

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.196/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000192534-50  
Impugnação: 40.010134372-32, 40.010134374-96 (Coob.), 40.010134373-13 (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 Código Tributário Nacional e art. 21, § 2º, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

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

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS – DOCUMENTO EXTRAFISCAL – REGIME DE DÉBITO E CRÉDITO.** Imputação fiscal de que a empresa Impugnante teria promovido entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Infração caracterizada mediante conferência de documentos fiscais e escrituração fiscal, em confronto com controles extrafiscais regularmente apreendidos no estabelecimento. Para as entradas desacobertadas, exigência apenas da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei n.º 6.763/75, limitada a 15% do valor da operação nos termos do art. 55, § 2º do mesmo diploma legal. Para as saídas desacobertadas, exigências de

**ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da citada lei.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

1 - saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, no período de janeiro de 2009 a julho de 2012, apuradas mediante confronto das planilhas demonstrativas da movimentação real com aquela declarada ao Fisco pelo contribuinte, cujas operações apresentam as seguintes situações:

1.1 - sujeitas a tributação normal do ICMS, implicando na falta de recolhimento do imposto, conforme demonstrado nos Anexos 1-A a 1-D. Exigência do ICMS e das multas de revalidação e isolada, conforme demonstrado nos Anexos 2-A a 2-D;

1.2 - sujeitas ao regime de substituição tributária, de acordo com demonstração nos Anexos 1-A a 1-D, com ICMS/ST devido pelas entradas correspondentes. Exigência de multa isolada, conforme demonstrado nos Anexos 2-A a 2-D;

2 - entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de janeiro de 2009 a julho de 2012, cujas operações apresentam as seguintes situações:

2.1 - sujeitas a tributação normal do ICMS, conforme demonstrado nos Anexos 1-A a 1-D. Exigência da multa isolada, conforme demonstrado nos Anexos 2-A a 2-D;

2.2 - sujeitas ao regime de substituição tributária, implicando em falta de recolhimento do imposto, conforme demonstrado nos Anexos 1-A a 1-D. Exigência do ICMS/ST apurado acrescido das multas de revalidação e isolada de 40%, conforme demonstrando nos Anexos 2-A a 2-D.

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

O processo encontra-se instruído com os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.000004912-06 (fl. 02);
- Procuração de José Roberto Botelho p/ representação junto à SEF (fl. 03);
- Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.000001397-74 (fl. 04);
- Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.000003768-73 (fl. 05);
- Auto de Infração – AI (fls. 06/07);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fl. 08);
- Consulta SICAF “Dados Cadastrais do Contribuinte” (fl. 09)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Consulta SICAF “Todos os Sócios de um Contribuinte” (fl. 10);
- Relatório Fiscal (fls. 11/20);
- Anexo 1-a: Rateio dos valores de saídas sem nota fiscal e quantificação das entradas sem nota fiscal - 2009 (fl. 21);
- Anexo 2-a: Cálculo das exigências fiscais - 2009 (fl. 22);
- Anexo 3-a: Legenda dos Anexos 1-a e 2-a (fl. 23);
- Anexo 1-b: Rateio dos valores de saídas sem nota fiscal e quantificação das entradas sem nota fiscal - 2010 (fl. 24);
- Anexo 2-b: Cálculo das exigências fiscais – 2010 (fl. 25);
- Anexo 3-b: Legenda dos Anexos 1-b e 2-b (fl. 26);
- Anexo 1-c: Rateio dos valores de saídas sem nota fiscal e quantificação das entradas sem nota fiscal - 2011 (fl. 27);
- Anexo 2-c: Cálculo das exigências fiscais – 2011 (fl. 28);
- Anexo 3-c: Legenda dos Anexos 1-c e 2-c (fl. 29);
- Anexo 1-d: Rateio dos valores de saídas sem nota fiscal e quantificação das entradas sem nota fiscal - 2012 (fl. 30);
- Anexo 2-d: Cálculo das exigências fiscais – 2012 (fl. 31);
- Anexo 3-d: Legenda dos Anexos 1-d e 2-d (fl. 32);
- Anexo 4: Apuração da MVA média e alíquota média ponderadas aplicadas nas entradas de mercadorias sujeitas ao ICMS/ST – 2009/2012 (fls. 33/40);
- Anexos 5: Apuração das vendas desacobertadas – 2009/2012 (fls. 41/44);
- Anexos 6: Apuração da alíquota média de ICMS nas entradas de mercadorias sujeitas ao regime de débito e crédito – 2009/2012 (fls. 45/48);
- Relatório de vendas reais da Impugnante (fls. 49/52);
- Relatório de “faturamento fiscal” da Impugnante (fls. 53/56);
- Documentos de controle de vendas da Autuada apreendidos pelo Fisco (fls. 57/71)
- Anexo 7: Demonstrativo da correlação das vendas diárias c/ planilha vendas reais, acompanhado de documentos apreendidos (fls. 72/292);
- Boletim de Ocorrência referente à busca e apreensão (fls. 293/295);
- Autos de Intimação de copiagem de arquivos e deslacrção de documentos (fls. 296/304);
- Ata de Reunião de análise de cupom fiscal na DEFIS (fls. 305/306);
- Memorando DF/Uberaba nº 070/2012 – Encaminha documentos apreendidos à DF/Uberlândia (fls. 307/311);
- Auto de Deslacrção e listagem de documentos apreendidos (fls. 312/363);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Memorando DEFIS/SUFIS/Nº 139/2012 – Encaminhamento de relatórios de análise de arquivos de mídias digitais “Operação By Pass” – Cristal Perfumaria e Cosméticos (fl. 364)
- Relatório Técnico nº 05/2011 (fls. 365/386);
- Relatório parcial da Operação “by pass” (fls. 387/395);
- Relatório Técnico do Núcleo de Auditoria Digital (fls. 396/402);
- Autos de Apreensão e Depósito – AADs n.ºs 005983, 006023, 006005, 006034, 006065, 006079, (fls. 403/412);
- Memorando DF/Uberaba nº 107/2012 – Encaminha documentos de deslacrção, copiagem e devolução de equipamentos de informática à DF/Uberlândia (fls. 413/471);
- Declarações Anuais do Movimento Econômico e Fiscal – DAMEF – 2009/2011 e Declarações de Apuração e Informação do ICMS – DAPIs – 01/2009 a 07/2012 (fls. 472/613);
- DVD com todos os arquivos eletrônicos relacionados à autuação (fl. 614);
- Documentos relacionados com a intimação do Contribuinte (fls. 615/621).

