

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.046/13/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000173411-90
Impugnação: 40.010132753-64, 40.010132830-22 (Coob.)
Impugnante: Fonseca Indústria de Plásticos Ltda
IE: 001017750.00-00
Alperino José Ribeiro Filho (Coob.)
CPF: 591.639.176-53
Coobrigado: Vagner Antônio da Fonseca
CPF: 912.874.216-87
Proc. S. Passivo: Wilson dos Santos Filho/Outro(s)
Origem: DF/Betim

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR/CONTABILISTA – CORRETA ELEIÇÃO. Os administradores são responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos das disposições contidas nos arts. 135, inciso III do Código Tributário Nacional e 21, inciso XII e § 2º da Lei n.º 6.763/75. No caso, do contabilista sua eleição como Coobrigado decorre do disposto no art. 21, § 3º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional. Correta a inclusão dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA" SALDO CREDOR/RECURSOS NÃO COMPROVADOS – Imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas fundada na recomposição da conta “Caixa” quando se apurou saldo credor em conta tipicamente devedora e/ou diferenças de saldos finais de exercícios, assim como existência de recursos não comprovados no “Caixa/Bancos”. A presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal está prevista nos arts. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 e 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02. A Impugnante não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, capazes de contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento de ICMS a menor, tendo em vista saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 1º de julho a 31 de dezembro de 2007, caracterizadas pela existência de saldo credor e de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente provenientes de diversos suprimentos, simulados, de caixa, origem de recursos não comprovada na conta bancária da empresa.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”.

Da Impugnação da Autuada

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 187/202, em síntese, aos argumentos seguintes:

- cumpre observar que o período fiscalizado foi de janeiro a dezembro de 2007, estando extintos pelo decurso do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, os débitos compreendidos entre 1º de janeiro a 13 de setembro de 2007;

- a autoridade fiscal se limitou a afirmar a constatação da referida irregularidade, não expondo o contexto fático que motivou a emissão do Auto de Infração, dificultando sobremaneira a defesa, em total violação ao princípio constitucional do contraditório e ampla defesa, impondo-se a nulidade da autuação;

- a autuação levada a efeito pela fiscalização não merece prosperar, porquanto a autoridade fiscal não reuniu elementos suficientes à comprovação da infração supostamente praticada;

- com base nas operações financeiras, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento do crédito tributário para exigência de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, mas o ingresso de recursos de origem não comprovada não constitui fato gerador do imposto, sendo necessário que o Fisco demonstre a ocorrência de circulação de mercadoria pelo contribuinte, o que não se verifica no presente feito;

- não se desconhece que a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” podem se constituir em valiosos indícios, mas não prova a efetiva ocorrência da infração lhe imputada;

- é de substancial relevância que se estabeleça um nexos causal entre a existência do saldo credor na conta “Caixa” e a operação de circulação de mercadoria para amparar o lançamento, impondo-se a nulidade da autuação sob tal aspecto;

- o entendimento de que as multas fiscais devem, assim como os impostos, seguir o princípio da capacidade econômica é assunto pacífico e de certeza absoluta;

- a penalidade, ainda que prevista em lei, deve estar em perfeita sintonia com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, o que não aconteceu no caso em tela;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a aplicação da multa no valor em que foi exigida é ilegítima e inválida, não produzindo seus regulares efeitos, pelo que deve ser anulada face às violações aos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade;

- o Fisco impôs duas multas: multa de revalidação que tem por base de cálculo o valor do ICMS, e a multa isolada que tem por base de cálculo o valor da operação, incluído o valor do ICMS, pois este imposto é cobrado "por dentro". Portanto sobre o ICMS incide duas distintas multas pelo mesmo fato gerador, sendo inegável, pois, o *bis in idem*;

- a vedação ao confisco é uma garantia constitucional;

- a autuação fuge ao razoável quando "sugere" a aplicação de multa de revalidação à alíquota de 50% (cinquenta por cento) sobre ICMS e multa isolada de 20% (vinte por cento) sobre o mesmo ICMS, superando em mais de 50% (cinquenta por cento) do ICMS lançado;

- cita decisão do Egrégio Supremo Tribunal Federal, sobre a matéria;

- a multa atingiu o direito de propriedade, ultrapassando limites de razoabilidade, devendo ser reformada, por ser de vontade da Constituição que garante o direito à propriedade viabilizando a atividade empresarial.

Ao final, pugna pela realização de perícia contábil indicando assistente técnico e formulando dois quesitos e requer:

1. seja reconhecida e declarada a extinção do crédito tributário, haja vista a materialização da decadência;

2. subsidiariamente, seja declarado nulo o Auto de Infração;

3. seja a presente impugnação acolhida julgando-se improcedente a autuação;

4. sendo julgado parcialmente procedente esta impugnação, seja reaberto o prazo para pagamento reduzido das exigências fiscais remanescentes.

