio de fraude, a ocorrência de fatos geradores com conseqüente supressão de tributo devido, encontra pleno respaldo na legislação, mormente no art. 51 da Lei nº 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 exibir 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado. (Grifou-se)

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

Mostra-se, pois, plenamente admissível na seara tributária o uso da prova indireta, consistente em indício e presunção, especialmente quando ocorre saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal com conseqüente 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. Apesar das oportunidades para apresentação das provas, com ampla garantia ao direito de defesa, a Autuada não apresentou qualquer 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 Autuada 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 delinea que não houve o pagamento é justamente a ausência da correspondente comprovação quando da defesa do Contribuinte. Caso tais pagamentos existissem, bastaria apresentá-los no momento da impugnação. 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de procedimento sem qualquer finalidade fiscal, pois, conforme a relação de contas bancárias constantes das fls. 419, extraída do arquivo eletrônico apreendido mediante Mandado Judicial, em 07/08/12, nas salas 206, 208 e 210 do Edifício Josefina Zago, situado à Rua São Benedito, 35, Uberaba/MG, a Autuada mantinha contas bancárias à revelia do Fisco, ocultadas da contabilidade regular.

Observando-se tal relação de contas, constata-se que a Autuada mantinha a conta corrente de nº 5190-0, na agência 3178-0, do BANCOOB, sob o título “não fiscal”.

Desse modo, analisando-se o documento de controle interno de fls. 419 apreendido, de um total de 04 (quatro) contas correntes, uma era camuflada/ocultada pela Contribuinte (BANCOOB) com o intuito de receber depósitos e saques referentes às operações de saída de mercadoria não declaradas ao Fisco, não havendo 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 Fiscalizado, o que de fato se fez. Compete ao Fisco, consoante a conveniência administrativa e o interesse público, a utilização desta ou daquela técnica, escolha esta que de forma alguma gerará 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 Defesa 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 CTN 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 CTN, 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.** (Grifou-se)

Somente nos casos de “ausência de disposição expressa”, poderá a autoridade administrativa se utilizar de norma diversa do CTN, 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 CTN 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.

À vista da existência de norma específica no próprio CTN 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 nº 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 nº 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 nº 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.

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 artigo 16, inciso VII da Lei nº 6.763/75, a Autuada, 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 nº 6.763/75 é totalmente condizente com a outorga consagrada no art. 5º da Lei Complementar nº 87/96, não se estabelecendo qualquer excesso ou anomalia constitucional:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 ao alegado caráter nitidamente confiscatório das multas, inicialmente cabe considerar que o inciso IV do art. 150 da CF/88 veda expressamente a utilização de tributo com efeito de confisco, nada dizendo a respeito das penalidades.

Verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)" (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

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.

O Desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIACÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade na exigência das multas, tampouco qualquer caráter confiscatório das mesmas.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

No que tange aos Coobrigados, é fundamental ressaltar a ocorrência que, por regra do art. 137, inciso I, c/c art. 135, inciso III, do CTN, em face do caso, faz com que respondam pessoalmente pela integralidade da dívida, isto é, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias e pelas infrações conceituadas por lei como crimes, 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.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 CTN, 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 6763/75, 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.

Nos termos da legislação retrocitada, as infrações cometidas no presente Auto de Infração estão caracterizadas como crimes na Lei nº 8.137/90, sendo inclusive enquadráveis em três diferentes condutas previstas nos incisos I, II e III desta norma:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

(...)

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante observar que o Sr. Márcio Roberto Gilabel é o proprietário de todos os equipamentos de informática apreendidos (fls. 388), 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 (fls. 406) do contrato de locação, o Sr. Márcio Roberto Gilabel é o principal responsável pela locação das salas de uso estritamente comercial nas quais era desenvolvida a atividade administrativa 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. 389/400), de uso do Sr. Márcio Roberto Gilabel, as quais reafirmam os atos de controle por ele exercidos sobre todas as empresas do grupo econômico, identificadas na relação de fls. 416/418, denotando conhecimento das metas, consignadas como “solicitado” no ano 2007, e dos valores realmente vendidos, anotados como “realizados”. Os valores agendados como “realizados” em 2007, bem como os consignados em 2008, são fielmente aqueles levados a efeito nas planilhas como “Fechamento de Vendas”.

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 (fls. 421/422).