### **Da Impugnação**

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam em conjunto, tempestivamente, por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 623/656, nas quais alegam, em síntese:

- o lançamento baseado no arbitramento realizado pela Fiscalização com base em simples indícios de omissão de faturamento não tem como prevalecer, devendo ser anulado o Auto de Infração;
- o lançamento por arbitramento consiste, conforme preconiza o art. 148 do Código Tributário Nacional, na utilização de meios para a apuração, não de índices diversos para idêntica base imponible, mas de critérios legais, jurídicos, prováveis e plausíveis (fatos indiciários) para a apuração da base de cálculo imponible;
- a tributação por arbitramento somente tem vez naquelas hipóteses em que o sujeito passivo seja omissor ou não mereçam fé as suas declarações fiscais;
- uma vez que mantém escrita fiscal regular, que não foi desconstituída em nenhum momento pela Fiscalização, torna-se sem efeito o arbitramento realizado;
- para que o arbitramento levado a efeito fosse válido, seria necessário que o Fiscal Autuante tivesse efetivamente motivado o ato administrativo ora vergastado, o que não ocorreu, pois, no caso dos autos, o ato administrativo que deu origem ao arbitramento não apresentou nenhuma motivação válida acerca de sua necessidade;
- a Fiscalização foi omissa, visto que não apresentou motivação válida para o arbitramento realizado, principalmente pelo fato de que sua contabilidade sequer foi desclassificada pelo Fisco, o que, consoante a melhor doutrina, importa em nulidade do ato administrativo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

- a Fiscalização presumiu que não registrava parte de suas aquisições, bem como omitia parte de suas receitas ocasionando o subfaturamento sem qualquer levantamento quantitativo ou contagem física em seu estoque;

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- no que se refere à responsabilização pessoal dos Coobrigados, o Auto de Infração também não tem como prosperar, devendo ser considerado nulo, eis que carente de motivação o ato administrativo ora vergastado;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- nem se diga que a simples existência de procuração e de uma "Circular 001/2011", frise-se apreendida irregularmente, constando o nome do Impugnante Paulo Acácio Cortes Almeida seria motivação apta a validar o ato administrativo ora impugnado;

- não basta que o agente administrativo, ao praticar o ato (no caso a imputação da responsabilidade tributária), cite o artigo legal pretensamente violado pelo administrado e os fatos em que o agente se estribou para decidir (existência de procuração), sendo absolutamente necessária à validação do ato administrativo, a enunciação da relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado e nisso a Fiscalização atuante foi omissa, visto que não apresentou motivação válida à imputação da responsabilidade do ora Impugnante pela prática dos atos considerados como ofensivos à legislação citada no Auto de Infração;

- cita o art. 137, inciso I do Código Tributário Nacional afirmando que a Fiscalização se equivocou ao acioná-lo, pois a Seção IV na qual ele está inserido trata apenas da responsabilidade pelas penalidades decorrentes da prática de infrações contra a legislação tributária, jamais pelo tributo não recolhido;

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

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

- a alegação de que os Impugnantes teriam agido em contrariedade com o art. 137 do Código Tributário Nacional deveria ter sido efetivamente comprovada pela Fiscalização, o que de fato não ocorreu;