Da Impugnação do Coobrigado

Inconformado, o Coobrigado Alperino José Ribeiro Filho apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, impugnação às fls. 217/235, resumidamente, aos fundamentos seguintes:

- cita o art. 89 do RPTA;

- inobstante sua inclusão como sujeito passivo coobrigado, da leitura do Auto de Infração e de seu respectivo relatório fiscal, a autoridade fiscal em momento algum expõe os motivos pelos quais foi apurada sua responsabilidade não havendo a indicação de qualquer ato em que seja possível extrair sua responsabilidade como sujeito passivo da obrigação tributária;

- nesse contexto, dúvida não resta quanto à inobservância da exigência consignada no inciso IV do art. 89 do RPTA;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- além de inexistir a indicação de qualquer ato de sua responsabilidade que tenha contribuído para a ocorrência da infração apurada, da leitura dos dispositivos legais indicados pela autoridade não é possível identificar qualquer comando legal a si direcionado no exercício de suas atividades profissionais;
- portanto, ausente a exigência estampada no inciso V do art. 89 do RPTA;
- a autoridade fiscal simplesmente inseriu seus dados no Auto de Infração, não havendo indicação, ainda que de maneira superficial, de qualquer ato praticado que tenha ensejado sua responsabilidade pelo crédito tributário apurado pela Fiscalização;
- o crédito tributário versado na presente impugnação se encontra extinto pelo decurso do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;
- o prazo decadencial não se interrompe com a notificação da ação fiscal, somente a notificação de novo lançamento dentro do referido prazo possui o condão de retificar o crédito;
- desse modo, encontram-se extintos pelo decurso do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional os débitos compreendidos entre 1º de janeiro a 13 de setembro de 2007;
- é contador e figura como sócio da sociedade simples limitada ACW - Assessoria e Contabilidade Ltda., CNPJ nº 25.567.579/0001-08, que mantém contrato de prestação de serviços contábeis com a devedora principal do crédito tributário;
- no tocante aos lançamentos contábeis noticiados pela Autoridade Fiscal, cumpre esclarecer que foram realizados pelo Impugnante com base na documentação fornecida pela empresa Fonseca;
- além disso, devido à necessidade de conciliação dos lançamentos, por reiteradas vezes alertou à empresa sobre tal necessidade, tendo solicitado os extratos bancários para que fosse possível proceder à conciliação dos lançamentos, tal como comprovam as solicitações e seus respectivos comprovantes de recebimento pela empresa;
- tais solicitações foram devidamente instruídas com os balancetes e razão da conta “Caixa” e Banco do período fiscalizado e, além disso, o livro diário apresentado contém ressalva expressa;
- não se cogita qualquer responsabilidade de sua parte, pois, em momento algum, contribuiu para a prática da infração imputada pela Autoridade Fiscal, tendo realizado os lançamentos contábeis com base na documentação fornecida pela empresa, que por sua vez, ficou-se inerte às reiteradas cobranças da contabilidade para que fosse entregue os extratos bancários necessários à conciliação dos lançamentos;
- da autuação não se verifica o empenho da Autoridade Fiscal em indicar o nexo entre a infração imputada e a sujeição passiva, sendo patente a fragilidade da autuação sob tal aspecto;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o ingresso de recursos de origem não comprovada não constitui fato gerador do imposto, sendo necessário que o Fisco demonstre a ocorrência de circulação de mercadoria pelo contribuinte, o que não se verifica no presente feito;

- a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" podem se constituir em valiosos indícios, mas não prova a efetiva ocorrência da infração imputada;

- é de substancial relevância que se estabeleça um nexo causal entre a existência do saldo credor na conta "Caixa" e a operação de circulação de mercadoria para amparar o lançamento, impondo-se a nulidade da autuação sob tal aspecto;

- a aplicação da multa no valor em que foi exigida é ilegítima e inválida, não produzindo seus regulares efeitos, pelo que deve ser anulada face às violações aos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade;

- o Fisco impôs duas multas: multa de revalidação que tem por base de cálculo o valor do ICMS, e a multa isolada que tem por base de cálculo o valor da operação, incluído o valor do ICMS, pois este imposto é cobrado "por dentro". Portanto sobre o ICMS incide duas distintas multas pelo mesmo fato gerador, sendo inegável, pois, o *bis in idem*;

- a vedação ao confisco é uma garantia constitucional;

- a autuação foge ao razoável quando "sugere" a aplicação de multa de revalidação à alíquota de 50% (cinquenta por cento) sobre ICMS e multa isolada de 20% (vinte por cento) sobre o mesmo ICMS, superando em mais de 50% (cinquenta por cento) do ICMS lançado;

- cita decisão do Egrégio Supremo Tribunal Federal, sobre a matéria;

- a multa atingiu o direito de propriedade, ultrapassando limites de razoabilidade, devendo ser reformada, por ser de vontade da Constituição que garante o direito à propriedade viabilizando a atividade empresarial.