O documento listado no item “5” do Anexo 8 (fls. 387), consistente na “Circular 001/2011” (fls. 413/415), configura claramente atos de gestão praticados pelo procurador. Os itens “2” e “4” contidos nas fls. 413/414 não deixam dúvida a respeito dos amplos poderes de gestão do Sr. Paulo Acácio Cortes Almeida, pois contém expressa orientação vertida para todos os estabelecimentos do grupo econômico-empresarial listado nas fls. 416/418, no seguinte sentido: “**Novos clientes somente com a autorização do Paulo Acácio**” e “**Valores recebidos de boletos, enviar aos cuidados de Paulo Acácio**”. (negritos do original)

Quem assina a Circular 001/11 é o Coobrigado eleito ao polo passivo, Paulo Acácio (fls. 415), configurando de modo irrefutável o seu comando gerencial de todo o grupo empresarial envolvido nas fraudes, inclusive sobre a Autuada.

Em complemento, analisando-se os controles que instruem o “Movimento de Caixa”, objeto do Anexo 7 (fls. 223/386), tem-se que sistematicamente eram repassados valores ao Sr. Paulo Acácio Cortes Almeida, com a correspondente anotação “transferência cheques p/ Paulo”, conforme documentos de fls. 228, 233, 237, 246, 253, 258, 264, 270, 275, 284, 288, 289, 290, 295, 296, 300, 302, 309, 314, 315, 321, 326, 327, 333, 339, 340, 349, 354, 359, 364, 369, 370, 376, 382 e 386.

Portanto, incumbia a ele todos os controles pertinentes a cheques recebidos pela Autuada, aí considerados tanto os pertinentes à movimentação declarada, quanto àqueles referentes às parcelas omitidas do Fisco, característica de inconfundível ato de gestão da atividade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com o art. 136, do CTN, é irrelevante a intenção do agente para a tipificação do ilícito fiscal, já que as infrações são objetivas e, uma vez configurada a hipótese normativa, responde o agente qualquer que seja a sua motivação ou ânimo. É o que prescreve a regra do Código Tributário Nacional:

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

Data vênua, por pertinente, reproduz-se excertos do Acórdão nº 3.708/11/CE deste CC/MG, cujos destaques constam do original:

ACÓRDÃO Nº 3.708/11/CE

(...)

A GESTÃO E/OU ADMINISTRAÇÃO DO COOBRIGADO, **COM INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA**, NO CASO DOS AUTOS, SURGE CONCOMITAMENTE À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

DOCTRINA DA MELHOR CEPA É NO SENTIDO DE QUE OS ADMINISTRADORES, MANDATÁRIOS, SÓCIOS GERENTES E DIRETORES RESPONDEM SOLIDARIAMENTE PELA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA **QUANDO OS SEUS ATOS CONTRÁRIOS À LEI, AO CONTRATO SOCIAL, ESTATUTOS FOREM PRÉVIOS OU CONCOMITAMENTE AO SURGIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA** (QUE SE DÁ PELA REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR).

ASSIM, NA LIÇÃO DOS PROFESSORES HUGO DE BRITO MACHADO (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 10ª ED. 1995, FLS. 113), WERTHER BOTELHO SPAGNOL (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1ª ED. 2004, FLS. 208), RICARDO LOBO TORRES (CURSO DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO, 13ª ED. 2006, FLS. 268), JOSÉ ALFREDO BORGES (NOTAS DE AULA/UFMG, INÉDITAS), DENTRE OUTROS, **A RESPONSABILIDADE DO ART. 135 DO CTN É SOLIDÁRIA.**

ALGUNS AUTORES DEFENDEM QUE A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PREVISTA NO ART. 135 DO CTN SE JUSTIFICA EM FACE DO INTERESSE PÚBLICO (HUGO DE BRITO).

DOCTRINADORES, COMO, POR EXEMPLO, WERTHER BOTELHO SPAGNOL, DIFERENCIAM A NORMA DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO E A NORMA DE TRANSFERÊNCIA DE RESPONSABILIDADE. DEMONSTRAM QUE A INCIDÊNCIA DA NORMA DE TRANSFERÊNCIA DE RESPONSABILIDADE NÃO AFASTA A DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, SALVO A HIPÓTESE DE PREVISÃO EXPRESSA NOS TERMOS DO ART. 128 DO CTN. POR ISSO, VIA DE REGRA, A OBRIGAÇÃO É SOLIDÁRIA.

PARA OUTROS AUTORES A NORMA DO ART. 135 DO CTN, QUE, CONFORME DITO ACIMA, PREVÊ A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA, NÃO PODE AFASTAR DO POLO PASSIVO O CONTRIBUINTE COM PATRIMÔNIO EM DETRIMENTO DE UM SÓCIO ADMINISTRADOR-LARANJA. ISTO PORQUE, PARA ESTA CORRENTE DOCTRINÁRIA, AO ELEGER SÓCIO GERENTE SEM PATRIMÔNIO PARA A SUJEIÇÃO PASSIVA, POR SUBSTITUIÇÃO E, ATO CONTÍNUO, EXCLUIR A PESSOA JURÍDICA, ESTIMULAR-SE-IA A FRAUDE, CONFIGURANDO, PORTANTO, UM ABSURDO.