- os frágeis indícios citados pela Fiscalização não tem o condão de caracterizar a responsabilidade pessoal, visto que esta não restou caracterizada na forma prevista nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional, que estabelecem a responsabilidade de terceiros;

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

- não é a mera qualidade de mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica que engendra a responsabilidade pessoal nem, tampouco, a simples falta de recolhimento do tributo devido pela sociedade;

- a responsabilidade tributária do terceiro funciona como verdadeira sanção aplicada ao ato abusivo, praticado com ofensa aos poderes disponíveis, à lei ao contrato sendo imprescindível a existência deste ato que compõe o fato gerador da responsabilidade do sócio gerente;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a responsabilidade pessoal, com substituição do devedor originário tem como fundamento a realização do ato, que resultou no surgimento da dívida, praticado contra os interesses da sociedade. Assim, o sócio gerente passa a ser pessoalmente responsável no lugar da própria sociedade. Entretanto, para que haja a substituição de devedor, é imprescindível a comprovação que o ato praticado com dolo ou culpa resultou em violação à lei, ao contrato social, ou foi feito abusivamente, com excesso de poder;

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

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema;

- no caso do Impugnante Paulo Acácio Cortes Almeida, cuja responsabilidade foi atribuída pela Fiscalização pelo simples fato de o mesmo, mediante procuração que possuía, ter assinado uma única Circular 001/2011, na qual constaram apenas procedimentos para recebimentos de valores de clientes pagos em cheques, não pode caracterizar a sua responsabilização pelas infrações porventura cometidas pelos administradores da empresa, pois tal ato se deu em estrito cumprimento dos poderes a ele outorgados pelo sócio-gerente da empresa e apenas transmitiu os procedimentos internos a serem seguidos pelos funcionários da empresa autuada, jamais tendo agido em seu próprio nome, não podendo ser responsabilizado pessoalmente pelos seus atos, a teor do que preceitua o art. 663 do Código Civil;

- no que se refere ao Impugnante Márcio Roberto Gilabel, a atribuição de responsabilidade, pelo simples fato de figurar como locatário do imóvel onde a documentação da empresa autuada teria sido apreendida não possui previsão legal;

- a responsabilização dos Impugnantes dependeria dos seguintes dos seguintes pressupostos: a) que o mesmo figurasse como mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente e representante da sociedade autuada; b) que tivesse havido, de sua parte, ato contrário à lei ou ao contrato social; c) que tal ato houvesse sido comprovado pela autoridade administrativa, mas nada disso ocorre;

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

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

Requer, também, a exclusão dos Coobrigados.

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



**Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 671/695, faz um breve histórico sobre a apreensão e refuta as alegações da peça de defesa, sinteticamente, aos seguintes argumentos:

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

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

- analisando o movimento do dia 1º de dezembro de 2011, tem-se a listagem de vendas sintéticas dos valores nominais por vendedor, contendo, entre outras, as informações de valor bruto, descontos e líquido;

- a relação de vendas documenta, então, o fato jurídico tributário para o qual antecede a norma obrigacional apta a produzir o dever de pagar o tributo pelo sujeito passivo, autor da conduta jurídica descrita na norma como hipótese de incidência tributária, o qual fica indiscutivelmente subordinado à pretensão arrecadatória exercida de modo imanente pela pessoa jurídica de direito público;

- como o ramo de atividade do contribuinte - comércio varejista de produtos cosméticos, perfumaria e higiene pessoal - abrange mercadorias sujeitas à tributação normal e com substituição tributária devida por ocasião das entradas, em face da sua condição, foram elaboradas planilhas, a partir das informações constantes nas DAPIs, entregues pela própria Autuada, de modo a determinar o percentual das operações sujeitas ou não à substituição tributária;

- a DAMEF – Declaração Anual do Movimento Econômico e Fiscal, referente a cada um dos exercícios referidos, embasou o procedimento adotado no que tange à informação do CMV – Custo das Mercadorias Vendidas, posto que considerado exatamente o valor ali determinado e como tal transcrito para as planilhas fiscais conduzindo ao percentual médio de agregação, resultante da divisão do valor total das vendas declaradas, pelo CMV do respectivo exercício;

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

- se estivessem regularmente documentadas nas entradas, situação em que o ICMS/ST teria sido efetivamente pago pelo remetente, ou mesmo antecipadamente pela fiscalizada, não haveria motivação para a subsequente saída desacobertada, pois sequer haveria destaque de imposto na nota fiscal, remanescendo injustificadas as omissões das informações quanto às saídas posteriores;

- exatamente assim, embasado nas informações disponibilizadas pela Autuada na DAMEF e nas DAPIs, que o Fisco apurou os valores lançados;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Autuada dolosamente se valia de equipamento emissor de cupom fiscal adulterado para omitir operações de saída que realizava, já que as mesmas não eram gravadas na memória do ECF e, não fossem as constatações milionárias de entradas e saídas desacobertadas levantadas, tal adulteração por si é suficiente para macular todas as declarações apresentadas pela Impugnante, desmerecendo-as de fé em face da omissão das informações e, por consequência, autorizando o arbitramento fiscal de acordo com a previsão do art. 148 do Código Tributário Nacional;