Ao final, requer:

1) seja acolhida a preliminar de nulidade do Auto de Infração;

2) restando ultrapassada a preliminar, o que se admite apenas em homenagem ao princípio da eventualidade dos atos processuais, seja reconhecida e declarada a extinção do crédito tributário versado na presente impugnação, porquanto materializada a decadência;

3) subsidiariamente, caso este não seja o entendimento deste r. Conselho, seja julgada inteiramente procedente a presente impugnação, reconhecendo-se sua ilegitimidade para figurar como responsável coobrigado pelo crédito tributário, bem como seja determinado o cancelamento do débito;

4) sendo julgada parcialmente procedente esta impugnação, pugna pela reabertura do prazo para pagamento reduzido das exigências fiscais remanescentes.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 276/293, refutando as alegações impugnatórias, em síntese, aos seguintes argumentos:

- no caso de impostos sujeitos a lançamento por homologação aplica-se a regra de decadência do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, no entanto, nos casos em que haja a ocorrência de dolo, fraude ou simulação não mais se aplicará esta regra, mas sim a regra do art. 173, inciso I do mesmo Código Tributário Nacional;

- no caso dos autos, o trabalho realizado foi de auditoria contábil, onde se constatou a prática de dolo, fraude ou simulação relativamente a diversos lançamentos contábeis que maquiaram as demonstrações contábeis por meio de suprimentos indevidos de caixa e mesmo origem de recurso não comprovado na conta bancária da empresa;

- assim, os fatos geradores evidenciados nos autos, relativos ao período questionado, só serão atingidos pela decadência a partir de 1º de janeiro de 2013;

- embora a Impugnante tenha informado inobservância do Fisco ao art. 57, IV do RPTA, a citada capitulação legal está inteiramente desconexa ao processo, porque trata de questões relativas a regimes especiais, e nem sequer tem o inciso IV;

- entretanto, pelo texto da impugnação, observa-se tratar-se do art. 89, inciso IV do RPTA, mas, mesmo assim, não assiste razão à Impugnante, uma vez que os requisitos legais foram atendidos, encontrando-se acostados aos autos todos os documentos probatórios que sustentam o lançamento, inclusive a base legal, a infringência e as penalidades;

- o i. advogado não questiona a essência do trabalho realizado pelo Fisco, o que sugere duas interpretações: 1) não compreendeu o trabalho realizado; 2) compreendeu, mas não pode provar o contrário do apurado;

- não se aplicou qualquer penalidade sobre suposta infração, sendo que toda a documentação necessária à comprovação do ilícito tributário foi acostada aos autos;

- com relação às operações simuladas pelo contribuinte na escrituração contábil de suas operações comerciais, destaca-se a impossibilidade de terem sido realizadas nos termos que foram classificadas contabilmente;

- com relação aos casos de omissão de receita, a legislação tributária federal é subsidiária à estadual conforme dispõe o art. 49, §§ 1º e 2º da Lei n.º 6.763/75;

- de fato à presunção tributária cabe prova em contrário pelo contribuinte, por isso a Impugnante foi intimada a esclarecer os fatos questionados pelo Fisco;

- sobre a omissão de receita cita o art. 281, inciso I do RIR/99;

- apesar de regularmente intimado a apresentar os documentos que sustentaram os lançamentos contábeis questionados pelo Fisco, nada foi entregue pelo Contribuinte, nem mesmo nesta fase de impugnação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários do contribuinte é um procedimento técnico idôneo previsto pela legislação estadual de acordo com o art. 194 do RICMS/02;

- regularmente intimado, o contribuinte não comprovou os ingressos de recursos no Caixa nem a origem de recursos ingressos em sua conta bancária, autorizando a presunção de saídas de mercadorias tributáveis desacobertadas;

- as multas aplicadas foram estritamente legais, sendo que a teoria do confisco, referida pela Impugnante, não merece prosperar, haja vista que a Constituição Federal de 1988 (art. 150, inciso IV) ao dispor sobre efeito confiscatório restringiu-se a tributos e não a penalidades;

- de acordo com a Constituição Federal, art. 155, inciso XII, cabe a lei complementar definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos, e de acordo com a Lei Complementar n.º 87/96, o montante do próprio imposto integra sua base de cálculo, não havendo bis in idem sugerido pela Impugnante;

- quanto à solicitação da perícia, as respostas aos quesitos formulados estão todos em poder da Autuada;

- o pedido de perícia tem caráter meramente protelatório, não envolvendo questões que requeiram a produção de prova pericial;

- a Impugnante indica o contador da empresa como assistente técnico da perícia pleiteada e não existe qualquer quesito no sentido contrário ao entendimento do Fisco quanto à utilização de operações simuladas na escrita contábil, evidenciando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação;

- são infundadas também as alegações do Coobrigado Impugnante que é responsável nos termos do art. 21, §3º da Lei n.º 6.763/75;

- é impossível terem sido realizadas as operações nos termos que foram classificadas contabilmente, evidenciando desse modo a fraude ou simulação contábil;

- apesar de intimado, o contribuinte não apresentou os documentos que sustentassem a contabilidade efetuada pelo Sr. Alperino José R. Filho;

- cita o art. 89, inciso V do RPTA;

- de acordo com informações do próprio advogado do Impugnante, este presta serviços contábeis à Autuada, isso significa que ao contabilizar os documentos operacionais do seu cliente, presumisse que saiba perfeitamente qual o correto lançamento contábil que deverá ser efetuado;