DE TODO MODO, NÃO SE HÁ DE CONFUNDIR A NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA COM A NORMA DE TRANSFERÊNCIA DA RESPONSABILIDADE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O ART. 128 DO CTN PREVÊ QUE A LEI QUE ATRIBUI DE MODO EXPRESSO A RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO A TERCEIRA PESSOA DEVE EXCLUIR A RESPONSABILIDADE DO SUJEITO PASSIVO DIRETO (CONTRIBUINTE OU SUBSTITUTO) OU LHE ATRIBUIR APENAS EM CARÁTER SUPLETIVO, A RESPONSABILIDADE PELO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO.

DESTA FORMA, OS DISPOSITIVOS ACIMA CITADOS DA LEI Nº 6.763/75 NÃO EXCLUEM O CONTRIBUINTE DO POLO PASSIVO OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. PELO CONTRÁRIO, AGREGAM AO POLO PASSIVO OS ADMINISTRADORES, SÓCIOS GERENTES, DIRETORES, ENTRE OUTROS.

(...)

A JURISPRUDÊNCIA NÃO DISCREPA. SENÃO, VEJA-SE.

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA VEM CONSOLIDANDO JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE QUANDO HÁ INFRAÇÃO À LEI, OS SÓCIOS GERENTES, ADMINISTRADORES E OUTROS RESPONDEM PELA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO NO AGRG NO AG 775621 / MG, JULGADO EM 2007, RELATOR MINISTRO JOSÉ DELGADO, NOS SEGUINTE TERMOS:

OS BENS DO SÓCIO DE UMA PESSOA JURÍDICA COMERCIAL NÃO RESPONDEM, EM CARÁTER SOLIDÁRIO, POR DÍVIDAS FISCAIS ASSUMIDAS PELA SOCIEDADE. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPOSTA POR SÓCIO-GERENTE, ADMINISTRADOR, DIRETOR OU EQUIVALENTE SÓ SE CARACTERIZA QUANDO HÁ DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE OU SE COMPROVA INFRAÇÃO À LEI PRATICADA PELO DIRIGENTE.

(Grifou-se)

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, nos Embargos Infringentes nº 594124984, 1º Grupo de Câmaras Cíveis, decidiu:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (CTN ART. 135, III). SÓCIO GERENTE, QUE SE DEMITIU DE SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA ANTES DO AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA NO CASO, DOS ARTS. 10 E 16 DO DECRETO Nº 3.708, DE 10.01.19, VEZ QUE O AUTO DE APREENSÃO E O LANÇAMENTO DO ICMS, COM MULTA DECORREM DE ATOS CONTRÁRIOS À LEI – OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E TRANSPORTE DA MESMA SEM A EMISSÃO DAS CORRESPONDENTES NOTAS FISCAIS – PRATICADOS QUANDO O EMBARGANTE AINDA INTEGRAVA A SOCIEDADE NA QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em recente decisão, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTOS CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIO-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo processo, acompanhando o relator Des. Gouvêa Rios, a Des. Vanessa Verdolim Hudson Andrade após algumas considerações concluiu:

ISTO COLOCADO, VÊ-SE, NO CASO CONCRETO, QUE SE ENCONTRA COMPROVADO NOS AUTOS (F. 28 E 37) A ADMINISTRAÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE COM O USO INDEVIDO DA ALÍQUOTA REDUZIDA E DA VENDA MERCANTIL FRAUDULENTA, **PELO QUE RESPONDEM OS SÓCIOS SOLIDARIAMENTE.** (GRIFOU-SE)

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

Certo é que as exigências fiscais gozam de ampla legalidade, atendendo-se aos estritos limites da previsibilidade normativa vigente. Não é demais citar a disposição do art. 136 do Regulamento de Processo Tributário Administrativo (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08: *“Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada”*.

Quanto à aplicação por este Conselho de Contribuintes do permissivo legal previsto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, o que foi pedido pela Impugnante, incumbe ressaltar que o § 5º, item 3 desse mesmo dispositivo legal dita a sua inaplicabilidade aos casos em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo, circunstâncias ocorridas e provadas no presente feito.

Por fim, 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.

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, estabelecendo o prazo de 03 (três) dias para que o patrono apresente o original desse documento. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, Triângulo Cosméticos Ltda, sustentou oralmente o Dr. Evaristo Ferreira Freire Junior e, pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Eduardo de Souza Assis e Orias Batista Freitas.

Sala das Sessões, 14 de maio de 2013.

**José Luiz Drumond
Presidente / Relator**

T

CC/MIG