- cita o art. 205, *caput* c/c parágrafo único da Lei n.º 6.763/75 e o § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional;

- a contabilidade de uma empresa que omite operações de saídas mediante adulteração de *hardware*, de modo a permitir a emissão de cupons falsos, sem gravação das operações nas memórias eletrônicas, não cumpre seu papel institucional, caracterizando atos forjados direcionados à supressão dos tributos devidos;

- por força da indisponibilidade do interesse público são imperativas a vinculabilidade e a obrigatoriedade da atividade administrativa do lançamento, consoante o art. 142 do Código Tributário Nacional;

- o fundamento jurídico da utilização das presunções em matéria tributária se edifica sobre dois pressupostos, quais sejam, a necessidade de recolhimento pelo Estado, dos tributos que lhe são devidos e que constituem a sua maior fonte de receita para fazer face às despesas inerentes à sua própria existência e o uso, sempre crescente, pelos contribuintes, de mecanismos de fraude, com o intuito de se evadirem do cumprimento de suas obrigações tributárias;

- contrariando a tese da Autuada, a presunção desenvolvida pela Fiscalização encontra-se coerente com as informações fiscais por ela apresentadas;

- cita os arts. 148 do Código Tributário Nacional e 51 da Lei n.º 6.763/75, doutrina a respeito da utilização de presunções em matéria tributária e decisões administrativas do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e deste CC/MG, para concluir ser plenamente admissível na seara tributária o uso da prova indireta, consistente em indício e presunção, precipuamente em casos de sonegação fiscal como o é o caso em debate;

- 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;

- as mercadorias entraram desacobertadas de documentos fiscais e não há prova de pagamento de ICMS referente às operações anteriores e nenhum dos responsabilizados nada apresentou;

- a teoria de 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 é carente de qualquer finalidade fiscal, pois a Autuada mantinha contas bancárias à revelia do Fisco, não as contabilizando regularmente;

- a fiscalização do imposto é competência da SEF e deve ser exercida sobre todas as pessoas físicas ou jurídicas, inscritas ou não como contribuintes, que pratiquem

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações ou prestações sujeitas ao imposto, pelos Auditores Fiscais da Receita Estadual, conforme disposto nos arts. 188 e 189, Parte Geral do RICMS/02;

- cita o art. 194 da Parte Geral do RICMS/02;

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

- cita o art. 142 do Código Tributário Nacional;

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

- cita o art. 92 do RPTA;

- é verdade que a Lei de Introdução do Código Civil, por previsão expressa do art. 101 do Código Tributário Nacional, é plenamente aplicável ao direito tributário, desde que inexistir disposição específica neste, consoante o popular brocardo de que a lei especial derroga a lei geral;

- cita o art. 148 do Código Tributário Nacional;

- o art. 6º da Lei Complementar n.º 87/96, citado pela defesa, abrange situações hipotéticas em condições de normalidade, mas a defesa se esqueceu de analisar o art. 5º, da mesma lei complementar, que outorga à lei ordinária a competência para atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo. É o caso dos autos;

- a redação do § 18 do art. 22 da Lei n.º 6.763/75, é totalmente condizente com a outorga consagrada no art. 5º da Lei Complementar n.º 87/96;

- no que pertine ao imputado caráter confiscatório das multas, cabe considerar que a vedação disposta no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal;

- a discussão administrativa quanto à confiscatoriedade da sanção encontra óbice no art. 110, inciso I do RPTA;

- no que tange ao Coobrigado, é fundamental ressaltar a ocorrência que, por regra dos arts. 137, inciso I c/c 135, inciso III do Código Tributário Nacional, em face do caso, faz com que responda pessoalmente pela integralidade da dívida;

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

- cita o Acórdão n.º 3.810/12/CE, destacando que o não pagamento do imposto caracteriza infração à lei;

- o Sr. Márcio é o proprietário de todos os equipamentos de informática apreendidos de onde foram extraídos os arquivos magnéticos e responsável pela locação das salas de uso comercial onde eram realizadas as atividades administrativas de omissão dos valores aos cofres públicos;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Coobrigado eleito, inobstante não integre formalmente o quadro societário da Autuada, detém procurações que lhe outorgam poderes especiais, amplos e irrestritos para representa-la e geri-la, não se tratar de mero procurador, mas verdadeiro detentor e executor da condição de administrador da empresa, cujos atos verificados não se coadunam com aqueles revestidos da performance de “exercício regular” prevista no inciso I do art. 137 do Código Tributário Nacional;