- durante auditoria contábil constatou-se a simulação contábil de diversos suprimentos de caixa, e recurso de origem não comprovadas na conta bancária da empresa, que de fato não ocorreram, evidenciando registro de transações sem comprovação, situação que caracteriza fraude contábil;

- a ilegitimidade passiva é infundada, porque a responsabilidade relativa ao contabilista só pode recair sobre o próprio contabilista responsável nos termos do art. 21, § 3º da Lei n.º 6.763/75;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quem assina o termo de abertura e termo de encerramento como contador é o Sr. Alperino José Ribeiro Filho;

- a classificação contábil deve espelhar o fato praticado conforme comprova o documento utilizado de base para o lançamento contábil e não o histórico apresentado na planilha/protocolo de documentos entregues à contabilidade;

- os protocolos de documentos recebidos foram elaborados pela contabilidade para constar na impugnação fiscal, como comprova o protocolo de fl. 262, “assinado” em 28 de agosto de 2007, onde consta relação de empréstimos efetuados em datas posteriores a essa, de setembro a dezembro/2007.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento do crédito tributário, e ainda que o pedido de prova pericial seja indeferido.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

Em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 313/332, a Assessoria do CC/MG manifesta-se pela rejeição da preliminar arguida, pelo indeferimento do pedido de prova pericial e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”, tendo em vista a imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de 1º de julho a 31 de dezembro de 2007, caracterizadas pela existência de saldo credor e de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente provenientes de diversos suprimentos, simulados, de caixa, origem de recursos não comprovada na conta bancária da empresa.

Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

Inicialmente cumpre analisar a alegação da Impugnante de que o Auto de Infração seria nulo por falta dos requisitos essenciais, notadamente o estabelecido no art. 57, inciso IV do RPTA, o que violaria o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Cabe esclarecer que o art. 57 citado, ao que parece, seria aquele pertencente ao Decreto n.º 23.780/84 que dispunha sobre a Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA. Contudo, este decreto foi revogado em 1º de março de 2008 pelo Decreto n.º 44.747/08 (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA).

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

SEÇÃO III

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

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

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

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

- I - número de identificação;
- II - data e local do processamento;
- III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;
- IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;
- V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;
- VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;
- VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;
- VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;
- IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....”

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 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.

Foram elaboradas planilhas detalhadas, acostadas às fls. 60/76 e 80/82 dos autos, demonstrando os motivos que levaram à constatação da irregularidade, contendo

a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão da autuação e as circunstâncias em que foi praticado, conforme disciplina o inciso IV do art. 89 do RPTA. A composição do crédito tributário, quantificação do imposto e demonstração do cálculo das multas estão descritos à fl. 86.

Já o contabilista Coobrigado arguiu que não foi observado o disposto nos incisos IV e V do art. 89 do RPTA, uma vez que não foi descrito no Auto de Infração, nem em seu respectivo relatório fiscal, os motivos pelos quais foi apurada sua responsabilidade, não havendo indicação de qualquer ato em que seja possível extrair sua responsabilidade como sujeito passivo da obrigação tributária, assim como qualquer comando legal direcionado ao exercício das suas atividades profissionais.

Contudo, consta do Relatório do Auto de Infração a citação expressa do dispositivo legal infringido (art. 16, inciso VI da Lei n.º 6.763/75), qual seja, escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar, assim como a responsabilidade do contabilista em relação ao imposto devido e não recolhido em razão de ato por ele praticado com dolo ou má-fé, conforme disposto no § 3º do art. 21 da Lei n.º 6.763/75.

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal de fls. 55/58, no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja, saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, presumida a partir da existência de saldo credor na conta “Caixa” e de recursos sem comprovação de origem, presunção esta autorizada na Lei n.º 6.763/75, em seu art.194, § 3º.

Na esfera estadual dispõe a Lei n.º 6.763/75:

Art. 154. A exigência de crédito tributário será formalizada em Auto de Infração, Notificação de Lançamento ou Termo de Autodenúncia, expedidos ou disponibilizados conforme estabelecido em regulamento.

Assim, o relatório do Auto de Infração, complementado que foi pelo Relatório Fiscal e demais demonstrativos explicativos do lançamento regularmente enviados aos Impugnantes, 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.

Não resta dúvida de que a Fiscalização proporcionou aos Impugnantes desenvolver sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento de seu direito de defesa.

Dessa forma, estando presentes no lançamento todos os requisitos e pressupostos necessários à sua formalização, rejeita-se a preliminar arguida.

Da Perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para tanto formula os seguintes quesitos (fls. 200/201):

- “1. Se houve antecipação do imposto durante o período fiscalizado, bem como queira informar qual foi o montante recolhido pela Impugnante no citado período;
2. Se houve cobrança de juros moratórios sobre o valor das multas impostas no auto de infração.”

Não obstante, os quesitos formulados, o pedido suscitado pela Impugnante não envolve questões que requeiram a produção de prova pericial.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e, essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido" (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG)

Ademais, para responder ao primeiro quesito formulado pela Impugnante, basta a verificação de seus documentos no movimento de caixa. Em consulta ao Siare (Sistema Integrado de Informação da Receita Estadual), verifica-se que não houve recolhimento de ICMS por meio de DAE no exercício de 2007, e que, no período em que a Impugnante esteve sujeita ao regime de débito e crédito (janeiro a junho de 2007) não houve saldo devedor a recolher.