- a Circular 001/2011 é suficiente a configurar atos de gestão pelo procurador, haja vista os itens 2 e 4 onde se consignou a orientação vertida para todos os estabelecimentos do grupo econômico-empresarial, documento intitulado Cadastro das Empresas: “Novos clientes somente com a autorização do Paulo Acácio” e “Valores recebidos de boletos, enviar aos cuidados de Paulo Acácio”;

- quem assina a própria Circular é o Coobrigado configurando de modo imbatível o seu comando gerencial de todo o grupo empresarial, onde se insere a Autuada;

- analisando os controles que instruem o “Movimento de Caixa”, constantes do Anexo 7, vê-se que sistematicamente eram repassados valores ao Sr. Paulo Acácio, com a correspondente anotação “transferência cheques à vista e à prazo p/ Paulo”, “transferência Pagamento Cartão Cristal para Paulo”, além de constatar-se vistos, pelo mesmo, em vários recibos anotados como pertinentes a pagamentos de promissória, pagamento salarial, depósitos e recebimento de faturas Cristal Card;

- cita o art. 136 do Código Tributário Nacional;

- cita o Acórdão n.º 3.708/11/CE;

- configura-se a legitimidade da responsabilidade tributária solidária atribuída aos Coobrigados, cujos atos de gestão e de concentração do controle de recebimentos de cheques de todo o grupo econômico, documentados mediante os papéis extrafiscais de “Movimento de Caixa” e anexos, além da “Circular 001/2011”, restaram plenamente evidenciados;

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

- não é possível a aplicação do permissivo legal previsto no § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75 em face do § 5º, item 3, desse mesmo dispositivo legal;

- não se atinge enumerar qualquer ato administrativo que transborde dos limites propostos aos princípios da proporcionalidade da razoabilidade, muito menos se ousa indicar atos até então exercidos, que sejam contrários a uma administração honesta e de boa-fé, noção primordial do princípio da moralidade.

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

### **Do Parecer da Assessoria**

Em parecer fundamentado e conclusivo a Assessoria do CC/MG se manifesta às fls. 700/726 opinando pela rejeição da arguição de nulidade e, no mérito, pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

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

1 - saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, no período de janeiro de 2009 a julho de 2012, apuradas mediante confronto das planilhas demonstrativas da movimentação real com aquela declarada ao Fisco pelo contribuinte, cujas operações apresentam as seguintes situações:

1.1 - sujeitas a tributação normal do ICMS, implicando na falta de recolhimento do imposto, conforme demonstrado nos Anexos 1-A a 1-D. Exigência do ICMS e das multas de revalidação e isolada, conforme demonstrado nos Anexos 2-A a 2-D;

1.2 - sujeitas ao regime de substituição tributária, de acordo com demonstração nos Anexos 1-A a 1-D, com ICMS/ST devido pelas entradas correspondentes. Exigência de multa isolada, conforme demonstrado nos Anexos 2-A a 2-D;

2 - entradas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, no período de janeiro de 2009 a julho de 2012, cujas operações apresentam as seguintes situações:

2.1 - sujeitas a tributação normal do ICMS, conforme demonstrado nos Anexos 1-A a 1-D. Exigência da multa isolada, conforme demonstrado nos Anexos 2-A a 2-D;

2.2 - sujeitas ao regime de substituição tributária, implicando em falta de recolhimento do imposto, conforme demonstrado nos Anexo 1-A a 1-D. Exigência do ICMS/ST apurado acrescido das multas de revalidação e isolada, conforme demonstrado nos Anexos 2-A a 2-D.

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

**Das Prefaciais Arguidas**

As provas que sustentam o presente feito, com base nas quais a Impugnante, de forma indireta, aponta nulidade por ilicitude e afronta a normas constitucionais e processuais vigentes (fls. 634), tiveram origem em dois procedimentos de busca e apreensão e bens e documentos, realizados em conformidade com os ditames legais e as garantias individuais.

Em 17 de fevereiro de 2011, por meio do AADs n.ºs 06005 e 06023 (fls. 405/408), apreendeu um equipamento de ECF junto ao estabelecimento da Impugnante em Uberlândia – Minas Gerais.

Em 07 de agosto de 2012 realizou-se nova busca e apreensão em imóvel locado por um dos sócios da Impugnante no município de Uberaba/Minas Gerais, nos termos de Mandado Judicial expedido no Processo n.º 0701.12.024548-8, que corre junto ao fórum deste mesmo município. Tal procedimento levou à apreensão de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentos fiscais e extrafiscais, além de equipamentos e arquivos eletrônicos posteriormente copiados e auditados pelo Fisco.

A Auditoria Fiscal de documentos do Contribuinte e o consequente lançamento do crédito tributário são competências precípuas do Fisco, não dependendo de qualquer autorização judicial para ser realizar. A atividade de lançar o crédito tributário é vinculada e obrigatória, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional:

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.

Com fulcro no art. 194 do Código Tributário Nacional, a Lei n.º 6.763/75, em seu art. 42, § 1º autorizada a busca e apreensão procedida pelo Fisco em 17 de fevereiro de 2011 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”*.