Do quesito formulado, depreende-se que a Impugnante quer chegar à conclusão de que, havendo recolhimento do imposto, deveria ser aplicada a regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional para configuração da decadência. No entanto, para este fim, esta resposta, embora existente nos autos, é dispensável, pois casos de dolo, fraude ou simulação, afastam imediatamente a aplicação de tal dispositivo.

Já a resposta ao segundo quesito formulado pela Impugnante encontra-se claramente nos autos expressamente na planilha denominada “*Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM*” anexada à fl. 04.

Assim, observado o disposto no inciso III do art. 154 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747 de 03 de março de 2008, o requerimento de perícia deve ser indeferido, com fundamento no § 1º, inciso II, alínea “a” do art. 142 do referido diploma legal.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial que, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento sem causar nenhum tipo de prejuízo a Impugnante.

Do Mérito

Lembre-se que a autuação em exame versa sobre a imputação fiscal de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 1º de julho a 31 de dezembro de 2007, face à existência de recursos não comprovados e de saldo credor na conta “Caixa”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

O Fisco, por meio da análise do livro Razão, detectou os seguintes indícios:

- lançamentos a débito da conta “Caixa” de cheques compensados, em contrapartida a crédito da conta “Bancos”, sem o lançamento correspondente às despesas efetuadas na mesma data e de valor equivalente;
- lançamentos a débito da conta “Caixa” de operações eletrônicas (TED) em contrapartida a crédito da conta “Bancos”;
- lançamento a débito da conta “Caixa”, provenientes de débitos automáticos (pagamentos de obrigações), com contrapartida a crédito da conta “Bancos”;
- lançamentos a débito da conta “Caixa”, com contrapartida da conta “Empréstimos de Terceiros”, tendo como histórico do lançamento “empréstimo p/sócio no mês”;
- suprimento indevido do caixa com recursos provenientes de venda de ativo imobilizado, pago com fornecimento de matéria-prima, constado por meio de documentos apresentados pelo adquirente;
- lançamento a débito da conta “Bancos” (Banco Rural) com contrapartida da conta “Caixa” de recursos oriundos de operações eletrônicas (TED);
- lançamento a débito da conta “Bancos” (Banco Rural) com contrapartida da conta “Caixa” de recursos oriundos de operação bancária denominada “Cred NetPag”.

Destaque-se que os cheques liquidados por meio de compensação bancária e as operações eletrônicas (TED), por sua natureza, não se prestariam ao suprimento do caixa, uma vez que está afastada a possibilidade de saque de numerário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, restaria a hipótese de lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que primeiro contabiliza-se o cheque a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta Banco e, imediatamente, contabiliza-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa” e debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos estes de data e valor equivalentes.

A Impugnante foi intimada a vincular os cheques compensados liquidados por meio da compensação bancária e as operações eletrônicas (TED) às respectivas baixas na mesma data e valor correspondente na conta “Caixa”, identificando as despesas à que se referem; a apresentar os documentos relacionados aos empréstimos contabilizados (extrato bancário, cópia de cheque, transferência eletrônica e outros), para comprovação da efetiva entrada dos recursos, assim como a sua origem; e ainda a apresentar os comprovantes da origem dos recursos lançados como suprimento da conta “Bancos” das operações bancárias (TED, NetPag), contabilizados a crédito da conta “Caixa”.

A Impugnante não apresentou qualquer documento que comprovasse a origem dos recursos, assim como documentos, que relacionassem as saídas dos valores contabilizados como suprimento de caixa com cheques compensados e TEDs, tampouco a origem dos empréstimos de sócios.

Diante disso, o Fisco efetuou o estorno dos recursos não comprovados, indevidamente lançados a débito do caixa e do valor relativo à venda de imobilizado recebido mediante entrega de mercadorias, fazendo a sua recomposição, resultando em saldo credor da conta “Caixa”, conforme planilhas de fls. 77/80.

Os valores referente aos lançamentos a débito do Banco Rural (conta contábil 501) e a crédito da conta “Caixa”, oriundos de operações eletrônicas (TED e “Cred NetPag”), foram acrescidas à apuração do crédito tributário (fl. 86), sendo tratados com recursos sem comprovação de origem.

O trabalho fiscal está demonstrado nos seguintes anexos:

- Anexo 4 – Relatório de cheques compensados Banco Rural (fls. 60/64);
- Anexo 5 – Relatório de Empréstimos (fl. 66);
- Anexo 6 – Relatório de TED lançado a débito do Caixa (fl. 68);
- Anexo 7 – Relatório de débito automático Banco Rural (fl. 70);
- Anexo 8 – Relatório de cheques compensados Banco Itaú (fl. 72);
- Anexo 9 – Relatório de débito automático Banco Itaú (fl. 74);
- Anexo 10 – Planilha Venda de Imobilizado (fl. 76);
- Anexo 13 – Relatório TED lançado a crédito de Caixa (fl. 82);
- Anexo 14 - Relatório de Ingresso de recursos em banco a crédito do caixa (fl. 84).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprе destacar que os Impugnantes questionam, preliminarmente, a ocorrência de decadência.

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumprе analisar a alegação defensoria de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro a 13 de setembro de 2007, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

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

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

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por apropriação indevida de créditos deste imposto.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2007. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumprе, ou cumprе de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaque-se, ainda, que o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo sujeito passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento do imposto devido, em função de a Impugnante ter promovido a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Some-se também que a regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional deve ser afastada nos casos de dolo, fraude ou simulação, sendo este exatamente o caso dos autos.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro a 13 de setembro de 2007, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2008, findando-se em 31 de dezembro de 2012.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2013.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 13 de março de 2012 (fl. 03), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2003, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada em preliminar pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que, passa-se a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.º 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do decisor. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o Relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

É idêntico o entendimento deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria como se encontra demonstrado na decisão do Acórdão n.º 2.143/00/CE, a seguir, parcialmente, transcrito:

PARA MELHOR CONDUZIRMOS NOSSO PENSAMENTO, FAREMOS INICIALMENTE UMA BREVE ABSTRAÇÃO A RESPEITO DO INSTITUTO DA DECADÊNCIA.

REFERE-SE ESTA, AO PRAZO LEGALMENTE ESTIPULADO PARA QUE A FAZENDA PÚBLICA, OCORRIDO O FATO GERADOR, EXERÇA O SEU DIREITO DE LANÇAR. PORTANTO, EMBORA SEMELHANTE AO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO, COM ESTE NÃO SE CONFUNDE, EIS QUE GUARDAM AMBOS RELAÇÃO COM FASES TEMPORAIS DISTINTAS DA CADEIA DE TRIBUTAÇÃO.

O ART. 150 DO CTN DISCIPLINA OS PROCEDIMENTOS ADSTRITOS À FIGURA DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO QUE OCORRE EM RELAÇÃO AOS TRIBUTOS CUJA LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, COMO É O CASO DO ICMS.

CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN, SE A LEI NÃO FIXAR PRAZO À HOMOLOGAÇÃO, SERÁ ELE DE CINCO ANOS, A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E, EXPIRADO ESSE PRAZO, SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA SE TENHA PRONUNCIADO, CONSIDERA-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OU SEJA, INEXISTINDO LANÇAMENTO OU NA HIPÓTESE DA CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA OBEDECE À REGRA ESTABELECIDADA NO ART. 173, I.

ORA, O CASO DOS AUTOS, CONFORME VEREMOS ADIANTE AO TRATARMOS ESPECIFICAMENTE DAS IRREGULARIDADES APONTADAS, SE SUBSUME A RECLAMAR O IMPOSTO NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO, I.E., NÃO LANÇADO, RELATIVO ÀS IMPORTAÇÕES EFETUADAS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, PORTANTO, É INAPLICÁVEL AO PRESENTE CASO A REGRA INSERTA NO ALUDIDO ART. 150.

DA MESMA FORMA, E POR EXTENSÃO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PRESCRIÇÃO. SE NÃO HÁ O LANÇAMENTO, NADA HÁ QUE SE COBRAR E, PORTANTO, NÃO TERIA SENTIDO ARGUIR PRAZO PARA O MANEJO DA AÇÃO DE COBRANÇA.

.....
CONFORME ESTABELECE O ARTIGO 58 DA CLTA/MG, O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SERÁ FORMALIZADO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO.

OUTROSSIM, O ARTIGO 173 DO CTN PRECONIZA, QUE O DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINGUE-SE APÓS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

Portanto, rejeita-se a arguição de decadência do crédito tributário, relativo ao período de 1º de janeiro a 13 de setembro de 2007.

Afastada a questão da decadência, passa-se à análise da eleição dos Coobrigados.

A inclusão do sócio administrador Vagner Antônio da Fonseca como responsável coobrigado pelo crédito tributário ora analisado, baseou-se na previsão legal estabelecida no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, e no art. 21, inciso XII c/c § 2º, inciso II, da Lei n.º 6763/75.

Importante ressaltar que no período autuado o supracitado sócio figurava como sócio-administrador da Autuada e que não impugnou o presente lançamento.

Já o contabilista Alperino José Ribeiro Filho foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, com fundamento no dispositivo legal contido no art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional e no art. 21, § 3º da Lei n.º 6.763/75.

O art. 121, parágrafo único, inciso II do Código Tributário Nacional prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que o mesmo tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Por outro lado, o art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional prescreve que “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”.

Dos ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, veja-se:

“Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento,

mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.”

(Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

Em outras palavras, a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

Nesse sentido, o art. 21, inciso X c/c os §§ 2º, inciso II e 3º da Lei n.º 6.763/75, 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 infração de lei, contrato social ou estatuto:

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

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

(grifos não constam do original).

Argui o Contabilista, ora Impugnante, que presta serviços contábeis à empresa Autuada e que os lançamentos foram realizados com base na documentação

fornecida por esta, pelo que consta dos balancetes e razão da conta “Caixa” e Bancos do período fiscalizado a ressalva de que o livro foi escriturado com base na documentação apresentada, conforme determina a Instrução Normativa n.º 102 do DNRC.