Ademais, a segunda busca e apreensão ocorrida em 07 de agosto de 2012, não obstante a suficiência dos poderes concedidos ao Fisco pelo supracitado art. 42, § 1º para fazê-lo sem a chancela do Poder Judiciário, baseou-se em Mandado Judicial que conferiu ainda maior respaldo jurídico ao procedimento realizado.

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

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

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e dos Coobrigados tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

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

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

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

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

### **Da Inclusão dos Coobrigados**

No que tange à inclusão dos Coobrigados no polo passivo da autuação é fundamental ressaltar que, conforme previsão do art. 135, inciso III c/c art. 137, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional, sua responsabilidade é pessoal e integral pelo

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

crédito tributário decorrente de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, especialmente, neste último caso, quando a infração é conceituada em lei como crime:

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

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

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

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

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

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

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

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

I - o mandatário, o preposto e o empregado:

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

Cabe salientar que o Sr. Márcio Roberto Gilabel é o proprietário de todos os equipamentos de informática apreendidos, de onde foram extraídos os arquivos magnéticos, conforme documento de fl. 255.

Ademais, de acordo com o contrato de locação de fls. 268/275, especificamente na Cláusula Décima Segunda (fl. 273), o Sr. Márcio Roberto Gilabel é também o principal responsável pela locação das salas de uso estritamente comercial onde eram desenvolvidas as atividades administrativas conducentes à omissão dos



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valores aos cofres públicos nestes autos discutida e a guarda de toda documentação paralela relacionada à imputação fiscal. Anotações nas agendas 2007 e 2008 apreendidas (fls. 256/267), de uso do Coobrigado Sr. Márcio Roberto Gilabel, dão conta e/ou reafirmam os atos de controle por ele exercidos.

Inobstante o Sr. Paulo Acácio Cortes Almeida não integrar formalmente o quadro societário da Impugnante, detém procurações que lhe outorgam poderes especiais e amplos para representá-la e geri-la (fls. 288/292). Insta salientar que não se trata de um mero procurador, mas de um verdadeiro detentor e executor da condição de administrador da empresa. Os atos por ele praticados não se coadunam com o “*exercício regular do mandato ou da administração*” a que se refere o inciso I do art. 137 do Código Tributário Nacional, configurando infração à lei e ao contrato social.

O documento listado no item “5” do Anexo 8, consistente na “Circular 001/2011” (fls. 280/282), configura claramente atos de gestão praticados pelo procurador. A redação do item 2 da fl. 280 – “*Novos clientes somente com autorização do Paulo Acácio*” – e do item 4 da fl. 281 – “*Valores recebidos de boletos, enviar aos cuidados de Paulo Acácio*” não deixam dúvida a respeito dos amplos poderes de gestão do Sr. Paulo Acácio, pois contém expressa orientação vertida para todos os estabelecimentos do grupo econômico-empresarial do qual participa a Impugnante.

Quem assina a Circular 01/2011, da qual se exigiu ciência de representantes de todas as empresas do grupo (fls. 281/282) é o Coobrigado eleito ao polo passivo, Paulo Acácio (fl. 282), configurando de modo irrefutável o seu comando gerencial de todo o grupo empresarial envolvido nas fraudes, inclusive sobre a Impugnante.

Em complemento, analisando-se os controles que instruem o “Movimento de Caixa”, objeto do Anexo 7 (fls. 82/253), tem-se que sistematicamente eram repassados valores ao Sr. Paulo Acácio, com a correspondente anotação “transferência cheques p/ Paulo”, conforme documentos de fls. 87, 92, 105, 112, 117 e 123, dentre outros.

Incumbia a ele todos os controles pertinentes a cheques recebidos pela Impugnante/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.

Portanto, não há que se falar que o Coobrigado - Sr. Paulo Acácio agia como mero cumpridor de ordens, como afirma em sua peça de defesa. Tratava-se ele de um administrador com amplos poderes de gerência sobre a empresa, o que foi demonstrado por todo o conjunto de provas contido nos autos e pontualmente citado nos parágrafos anteriores.

De acordo com o art. 136 do Código Tributário Nacional, 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. Não há necessidade de que se comprove qualquer benefício financeiro como requisito para a inclusão do Coobrigado no polo passivo. É o que prescreve a regra do Código Tributário Nacional:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Por pertinente, reproduz-se excertos do Acórdão n.º 3.708/11/CE deste CC/MG, cujos destaques constam do original:

A GESTÃO E/OU ADMINISTRAÇÃO DO COBRIGADO, COM INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, NO CASO DOS AUTOS, SURGE CONCOMITANTEMENTE 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 CONCOMITANTEMENTE 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. O ART. 128 DO CTN PREVÊ QUE A LEI QUE ATRIBUI DE MODO EXPRESSO A RESPONSABILIDADE PELO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em recente decisão, por unanimidade, no Processo n.º 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 Desembargador Gouvêa Rios, a Desembargadora Vanessa Verdolim Hudson Andrade, 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 presente caso, em face de todo o acima exposto, configura-se a legitimidade da responsabilidade tributária solidária atribuída ao procurador/administrador Paulo Acácio Cortes Almeida, tendo em vista os atos de gestão por ele praticados.