Alega ainda que em momento algum contribuiu para a prática da infração imputada pela Autoridade Fiscal, tendo realizado os lançamentos contábeis com base na documentação fornecida pela empresa, que por sua vez, quedou-se inerte às reiteradas cobranças da contabilidade para que fosse entregue os extratos bancários necessários à conciliação dos lançamentos.

Veja-se a Interpretação Técnica (IT) das Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 11-IT-03 sobre fraude e erro, *in verbis*:

2. O termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovação; e
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

3. O termo erro refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis;
- c) interpretação errada das variações patrimoniais.

A simulação de registros contábeis, para ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS (saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal), é um típico ato ilícito, cujo dolo específico decorre de conclusão lógica, pois sendo ilícito o ato e não tendo ocorrido lançamentos retificadores, afasta-se a hipótese de erro e conclui-se que houve a intenção da prática do ato (dolo específico elementar).

A doutrina sobre o assunto assevera que o dolo, assim como a fraude, além da consciência e vontade na realização da conduta, também compreende como elemento psicológico, o conhecimento de que o fato é juridicamente proibido. Assim, a participação do Contabilista nos fatos que resultaram em prejuízo para a Fazenda Pública deve ser analisada de uma maneira precisa, a fim de aferir se este assume a responsabilidade pelos ilícitos consubstanciados por fatos realizados na contabilidade da empresa.

Ora, conforme relatado no Relatório Fiscal de fls. 55/58, o contabilista efetuou lançamentos contábeis incompatíveis com as operações bancárias a que se

referiam. É o que se verifica, por exemplo, pelo suprimento de caixa com cheques liquidados por meio de compensação bancária e operações eletrônicas (TED), que por sua natureza, não se prestariam ao suprimento do caixa, assim como por meio de pagamentos efetuados por meio de débitos automáticos, pagamento estes de despesas efetuadas diretamente na conta bancária da empresa.

Em relação aos valores contabilizados como empréstimos de sócios na conta contábil “Empréstimos de Terceiros”, verifica-se da análise do documento acostado pelo contador Impugnante denominado “protocolo de entrega de documentos para a contabilidade” (fl. 262) que embora os documentos tenham sido enviados de uma só vez em 28 de agosto de 2007, alguns valores foram contabilizados como entradas de recursos posteriores a esta data (setembro a dezembro de 2007), o que demonstra que o contabilista participou ativamente na simulação das operações contábeis, com o intuito de encobrir a venda de mercadorias sem documentação fiscal, suprimindo indevidamente o caixa da empresa, de modo a justificar os recursos que saíram para pagamento das despesas.

Vale aqui mencionar o disposto no parágrafo único do art. 1.177 do novo Código Civil:

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

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

A responsabilidade pela escrituração é do contabilista, conforme preceitua o art. 1.182 do Código Civil, que deverá proceder de acordo com as normas contábeis:

NBC T 2 - DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

NBC T 2.1 - DAS FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

2.1.1 - A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

2.1.2 - A escrituração será executada:

- a) em idioma e moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;
- e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

Portanto, a alegação do contabilista de que escriturou os lançamentos contábeis com base em planilhas fornecidas pela contratante dos serviços, ora Autuada, não tem o condão de afastar a sua responsabilidade, quer pela imposição legal, quer pelos documentos presentes nos autos.

Reitere-se que o ato praticado pela empresa de contabilidade não se refere a um mero erro contábil ou imperícia e sim de registros contábeis (simulados), de sua exclusiva responsabilidade, que não encontram respaldo na legislação contábil e tributária, fato de seu inteiro conhecimento.

Assim, resta clara a direta participação e colaboração da empresa contábil nos atos que ensejaram a lavratura da peça fiscal.

Por outro lado, 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 seguintes 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.

No mesmo sentido, o TJ/RS 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 TJ/MG, 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 TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-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. [...].

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 FRAUDULENTE, PELO QUE RESPONDEM OS SÓCIOS SOLIDARIAMENTE.

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

Portanto, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio-administrador da empresa autuada, Vagner Antônio da Fonseca, assim como do contabilista Alperino José Ribeiro Filho, com base no art. 21, § 2º, inciso II e § 3º da Lei n.º 6.763/75.

Quanto ao mérito das exigências propriamente dito a Impugnante alega que a simples constatação de recursos de origem não comprovada não constitui fato gerador do imposto, sendo necessária a comprovação pelo Fisco da ocorrência de circulação de mercadoria, o que não se verifica no feito fiscal. Entende que a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” constituem-se indícios, mas não comprovam a efetiva infração imputada e que é de relevância substancial que se estabeleça um nexos causal entre a existência do saldo credor na conta “Caixa” e a circulação de mercadorias.

Cabe primeiro esclarecer que a matéria em questão encontra-se respaldada na legislação tributária federal e mineira.

O Decreto n.º 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seus arts. 281 e 282, trata as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Na legislação mineira, a presunção está regulamentada no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

Lei n.º 6.763/75

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete a Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

RICMS/02

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

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

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

Importante destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre a questão a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro “Processo Administrativo Tributário”, assim se manifesta:

Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.