Cabe ainda destacar que o Coobrigado Sr. Márcio Gilabel, apesar de não integrar o quadro societário da Autuada, era na verdade um dos responsáveis pela gestão de todas as empresas do grupo econômico à qual ela pertencia. As anotações em sua agenda apreendida (fls. 256/267), na qual ele controlava o faturamento “fiscal” (declarado à SEF/MG) e o “real” de todas as empresas do grupo, demonstram sua posição de gerência em relação aos negócios em questão.

Portanto, em face de todo o acima exposto, configura-se também a legitimidade da responsabilidade tributária solidária atribuída tanto ao Sr. Márcio Roberto Gilabel, em face dos atos de gestão por ele praticados.

### **Do Mérito propriamente dito**

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

As planilhas intituladas “Fechamento Vendas” e “Fechamento Fiscal”, gravadas no CD-R de fl. 614, demonstram de forma irrefutável a existência de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. A primeira planilha foi retirada dos computadores apreendidos na operação “by pass” e a segunda contém os dados contidos nas DAPIs informadas pelo 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.

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

Além disso, as anotações relativas ao exercício de 2007 na agenda apreendida do sócio administrador, Sr. Márcio Roberto Gilabel, constantes nas fls. 256/267, atestam iniludivelmente a efetividade das vendas reais, notadamente à vista da fl. 261, onde se constata, na anotação relativa a maio de 2007, a existência de uma coluna com o cabeçalho “Realizado”, sob o qual estão mencionadas as importâncias exatas constantes das planilhas “Fechamento Vendas”, gravadas no CD-R mencionado no parágrafo anterior.

Analisando o movimento do dia 1º de dezembro de 2011 (fl. 84), observa-se que existe uma listagem que sintetiza as vendas realizadas por cada um dos vendedores da Impugnante, contendo, entre outras, as informações de valor bruto, descontos e valor líquido. O valor líquido, somado ao “Receb. Cartão C. Card”, que não são vendas totaliza o valor lançado na linha “SUB-TOTAL” nos documentos de fls. 82/83.

Ao longo das fls. 82/253 existem listagens diárias, devidamente instruídas por relações e recibos diversos, as quais demonstram claramente a ocorrência das infringências tributárias apontadas pelo Fisco.

Observa-se assim a existência não de meros indícios de omissão de faturamento, ou mesmo de meras metas de faturamento da empresa como afirma a Impugnante, mas de bem elaborados controles paralelos de receitas utilizados deliberadamente para ocultar do Fisco a saída desacobertada de mercadorias que efetivamente ocorreu.

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

Por este motivo, o Fisco elaborou as planilhas dos Anexos 1-A, 1-B, 1C e 1-D (respectivamente às fls. 21, 24, 27 e 30) a partir das informações constantes nas DAPIs entregues pela Impugnante, de modo a determinar, com base nas entradas regularmente escrituradas, o percentual de operações sujeitas ou não à substituição tributária.

Como o tratamento tributário das mercadorias não se altera entre sua entrada e sua saída do estabelecimento, os percentuais encontrados nas entradas acobertadas (escrituração da própria Impugnante) foram aplicados nas saídas desacobertadas de documentação fiscal.

As informações encontram-se detalhadas na planilha de fl. 21.

Os demais exercícios (2010, 2011 e 2012-até julho) foram analisados no mesmo contexto e pelo mesmo método. Cabe apenas uma observação quanto ao exercício de 2012, em relação ao qual foi utilizada a mesma margem de agregação do exercício de 2011, vez que a empresa ainda não havia elaborado a DAMEF de tal exercício.

O agregado fixado para retenção da substituição tributário pelo Estado de Minas Gerais, amparado em pesquisa de campo, alcança toda a cadeia produtiva, considerando as margens de lucratividade médias praticadas no ciclo econômico.

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

Essa análise justifica as omissões quanto às saídas de mercadorias do estabelecimento.

Para chegar ao valor das entradas desacobertadas, o Fisco valeu-se de contabilidade reversa: partiu do valor das saídas desacobertadas (conforme documentos

extrafiscais), retirou o percentual de agregação média da Autuada em suas operações e chegou ao valor das entradas desacobertas.

No que tange ao cálculo do ICMS e multas devidos nas operações realizadas sem documento fiscal, envolvendo mercadorias sujeitas à substituição tributária, o Fisco partiu do valor das saídas desacobertas para, de forma reversa, chegar ao valor das entradas desacobertas. Observe-se, a título de exemplo, a memória de cálculo e o montante de ICMS e multas exigidos no exercício de 2009 (fls. 21/23).

Quanto às saídas desacobertas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária, o Fisco apurou o percentual médio das entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS normal. O cálculo realizado encontra-se demonstrado no Anexo 1-A de fl. 43 e considerou os dados informados pelo Contribuinte nas DAPIs.

As informações referentes aos percentuais de agregação, tributação por substituição tributária ou pelo regime de débito e crédito, custo das mercadorias vendidas e alíquota média em relação aos demais exercícios foram sintetizadas pelo Fisco nos “Quadros 1, 2 e 3” da Manifestação Fiscal (fls. 678/679).

No que tange à afirmação da Impugnante de que o Fisco absteve-se de motivar os procedimentos utilizados no lançamento, a realidade dos autos mostra-se diversa: todos os elementos listados no art. 89 do RPTA como necessários à validade do Auto de Infração nele estão contidos. Não bastasse o próprio Relatório do Auto de Infração, toda a motivação do lançamento, as correspondentes normas infringidas e penalidades aplicadas constam do Relatório Fiscal de fls. 11/20.

Conforme demonstrado nos autos, a Impugnante valia-se 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 Impugnante, desmerecendo-as de fé e, por consequência, autorizando o arbitramento fiscal nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional.

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

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.

## 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 Código Tributário Nacional, sob pena de responsabilidade funcional:

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

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

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

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

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

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

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

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

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documentário fiscal relativo a

## 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 sequência 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.

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

Mostra-se, pois, plenamente admissível na seara tributária o uso da prova indireta, consistente em indício e presunção, especialmente quando ocorrente 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 Impugnante 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 Impugnante 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 demonstra que não houve o pagamento é justamente a ausência da correspondente comprovação quando da defesa da Impugnante. 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 Autuada 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.

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 utilidade para o deslinde da questão, pois, conforme a relação de contas bancárias constante da fl. 286, extraída do arquivo eletrônico apreendido no endereço indicado no item 7 do Anexo 8, à fl. 254, a Impugnante mantinha contas bancárias à revelia do Fisco, ocultadas da contabilidade regular.

Observando-se tal relação de contas, constata-se que no BANCOOB, agência 3178-0, existia a conta corrente nº 5190-0, identificada como “não fiscal”. Como se vê, havia uma conta corrente mantida com o intuito de receber depósitos e saques referentes às operações de saída de mercadoria não declaradas ao Fisco. Não há qualquer sentido ou finalidade em proceder-se a uma conciliação bancária num contexto em que os próprios dados bancários apresentados ao Fisco pelo Contribuinte não refletem a realidade e não merecem qualquer credibilidade

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.

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

O art. 148 do Código Tributário Nacional autoriza o uso de arbitramento sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo Sujeito Passivo, o que afasta a existência

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do requisito da “ausência de disposição expressa”, previsto no “*caput*” do art. 108 acima transcrito.

À vista da existência de norma específica no próprio Código Tributário Nacional e considerando 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.

Assim, mostra-se inadequado o intuito de cancelamento do Auto de Infração baseado na utilização dos arts. 230 e 227 do Código Civil.

A Impugnante se embasa na Lei Complementar n.º 87/96 para militar pela exclusão da sua responsabilidade em relação ao ICMS/ST, à vista da atribuição da condição de substituto tributário ao alienante industrial e/ou atacadista.

Em razão disso, afirma que o § 18 do art. 22 da Lei n.º 6.763/75 extrapolou os limites de competência instituídos pelo legislador constituinte, ao atribuir a responsabilidade subsidiária ao destinatário varejista nas hipóteses de não pagamento do ICMS/ST pelo remetente, evidenciando ilegalidade e inconstitucionalidade.

Importante ressaltar que o art. 6º da Lei Complementar n.º 87/96 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 que concorrerem para o não recolhimento do tributo, situação que aflora no presente caso. Observe-se a norma legal:

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

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

Art. 16- São obrigações do contribuinte:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 plenamente observada pela legislação infraconstitucional, assinalando sua aptidão para produzir efeitos, pois que dotada de legalidade e constitucionalidade. Não se vislumbra qualquer sinal de que o legislador ordinário tenha extrapolado os limites da competência a ele outorgada pelo legislador constituinte ou pelas normas gerais como afirma a Impugnante.

Em relação ao alegado caráter nitidamente confiscatório das multas, inicialmente cabe considerar que o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal 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 cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS 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 n.º 1.0672.98.011610-3/001, emendada 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 DEPRECIAÇÃO 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<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Certo é que as exigências fiscais gozam de ampla legalidade, atendo-se aos estritos limites do arcabouço normativo vigente. Não é demais citar a disposição do art. 136 do RPTA/MG: *“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 n.º 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

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

tenha resultado falta de pagamento do tributo, circunstâncias ocorridas e provadas no presente feito.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Maria Vanessa Soares Nunes (Revisora), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 23 de outubro de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Relatora**

CC/MG