De acordo com a moderna doutrina e jurisprudência, a presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, conforme fundamentação posta no Acórdão n.º 202-16.146, do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que ora se reproduz:

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

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

Considera-se, pois, como plenamente aceitável em Direito Tributário o uso da prova indireta, ou seja, o indício e a presunção, especialmente nos casos de supressão de tributos.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Impugnante. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, no caso dos autos, existência de saldo credor e ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente.

Repita-se, pela importância, que a Impugnante foi intimada por diversas vezes a apresentar documentos que comprovassem a origem dos recursos e os documentos a eles relacionados, como se verifica pelas intimações de fls. 12/13 e 17/53. Contudo, não apresentou um documento sequer.

Do mesmo modo procedeu no momento da impugnação. Assim, como não trouxe aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade e origem dos ingressos na conta “Caixa”, de modo a afastar a acusação fiscal, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 136. 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.

A Impugnante não contestou, nem justificou os lançamentos registrados em sua escrita contábil.

Os lançamentos elencados nos Anexos 4 a 14 consistem nos seguintes procedimentos adotados pela empresa impugnante:

- suprimento do caixa com recursos oriundos de cheques compensados, transferências eletrônicas entre contas bancárias, débito automático nas contas bancárias, empréstimos de sócios, recursos oriundos de venda do ativo imobilizado, com pagamento em mercadorias;

- valores lançados como recursos ingressados no “Banco Rural”, oriundo de TED e operação bancária denominada “Cred NetPag”, contabilizados como recursos advindos do caixa.

Cabe primeiro esclarecer que os cheques relacionados nas planilhas do Anexo 4 (Banco Rural) e Anexo 8 (Banco Itaú) e extratos bancários de fls. 156/175, tratam-se de cheques liquidados por compensação bancária, o que implica necessariamente em crédito em outra conta bancária.

Desse modo, caso o contribuinte transite com tais cheques pela conta “Caixa”, necessário se faz que imediatamente, contabilize-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa”, lançamentos estes de data e valor equivalentes.

O mesmo ocorre com o TED, pois se trata de transferência entre contas bancárias, inexistindo a possibilidade de a empresa efetuar uma transferência bancária via TED para o caixa da empresa.

Ainda assim, se o contabilista transitou o TED pela conta “Caixa”, deveria na mesma data lançar o mesmo valor, a crédito da conta “Caixa” e a débito do destinatário, seja ele fornecedor ou até mesmo outra conta bancária da própria empresa. Tais lançamentos não foram efetuados conforme cópias do livro Razão anexas às fls. 88/126, estando demonstrados no Anexo 6 (fl. 68).

Quanto aos recursos contabilizados no caixa oriundo de débitos automáticos, por sua natureza, é inadmissível o suprimento do caixa com valores destinados ao pagamento de despesas efetuadas diretamente na conta bancária da empresa. Consta da planilha acostada às fls. 70 e 74 (Anexos 7 e 9).

Já os valores lançados como empréstimos de sócios (fl. 66), da mesma forma, não foi comprovada a efetividade da entrada dos recursos no caixa, posto que não foram apresentados documentos que comprovassem a operação, tais como extrato bancário, cópia de cheque, transferência eletrônica e outros. Verifica-se que apesar de valores altos, não constam dos extratos bancários a entrada dos recursos via bancos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como no dizer da Conselheira do CARF, Selene Ferreira de Moraes, em se tratando de ingresso de numerários, a doutrina e a jurisprudência exigem que as provas a serem produzidas devem atestar, cumulativamente, dois fatos, quais sejam: a efetiva entrada e a origem dos respectivos recursos, bem assim, devem ser coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis. Não estando demonstrada a regularidade dos suprimentos, não há como ser afastada a presunção legal de tratarem-se de recursos originados da própria atividade operacional da empresa e mantidos à margem da escrituração.

Dessa forma, correta as exigências do ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

Destaque-se que a alíquota aplicada sobre as saídas desacobertadas de documento fiscal foi apurada com base na média das saídas tributadas sob o regime de débito e crédito, declarado pela Impugnante no período de janeiro a julho de 2007.

A Impugnante alega que ocorreu *bis in idem* na aplicação das penalidades, pois o Fisco teria cobrado a multa de revalidação que tem por base de cálculo o valor do ICMS e a multa isolada que tem por base de cálculo o valor da operação, incluído o valor do ICMS, pois este imposto é cobrado “por dentro” e que, portanto, sobre o ICMS incide duas distintas multas pelo mesmo fato gerador.

No presente caso, foi exigida a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei n.º 6.763/75.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei n.º 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

Vê-se, portanto, que trata-se de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

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

Analisando o disposto no art. 53 acima, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo n.º 61/79, "*punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o artigo 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir*", enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.

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 eminente DES. 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 se 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 na Apelação Cível n.º 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 ADOTA DOS 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, como na Apelação Cível n.º 1.0672.98.011610-3/00 I, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO A 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 DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabrícia Lage Fazito Rezende Antunes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 03 de julho de 2013.

José Luiz Drumond
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora