

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.834/15/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000240478-71
Impugnação: 40.010137325-87, 40.010137326-68 (Coob.),
40.010137328-20 (Coob.), 40.010137327-49 (Coob.)
Impugnante: World Brasil Comércio, Indústria, Importação e Exportação
Ltda
IE: 186224450.00-31
Gilmar Augusto (Coob.)
CPF: 723.531.636-53
Hudson Duarte da Silva (Coob.)
CPF: 848.194.486-68
Lucimar Duarte da Silva (Coob.)
CPF: 051.233.156-16
Proc. S. Passivo: José Ronaldo Coelho/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIOS - CORRETA A ELEIÇÃO. Legítima a manutenção dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN) c/c o art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, uma vez que os atos praticados levaram à diferença na apuração de saldo do ICMS na conta gráfica, com a diminuição no recolhimento do imposto devido.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR– CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN) c/c o art. do 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, uma vez que restou comprovado nos autos que o sujeito passivo é o administrador do estabelecimento autuado.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatado, mediante verificação fiscal analítica, aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Como não foram carreados aos autos comprovantes de recolhimento do ICMS devido pelos emitentes dos documentos fiscais e, a real e efetiva ocorrência da operação descrita nas notas fiscais, legítimas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, em virtude de ter a Autuada aproveitado, indevidamente, nos exercícios de 2010 e 2011, créditos do imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, mediante Atos Declaratórios de n°s 12.186.210.007435, 12.186.210.007436 e 12.186.210.007436 publicados no Diário Oficial de Minas Gerais do dia 20/08/13 e, o de n° 03.223.720.000038 em 06/09/12.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI, ambos da Lei n° 6.763/75.

Os trabalhos apresentados nestes autos originam-se da denominada “Operação Laranja Lima”, realizada em conjunto, SEF/MG, SEFAZ/SP, Ministério Público de Minas Gerais e de São Paulo e Polícias dos dois estados.

Com base nos resultados da operação, as empresas paulistas Qualityçucar Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda, Comercial e Distribuidora Itaipú Ltda, Global Food’s Empacotadora e Comércio de Alimentos Ltda e W. C. Tavares Indústria e Comércio Ltda, fornecedoras de açúcar da Autuada, tiveram as inscrições estaduais cassadas por procedimento regular da Fiscalização do Estado de São Paulo e posterior publicação de atos de falsidade documental pelo Estado de Minas Gerais, ocasionando a exigência fiscal sob apreço.

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados Gilmar Augusto, Lucimar Duarte da Silva, apresentam em conjunto, Impugnação às fls. 1.616/1.657 e o Coobrigado Hudson Duarte da Silva às fls. 1.723/1.735, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, contra as quais a Fiscalização manifesta-se às fls. 1.795/1.815.

DECISÃO

Da Preliminar

Da preliminar de nulidade

Preliminarmente, cumpre destacar que os Impugnantes (Coobrigados e Autuada) alegam nulidade do lançamento sob a acusação de cerceamento do direito a ampla defesa e ao contraditório aos argumentos da falta de clareza na acusação fiscal, de desvinculação da infração com a capitulação legal, de inexistência de justa causa e de que o Auto de Infração (AI) não contém os requisitos básicos de validade.

Porém, razão não lhes assiste.

O AI foi lavrado nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e contém todas as exigências legais previstas no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n° 44.747/08, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A Autuada foi devidamente intimada para pagar ou parcelar o crédito tributário apurado, com as reduções das penalidades previstas na legislação ou exercer, querendo, o legítimo e constitucional direito de defesa.

Esclareça-se, por oportuno, que o lançamento foi levado a efeito por autoridade administrativa competente para a prática do ato, tendo sido elaborado Relatório Fiscal circunstanciado, contendo a descrição detalhada do fato imponível, com citação dos dispositivos legais relativos às infringências e penalidades aplicadas, contendo planilhas e demonstrativos auto explicativos, além do Demonstrativo do Crédito Tributário, fazendo parte integrante dele o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM, os quais foram devidamente apresentados aos Sujeitos Passivos.

Portanto, o AI contém todas as informações e elementos necessários e suficientes ao esclarecimento das exigências fiscais. Os próprios argumentos trazidos pelos Impugnantes nas suas peças de defesa, por si só, demonstram que houve o perfeito e necessário entendimento das acusações que lhes foram imputadas.

O conjunto probatório dos autos, constante dos anexos do Relatório Fiscal, que faz parte integrante do AI demonstra, de forma inequívoca e incontestável, a ocorrência das acusações efetivadas, a matéria tributável, o montante do tributo devido e a identificação dos autuados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, foi concedido aos Sujeitos Passivos o direito ao contraditório e a ampla defesa. Verifica-se que todos se manifestaram nos autos.

A ação fiscal procedida junto ao estabelecimento autuado encontra-se respaldada no CTN, recepcionada pela Constituição da República em seu art. 195:

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

Por sua vez, a legislação mineira regulamenta os procedimentos relacionados à apreensão de documentos, nos termos dos arts. 201 e 202 do RICMS/02, que assim tratam da matéria:

Art. 201. Serão apreendidos:

(...)

II - os documentos, os objetos, os papéis, os livros fiscais e os meios eletrônicos, quando constituam prova ou indício de infração à legislação tributária.

(...)

Art. 202. A apreensão será efetuada mediante a lavratura de Auto de Apreensão e Depósito, assinado pelo apreensor, pelo detentor da mercadoria ou do bem apreendido, ou pelo seu depositário, e, se possível, por 2 (duas) testemunhas.

No caso dos autos, a documentação foi apreendida mediante a lavratura de Auto de Apreensão e Depósito.

Os arts. 69 e 71 do RPTA estabelecem a finalidade do Auto de Apreensão e seus efeitos, com a seguinte redação:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

(...)

II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD);

(...)

Art. 71. O Auto de Apreensão e Depósito será utilizado para a formalização da apreensão de mercadorias, bens e documentos, inclusive de programas, meios e dados eletrônicos.

Parágrafo único. O Auto conterá a descrição do objeto da apreensão e, em se tratando de bem ou mercadoria, a respectiva avaliação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A licitude da apreensão de documentos extrafiscais encontra amparo no Tribunal de Justiça de Minas Gerais que, ao apreciar a Apelação Cível nº 1.0027.08.176278-6/003, proferiu a seguinte decisão:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA APREENSÃO DE DOCUMENTOS EFETIVADA PELO FISCO EM ESTABELECIMENTO COMERCIAL - LEGALIDADE - CONDUTA REALIZADA MEDIANTE OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA - RECURSO NÃO PROVIDO.

NOS TERMOS DO ART. 42 DA LEI ESTADUAL 6.763/75 E ART. 194 E SEGUINTE DO CTN É LÍCITO AOS AGENTES FISCAIS, NO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA, APREENDER DOCUMENTOS DESTINADOS A COMPROVAR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO HAVENDO NULIDADE NO ATO DE APREENSÃO QUANDO ESTE SE DÁ MEDIANTE CONCESSÃO DO RECIBO CONTENDO A DESCRIÇÃO DOS DOCUMENTOS APREENDIDOS.

(GRIFOU-SE).

Assim, a motivação para a apreensão de livros e documentos fiscais será sempre o exame das operações realizadas pelo contribuinte, que não pode se furtrar às ações da Fiscalização.

É imperioso ressaltar que a apreensão ocorreu em cumprimento de um mandado judicial de Busca e Apreensão efetivado em operação conjunta da SEF/MG e SEFAZ/SP, do Ministério Público de Minas Gerais e do Ministério Público de São Paulo, denominada “Operação Laranja Lima”, com apoio das Polícias Civil e Militar.

Do mesmo modo não merece acolhida a nulidade arguida referente à publicação do ato declaratório de falsidade dos documentos emitidos pela empresa paulista.

O ato teve a devida e, legalmente prevista, publicidade. Caberia aos Interessados contestar, no prazo regulamentar, conforme se verá quando da análise do mérito do trabalho fiscal.

Cumprir registrar que as cópias dos atos que declararam ideologicamente falsos os documentos fiscais estão anexadas aos autos, tendo sido, inclusive, entregues aos Impugnantes juntamente com o AI.

Pelo exposto, rejeita-se as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, em virtude de ter a Autuada aproveitado, indevidamente, nos exercícios de 2010 e 2011, créditos do imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, mediante Atos Declaratórios de nºs 12.186.210.007435, 12.186.210.007436 e 12.186.210.007436 publicados no Diário Oficial de Minas Gerais do dia 20/08/13 e, o de nº 03.223.720.000038 em 06/09/12, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 39 - Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

(...)

§ 4º - Na forma que dispuser o regulamento, para efeito da legislação tributária, fazendo prova somente a favor do Fisco, considera-se:

(...)

II - ideologicamente falso:

a) o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

a.1 - que tenha sido extraviado, subtraído, cancelado ou que tenha desaparecido;

a.2 - de contribuinte que tenha encerrado irregularmente sua atividade;

a.3 - de contribuinte inscrito, porém sem estabelecimento, ressalvadas as hipóteses previstas em regulamento;

a.4 - que contenha selo, visto ou carimbo falsos;

a.5 - de contribuinte que tenha obtido inscrição estadual ou alteração cadastral com a utilização de dados falsos;

a.6 - não enquadrado nas hipóteses anteriores e que contenha informações que não correspondam à real operação ou prestação;

b) o documento relativo a recolhimento de imposto com autenticação falsa;

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Argumentam os Impugnantes que o ICMS foi recolhido para o Estado de São Paulo e assim sendo, o aproveitamento do crédito é legítimo e legal, em observância ao princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição da República.

Porém, o direito de crédito garantido pelo princípio constitucional da não cumulatividade, na Lei Complementar nº 87/96 e na legislação tributária mineira não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício, o qual depende de normas instrumentais de apuração.

Diz o art. 155, inciso II, § 2º, inciso I da Constituição da República:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

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

A interpretação do dispositivo transcrito conduz à conclusão de que o contribuinte deve compensar o imposto devido em cada operação de circulação de mercadoria com o imposto cobrado na operação anterior.

O art. 23 da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 30 da Lei nº 6.763/75, estatuem que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto está condicionado à idoneidade da documentação, *in verbis*:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 23 - O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Lei Estadual nº 6.763/75

Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

Ainda nessa linha de condicionantes legais para o creditamento do imposto, dispõe o Regulamento do ICMS de Minas Gerais, em seu art. 70, inciso V, que, na hipótese de declaração de falsidade documental, o crédito somente será admitido mediante prova inequívoca de que o imposto destacado tenha sido efetivamente pago na origem. Confira-se:

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

V- a operação ou a prestação estiverem acobertadas por documento fiscal falso, ideologicamente falso ou inidôneo, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago; (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É importante destacar que não foram anexados aos autos quaisquer comprovantes do recolhimento do imposto pago pelos remetentes das mercadorias, o que legitimaria o creditamento pretendido. Muito pelo contrário, existe o posicionamento da Fiscalização do Estado de São Paulo sobre o conluio e a triangulação envolvendo as fornecedoras cujos créditos foram glosados.

Entende, ainda, a Impugnante/Autuada que não pode ser considerado incorreto o uso do crédito do imposto destacado nas notas fiscais autuadas, uma vez que as transações foram firmadas antes da publicação dos atos de falsidade.

Cumprido esclarecer, que o ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação preexistente, não cria nem estabelece um novo fato.

A expedição de um ato declaratório é precedida de diligências especialmente efetuadas para a verificação e comprovação de qualquer uma das situações irregulares elencadas no RICMS/02. Ampla divulgação é dada aos atos expedidos pela Autoridade Fazendária mediante a sua publicação no Diário Oficial, constando os motivos que ensejaram a declaração de falsidade dos respectivos documentos.

Como no caso presente trata-se de empresa cadastrada na SEFAZ/SP, utilizou-se dos procedimentos levados a efeito pelos Auditores Fiscais paulistas para o correspondente instrumento publicado em Minas Gerais.

No arrazoado elaborado pelos Auditores Fiscais de São Paulo para justificar a cassação das inscrições estaduais foram elencadas duas condutas para instauração do processo, quais sejam: a) simulação de quadro societário e b) interposição de embargos à fiscalização.

Veja o que afirma a Fiscalização daquele Estado no documento:

5. ESSAS DUAS CONDUTAS, ALÉM DE TORNAREM EVIDENTE A GRAVIDADE DA IRREGULARIDADE PRATICADA, A GRANDE FREQUÊNCIA E PARTICIPAÇÃO RELATIVA DESTA NO CONJUNTO DAS ATIVIDADES EXERCIDAS PELO CONTRIBUINTE, CONSTITUEM HIPÓTESES QUE AUTORIZAM A CASSAÇÃO DA EFICÁCIA DA INSCRIÇÃO ESTADUAL MEDIANTE A INSTAURAÇÃO DE PAC (...) ADEMAIS, COMO INFORMA A PROPOSTA DE FLS. 2-41, AS PRÁTICAS FRAUDULENTAS SE VERIFICAM DESDE O INÍCIO DA ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, RAZÃO PORQUE, EM CASO DE VIR A SER DECRETADA A CASSAÇÃO DA INSCRIÇÃO, OS EFEITOS DESTE ATO DEVEM REMONTAR À DATA DA ABERTURA DA EMPRESA.

Noutra vertente, é pacífico na doutrina o efeito “ex tunc” dos atos declaratórios, pois não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade uma vez que os vícios os acompanham desde suas emissões.

Segundo ensina Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Editora Forense, p. 782):

O ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espandendo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*).

Portanto, o ato declaratório é de natureza declaratória e não normativa. A publicação do ato no Diário Oficial do Estado visa apenas tornar público o que já existia.

Destaca-se que os atos declaratórios foram publicados em datas anteriores ao início da ação fiscal e não houve contestação do ato de falsidade relacionado no presente lançamento, nos termos do disposto no art. 134-A do RICMS/02, como segue:

Art. 134-A - Declarada a falsidade de documento fiscal, qualquer contribuinte interessado poderá recorrer dos fundamentos do ato administrativo, no prazo de 10 (dez) dias, contado da publicação do ato declaratório, apresentando:

(...)

Cumprе salientar que não há qualquer dúvida quanto à caracterização dos documentos fiscais como ideologicamente falsos. O ato declaratório, além de configurar formalmente a irregularidade, descreve a situação que ensejou a declaração, demonstrando de maneira inequívoca ser os documentos fiscais, materialmente, inábeis para legitimar o aproveitamento de créditos.

De mesma sorte, não cabe reportar-se à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual decidiu, em sede de recurso repetitivo, que o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela irregularidade de notas fiscais emitidas pelos fornecedores, cujos atos declaratórios de falsidade foram expedidos posteriormente à emissão dos documentos fiscais, sendo possível o aproveitamento dos créditos destacados em tais documentos fiscais, cabendo-lhe, porém, demonstrar a efetiva realização das operações.

Nesse sentido, caberia à Autuada comprovar a efetiva realização das operações mediante a apresentação de comprovantes de pagamento, tais como cópias de cheques, extratos bancários, ordens de pagamento e respectivos lançamentos contábeis. Os documentos de suposto pagamento das transações juntados aos autos, não permitem concluir que ela seja uma adquirente de boa-fé conforme o entendimento externado na jurisprudência do STJ retromencionada, uma vez que não é possível deles extrair o efetivo repasse dos recursos financeiros da empresa autuada para a suposta fornecedora das mercadorias.

A simples apresentação de cópias de cheques e extratos bancários contendo as informações sobre os possíveis pagamentos não é prova suficiente de que as operações retratadas nos documentos fiscais ocorreram. Os recursos financeiros utilizados como pagamento, mesmo transitando pelas contas bancárias da empresa, se não comprovado, de forma inequívoca, o repasse de tal recurso para o suposto fornecedor, e também, não levado à contabilização, não assegura a boa-fé do adquirente à luz da jurisprudência do STJ.

Nem tampouco as consultas feitas pela Autuada no Sintegra são capazes de comprovar a regularidade das empresas emittentes dos documentos fiscais declarados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ideologicamente falsos. A consulta do Sintegra traz a seguinte informação: “*os dados acima estão baseados em informações fornecidas pelos próprios contribuintes cadastrados. Não valem como certidão de sua efetiva existência de fato e de direito, não são oponíveis à Fazenda e nem excluem a responsabilidade tributária derivada de operações com eles ajustada*”.

Com relação ao argumento da Defesa alicerçado no fato de que as notas fiscais eletrônicas foram autorizadas no portal da NFe, cabe mencionar que esse fato não atesta a idoneidade do documento fiscal, conforme § 1º da Cláusula Quarta do Ajuste SINIEF nº 07/05:

Cláusula quarta O arquivo digital da NF-e só poderá ser utilizado como documento fiscal, após:

I - ser transmitido eletronicamente à administração tributária, nos termos da cláusula quinta;

II - ter seu uso autorizado por meio de Autorização de Uso da NF-e, nos termos da cláusula sexta.

§ 1º - Ainda que formalmente regular, não será considerado documento fiscal idôneo a NF-e que tiver sido emitida ou utilizada com dolo, fraude, simulação ou erro, que possibilite, mesmo que a terceiro, o não-pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem indevida.

As operações sob questão tiveram como protagonistas as usinas de açúcar e álcool paulistas, a Qualityçucar, a Itaipu, a Global Food's e a W.C Tavares como intermediárias fornecedoras e a World Brasil, mineira atacadista no ramo de açúcar. Segundo apurado pela Fiscalização paulista, foram simuladas operações triangulares para se obter vantagens ilícitas.

Consta dos autos a demonstração do conluio entre as três frentes citadas, as usinas utilizando-se de benefício fiscal, carga tributária equivalente a 7% (sete por cento) concedido pela SEFAZ/SP nas vendas a atacadistas paulistas, simulavam a remessa das mercadorias para a Qualityçucar, a Itaipu, a Global Food's e a W.C Tavares e, essas, por sua vez, para atacadistas mineiros com alíquota de 12% (doze por cento), abatendo o débito resultante da operação com a aquisição de notas fiscais frias.

Na realidade dos fatos, apurados pela investigação paulista, as usinas remetiam fisicamente as mercadorias para os atacadistas mineiros, seus verdadeiros clientes, utilizando-se das empresas intermediárias para a diminuição da tributação prevista para as operações. Comprova o alegado os diversos pagamentos trazidos aos autos pela Autuada efetuados diretamente às usinas, mesmo vinculados a documentos fiscais emitidos por terceiros.

Conforme enumerado pela Fiscalização Paulista, esse procedimento, aliado ao uso de notas frias de entrada pela Qualityçucar, a Itaipu, a Global Food's e a W.C Tavares, faz com que os créditos de entrada apropriados pela Word Brasil careçam de lastro legal para abatimento do ICMS em Minas Gerais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, pelo conjunto dos documentos acostados aos autos, afigura-se plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária. E, como os Impugnantes não apresentaram provas capazes de elidir o trabalho fiscal, legítimo o estorno do crédito com a consequente exigência de ICMS e da Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e a Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI, ambos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

(...)

XXXI - por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou ideologicamente falso - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago;

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6763/75 e o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Sobre o tema vale, ainda, conferir o seguinte julgado do TJMG:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO PTA. INOCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO DE LÂMPADAS. INSTITUIÇÃO PELO PROTOCOLO 18/98. ISENÇÃO DE RECOLHIMENTO NO PERÍODO DE CRISE DE ENERGIA. **MULTA DE REVALIDAÇÃO. 100%. CARÁTER NÃO CONFISCATÓRIO.** I - NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IRREGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, SE ESTE REVELA A VIOLAÇÃO COMETIDA PELO AUTUADO E A PENALIDADE CORRESPONDENTE, HABILITANDO E OPORTUNIZANDO DEFESA PLENA. - PRELIMINAR REJEITADA. II - INOCORRE CERCEAMENTO DE DEFESA SE O IMPUGNANTE, MESMO APÓS APRESENTAÇÃO DA DEFESA ADMINISTRATIVA, É REGULARMENTE NOTIFICADO SOBRE A OCORRÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO. - PRELIMINAR REJEITADA. (...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.06.002479-1/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): ORIENTRADE BRASIL COM PRODUTOS ELETRONICOS GERAL LTDA - APELADO(A)(S): ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. FERNANDO BOTELHO. GRIFOU-SE.

Correta, também, a eleição dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

Código Tributário Nacional

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.

Lei nº 6.763/75

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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.

Encontram-se nos autos demonstradas as participações dos Envolvidos na fraude identificada, via conluio, triangulação arquitetada com objetivo definido e utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos no intuito de diminuição do real tributo devido nas operações.

O conjunto probatório existente nos autos traduz com clareza a formatação de procedimentos lesivos ao Erário com a participação dos Coobrigados, como bem relaciona a Fiscalização:

(...) O SR. HUDSON DUARTE DA SILVA FEZ E FICOU PROVADO NO CURSO DA OPERAÇÃO LARANJA LIMA, QUANDO EM CONSTATAÇÕES E DEPOIMENTOS DE TESTEMUNHAS E DOS COOBRIGADOS, OS "SÓCIOS LARANJAS" AFIRMARAM QUE FAZIAM UMA RETIRADA MENOR QUE 2 MIL REAIS (FLS. 990/992) E NÃO POSSUÍAM PROPRIEDADES. O "GERENTE COMERCIAL", NA VERDADE, "O DONO", "O CHEFÃO", CONFORME AS ESCUTAS TELEFÔNICAS, OITIVAS ANEXAS NO CD E EM SEU DEPOIMENTO AFIRMOU À PCMG QUE GANHAVA 60 MIL REAIS A TÍTULO DE COMISSÃO É O SR. HUDSON DUARTE DA SILVA (FLS. 993).

A CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA MEDIANTE UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS, NA FORMA PREVISTA NO ART. 29, INCISO IV DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06, CONFORME DEMONSTRAM, POR EXEMPLO, AS FLS. 653, 654, 768, 769, 793, 794, 795, 990, 991, 992 E 993 DETERMINA A INCLUSÃO DO SR. HUDSON DUARTE DA SILVA, A PARTIR DA DATA DA INSCRIÇÃO ESTADUAL, COM FULCRO NO DISPOSITIVO LEGAL RETROMENCIONADO, E NA COBRANÇA DO IMPOSTO PELO SISTEMA DE DÉBITO E CRÉDITO E DAS PENALIDADES DEVIDAS PELAS OPERAÇÕES PRATICADAS.

(...)

O SR. HUDSON DUARTE DA SILVA FOI LANÇADO COMO COOBRIGADO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, POR SER O VERDADEIRO GESTOR DO NEGÓCIO DA AUTUADA, NESTA QUALIDADE, PRATICOU ATOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS, NA MEDIDA EM QUE EFETIVOU A MENCIONADA GESTÃO DE FORMA SIMULADA E EM CONJUNTO COM OS NEGÓCIOS EXPLORANDO O MESMO RAMO DE NEGÓCIO, NO MESMO LOCAL E UTILIZANDO-SE DA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MESMA ESTRUTURA ADMINISTRATIVA, FINANCEIRA E OPERACIONAL E CONTANDO COM O MESMO QUADRO DE EMPREGADOS, MAQUINÁRIO, ESTOQUE DE MERCADORIA E/OU BENS DO ATIVO E DE CONSUMO, MATERIAL PUBLICITÁRIO, SISTEMA INFORMATIZADO E CLIENTELA, TUDO COM O CLARO INTUITO DE BURLAR O FISCO E OBTER VANTAGEM ILÍCITA.

(...)

Verifica-se que o foco da questão para ditar a solidariedade no direito tributário é o interesse comum das partes na situação que venha a constituir o fato gerador tributário, conforme prevista no art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

De acordo com o professor Hugo Machado de Brito no livro “Curso de Direito Tributário”, 20ª edição, p.125:

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.

Observa-se que a solidariedade é intrínseca ao interesse na operação e transcende a disposição de lei específica, sendo, por conseguinte, inerente à situação tributária, precedendo o fato gerador da obrigação.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente porque a infração resultou em falta de pagamento do imposto:

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

(...)

§ 3º - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de sustentação oral. Ainda, em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

preliminar, por maioria de votos, em rejeitar as prefaciais arguidas. Vencido o Conselheiro Bernardo Motta Moreira, que acatava a prefacial de nulidade referente ao Ato Declaratório. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Bernardo Motta Moreira, que o julgava improcedente. Pela Impugnante World Brasil Comércio, Indústria, Importação e Exportação Ltda, sustentou oralmente o Dr. José Ronaldo Coelho e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participaram do julgamento, além do signatário, e do Conselheiro vencido, as Conselheiras Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Cindy Andrade Morais.

Sala das Sessões, 22 de setembro de 2015.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

CL

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.834/15/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000240478-71	
Impugnação:	40.010137325-87, 40.010137326-68 (Coob.), 40.010137328-20 (Coob.), 40.010137327-49 (Coob.)	
Impugnante:	World Brasil Comércio, Indústria, Importação e Exportação Ltda IE: 186224450.00-31 Gilmar Augusto (Coob.) CPF: 723.531.636-53 Hudson Duarte da Silva (Coob.) CPF: 848.194.486-68 Lucimar Duarte da Silva (Coob.) CPF: 051.233.156-16	
Proc. S. Passivo:	José Ronaldo Coelho/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

Voto proferido pelo Conselheiro Bernardo Motta Moreira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme se observa dos documentos acostados, mais especificadamente do PAC (Procedimento de Cassação de Inscrição Estadual) instaurado pelo Fisco Paulista em 26/11/12, a sociedade empresária Qualityçucar Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda – a seguir referida como Qualityçucar – teve sua inscrição estadual cassada naquele estado em função de ter participado de um esquema fraudulento, cujo objetivo seria diminuir a carga tributária de ICMS nas operações de açúcar.

O mencionado PAC foi instaurado conforme previsão constante dos arts. 16 e 24 da Portaria CAT/SP nº 95/06, do art. 31, inciso II c/c § 2º, itens 1 e 2, e do art. 20, inciso II, ambos da Lei Estadual nº 6.374/89. As investigações realizadas conjuntamente pelo Ministério Público Paulista, Polícia Civil Paulista e Receita Estadual Paulista, concluíram haver uma organização estruturada para beneficiar empresas situadas no Estado de Minas Gerais.

Ao final do procedimento, a SEF/SP cassou, com efeitos retroativos, a inscrição estadual da Qualityçucar com base nos seguintes argumentos: (i) prática de atos ilícitos; (ii) simulação do quadro societário; (iii) embaraço à fiscalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo despacho (fls.1471) foi ordenado ao Posto Fiscal de Ribeirão Preto atualizar a situação cadastral da inscrição estadual da Qualityçucar. Às fls. 392 do PAC em questão (fls. 1472 dos autos), juntou-se cópia da alteração cadastral feita no Cadastro de Contribuintes do Estado de São Paulo – CADESP –, a qual assim resume o ocorrido:

Data início	Data fim	Situação	Ocorrências	Inclusão/alteração		
				Origem	data	ativo
9/4/2007	27/1/2011	Ativo	Ativo	Legado	25/4/2011	
28/1/2011	25/4/2011	Inapto	não localizada	Constatado SEFAZ	8/4/2013	+
26/4/2011	ATUAL	NULO	Simulação do quadro societário da empresa	Constatado SEFAZ	8/4/2013	+

É fato incontroverso que a Qualityçucar sempre foi de propriedade do Sr. Lino Marques de Lima, conforme documentos e contratos sociais anexados ao PAC. Somente após as investigações do Fisco e Ministério Público paulistas, no dia 28/01/11, houve alteração do endereço daquela empresa, para em seu lugar ser criada outra sociedade.

A Fiscalização paulista não reconheceu a mencionada alteração e considerou o dia 28/01/11 como data de encerramento das atividades da Qualityçucar e que a partir do dia 26/04/11 houve simulação do quadro societário desta empresa.

Por sua vez, no caso do Fisco Mineiro, não constam quaisquer diligências específicas para a prolação do ato de declaração de falsidade ideológica. A Defesa sustenta que a expedição do ato declaratório de falsidade ideológica das notas emitidas pela Qualityçucar teria sido exclusivamente baseada nos relatórios da Fiscalização paulista.

De fato, pude constatar em pesquisa no sítio da Imprensa Oficial de Minas Gerais que o Ato Declaratório n.º 12.186.210.007435 de 24/07/13, chegou a ser publicado no Diário Oficial três vezes, o que demonstra, no mínimo, uma insegurança da Administração Tributária mineira com relação a sua fundamentação.

O ato publicado no dia 25/07/13 teve como motivo a utilização da inscrição estadual com dolo e fraude, oportunidade na qual não foi capitulada a base legal. Esse ato foi posteriormente retificado no Diário Oficial de 06/08/13, oportunidade na qual lhe foi adicionada base legal, qual seja, o art. 39, § 4º, alínea “a”, subalínea “a.5” da Lei nº 6.763/75. Entretanto, essa alteração não sanou os vícios existentes no ato, já que a capitulação legal restou diversa do motivo.

Posteriormente, no Diário Oficial de 20/08/13, o ato em referência foi mais uma vez alterado, de forma que o motivo e a base legal passaram a ter correspondência. Contudo, a meu juízo, esta alteração também não logrou êxito em sanar os vícios deste ato.

Isso porque a declaração de falsidade ideológica das notas fiscais foi realizada com base no art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.5” da Lei Estadual nº 6.763/75 que assim dispõe:

Art. 39 - Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

§ 4º - Na forma que dispuser o regulamento, para efeito da legislação tributária, fazendo prova somente a favor do Fisco, considera-se:

II - ideologicamente falso:

a) o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

a.5 - de contribuinte que tenha obtido inscrição estadual ou alteração cadastral com a utilização de dados falsos;

Constata-se que a subalínea “a.5” permite considerar ideologicamente falso o documento emitido por empresa que tenha obtido inscrição estadual ou alteração cadastral com a utilização de dados falsos.

Assim, o motivo do ato de falsidade ideológica foi: “*Inscrição estadual obtida com dados falsos*”.

Apesar disso, o quadro constante às fls. 392 do PAC do processo enviado pela fiscalização paulista à mineira demonstra que a simulação do quadro societário da empresa Qualityçucar se deu somente a partir de 26/4/11.

No período anterior a esta data, como já aduzido, o Sr. Lino Marcos de Lima era o proprietário de fato e de direito da Qualityçucar, e apenas a partir dessa data foi alterado o quadro societário daquela empresa para a inclusão de “terceiros”.

Dessa forma, não se pode afirmar que a Qualityçucar foi constituída com simulação de quadro societário como fez o ato declaratório da SEF/MG ora combatido. Essa simulação, se ocorreu, foi tão somente a partir do dia 26/04/11.

No caso em tela, a Administração Pública somente poderia ter declarado a falsidade ideológica das notas fiscais emitidas a partir do momento em que a simulação societária ocorreu (em 26/04/11).

Ou seja, para declarar inidôneas as notas fiscais emitidas pela Qualityçucar desde a constituição da empresa, deveria ela ter buscado outro motivo e não simplesmente alegar que a pretensa simulação do quadro societário teria o condão de invalidar todos os documentos fiscais emitidos pela sociedade desde a sua constituição.

Na situação destes autos, o motivo previsto na lei e invocado pela Fiscalização foi a pretensa simulação de quadro societário. Como o fato ocorreu em 26/04/11, somente após essa data poderiam ter sido consideradas como ideologicamente falsas as notas fiscais.

Como a falsidade foi declarada em relação a período pretérito, fica evidenciada a total ausência de congruência entre a situação fática invocada para a prática do ato administrativo e o motivo previsto em lei (no art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.5” da Lei Estadual nº 6.763/75).

No que concerne ao referido dever de motivação dos atos administrativos, bem como a respeito da conhecida teoria dos motivos determinantes, penso ser de bom

alvitre recorrer ao autorizado magistério doutrinário de Hely Lopes Meirelles. As suas ponderações são didáticas e incisivas, notadamente no que alude ao vício insanável de que padece o ato declaratório de falsidade ideológica em apreço. Veja-se:

“A motivação dos atos administrativos se vem impondo dia a dia, como uma exigência do direito público e da legalidade governamental.

Do Estado absolutista, em que preponderava a vontade pessoal do monarca com força de lei – *quod principi placuiti legis habet vigorem* – evoluímos para o Estado de Direito, onde só impera a vontade das normas jurídicas. Nos Estados modernos já não existe a autoridade pessoal do governante, senão a autoridade impessoal da lei. A igualdade de todos ***perante a lei*** e a submissão de todos ***somente à lei***, constituem os dois cânones fundamentais do estado de Direito. A nossa Constituição consagrou tais princípios em termos inequívocos, ao declarar que ‘todos são iguais perante a lei’ (art. 5º, *caput*) e que ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’ (art. 5º, II).

Paralelamente a esses dogmas democráticos, vigem outros direitos e garantias individuais, tendentes a salvaguardar os cidadãos da prepotência do Poder Público e do capricho dos governantes. Os Estados, ao se organizarem, autolimitam, pelas leis, os seus poderes, em relação aos indivíduos e à coletividade. Essas mesmas leis passam, daí por diante, a subordinar aos seus preceitos tanto a Administração quanto os administrados. A tendência moderna é de substituir, na medida do possível, a vontade individual pela vontade jurídica, isto é, o comando da autoridade pelo comando da lei.

No direito público, o que há de menos relevante é a vontade do administrador. ***Seus desejos, suas ambições, seus programas, seus atos não têm eficácia administrativa, nem validade jurídica, se não estiverem alicerçados no direito e na lei. Não é a chancela da autoridade que valida o ato e o torna respeitável e obrigatório. É a legalidade a pedra de toque de todo ato administrativo.***

Ora, se ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, claro está que ***todo ato do Poder Público deve trazer consigo a demonstração de sua base legal.*** Assim como todo cidadão, para ser acolhido na sociedade, há de provar sua identidade, o ato administrativo para ser bem recebido pelos cidadãos, deve patentear a sua legalidade, vale dizer, ***a sua identidade com a lei.*** Desconhecida ou ignorada a sua legitimidade, o ato da

autoridade provocará sempre suspeitas e resistências, facilmente arredáveis de motivação.

Nesse sentido é a lição dos modernos publicistas, a começar por BIELSA, nesse passo: 'Por princípio, as decisões administrativas devem ser motivadas formalmente, vale dizer que a parte dispositiva deve vir precedida de uma explicação ou exposição dos fundamentos de fato (motivos-pressupostos) e de direito (motivos-determinantes da lei).' E, rematando, o mesmo jurista reafirma: 'No direito administrativo a motivação – como dissemos – deverá constituir norma, não só por razões de boa administração, como porque toda autoridade ou Poder em um sistema de governo representativo de explicar legalmente, ou juridicamente, suas decisões.'

O excelente JÊZE já acentuava, de há muito, que 'para se ter a certeza de que os agentes públicos exercem a sua função movidos apenas por motivo de interesse público da esfera de sua competência, leis e regulamentos recentes multiplicam os casos em que os funcionários, ao executarem um ato jurídico, devem expor expressamente os motivos que o determinaram. **É a obrigação de motivar. O simples fato de não haver o agente público exposto os motivos de seu ato bastará para torna-lo irregular; o ato não motivado, quando o devia ser, presume-se não ter sido executado com toda a ponderação desejável, nem ter tido em vista interesse público da esfera de sua competência funcional.**'

Entre nós, BILAC PINTO, invocando a mesma passagem de JÊZE, expõe que '**o princípio da motivação dos atos administrativos constitui moderna tendência do direito administrativo dos países democráticos**'.

Pela motivação, o administrador público justifica a sua ação administrativa, indicando os fatos que ensejam o ato e os preceitos jurídicos que autorizam a sua prática. Claro está que, nos atos oriundos do poder discricionário, a justificação será dispensável, bastando apenas evidenciar a competência para o exercício desse poder e a conformação do ato com o interesse público, que é o pressuposto de toda atividade administrativa.¹

¹ Nesse ponto, a assertiva do saudoso jurista revela-se deveras questionável. Acerca da necessidade de motivação até mesmo para os atos administrativos discricionários, leia-se, v.g., o autorizado magistério doutrinário de Maria Sylvia Zanella Di Pietro: "O princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. (...) A sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque se trata de formalidade necessária para permitir o controle da legalidade dos atos administrativos (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 82).

Nos atos vinculados ou regrados, e especialmente os que importem atividade de jurisdição (decisões administrativas), mais se acentua o dever de motivar, porque, em tais casos, a ação administrativa está bitolada estreitamente pela lei ou pelo regulamento, impondo ao administrador a obrigação de demonstrar a conformação de sua atividade com todos os pressupostos de direito e de fato que condicionam a eficácia e validade do ato.

(...)

A motivação, portanto, deve apontar a causa e os elementos determinantes da prática do ato administrativo, bem como o dispositivo legal em que se funda. Esses motivos afetam de tal maneira a eficácia do ato, que sobre eles se edificou a denominada teoria dos motivos determinantes, delineada pelas decisões do Conselho de Estado da França e sistematizada por JÈZE.

Teoria dos motivos determinantes – A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem a sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. Mesmo os atos discricionários, se forem motivados, ficam vinculados a esses motivos como causa determinante de seu cometimento e sujeitam-se ao confronto da existência e legitimidade dos motivos indicados. Havendo desconformidade entre os motivos determinantes e a realidade, o ato é inválido.

A propósito dessa teoria, hoje corrente na prática administrativa dos povos cultos, o PROF. FRANCISCO CAMPOS assim se manifesta: ‘Quando um ato administrativo se funda em motivos ou pressupostos de fato, sem a consideração dos quais, da sua existência, da sua procedência, da sua veracidade ou autenticidade, não seria o mesmo praticado, parece-me de boa razão que, uma vez verificada a inexistência dos fatos ou a improcedência dos motivos, deva deixar de subsistir o ato que neles se fundava.’ E, invocando a autoridade de JÈZE, o publicista pátrio remata: ‘A teoria dos motivos determinantes me parece de irrecusável procedência, quando estabelece que os atos de Governo, se a lei os legitima mediante certos motivos (atos vinculados) ou quando o próprio Governo, podendo praticá-los sem motivo declarado

(atos discricionários), declara, entretanto, o motivo, **não poderão, em um e outro caso, continuar a subsistir desde que o motivo, que, de acordo com a lei, é necessário a legitimá-los,** ou o motivo invocado ou declarado pelo Governo não contém a realidade ou se verifica improcedente por não coincidir com a situação de fato em que consistia o seu pressuposto.’

Acolhendo a mesma doutrina, RANELLETTI é peremptório em negar validade ao ato que se apresenta divorciado dos motivos determinantes de sua prática: **‘Se la causa dell’atto amministrativo manca,** o é falsa, o ilícita, **l’atto è illegittimo e quindi invalido.**²

(...)

Por aí se conclui que, **nos atos vinculados, a motivação é obrigatória;** nos discricionários, é facultativa, mas, se for feita, atua como elemento vinculante da Administração aos motivos declarados, como determinantes do ato. **Se tais motivos são falsos ou inexistentes, nulo é o ato praticado.**

(...)

A Administração Pública, como instituição destinada a realizar o direito e a propiciar o bem-comum, não pode agir fora das normas jurídicas e da moral administrativa, nem relegar os fins sociais a que sua ação dirige. Se por erro, culpa, dolo ou interesses escusos de seus agentes, a atividade do Poder Público se desgarrar da lei, (...), ou se desvia do bem-comum, é dever da Administração invalidar, espontaneamente ou mediante provocação, o próprio ato, contrário à sua finalidade, por inoportuno, inconveniente, (...) ou ilegal.

(...)

Esse assunto está hoje tão pacífico na doutrina e na jurisprudência, que o Supremo Tribunal Federal já o sumulou nos seguintes termos: **“A Administração pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos;** ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial” (STF, Súmula 473).

(...)

² Tradução livre: “Se a causa do ato administrativo está ausente ou é falsa ou ilegal, o ato é ilegítimo, e, portanto, inválido.”

Anulação é a declaração de invalidade de um ato administrativo ilegítimo ou ilegal, feita pela própria Administração ou pelo Poder Judiciário. Baseia-se, portanto, em razões de legitimidade ou legalidade, diversamente da revogação, que se funda em motivos de conveniência ou de oportunidade, e, por isso mesmo, é privativa da Administração.

Desde que a Administração reconheça que praticou um ato contrário ao Direito vigente, cumpre-lhe anulá-lo e quanto antes, para restabelecer a legalidade administrativa. Se não o fizer, poderá o interessado pedir ao Judiciário **[ou, antes mesmo, à própria Administração judicante]** que verifique a ilegalidade do ato e declare a sua invalidade, através da anulação. Mas, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, 'Irregularidades formais, sanadas por outro meio, ou irrelevantes por sua natureza não anulam o ato que já criou direito subjetivo para terceiro' (STF - Terceira Turma. RMS nº 9.545-SC, rel. o Min. Prado Kelly; j. 21/03/1966, DJ 24/06/1966)

(...)

O conceito de ilegalidade ou ilegitimidade, para fins de anulação do ato administrativo, não se restringe somente à violação frontal da lei. Abrange, não só a clara infringência do texto legal, como também o abuso, por excesso ou desvio de poder, ou por relegação dos princípios gerais do direito. Em qualquer dessas hipóteses, quer ocorra atentado flagrante à norma jurídica, quer ocorra inobservância velada dos princípios do direito, o ato administrativo padece de vício de ilegitimidade e se torna passível de invalidação pela própria Administração, ou pelo Judiciário, por meio da anulação.

A ilegitimidade, como toda fraude à lei, vem quase sempre dissimulada sob as vestes da legalidade. Em tais casos é preciso que a Administração **[notadamente em sede da presente jurisdição administrativa, como é o caso emblemático destes autos]** ou o Judiciário desçam ao exame dos motivos, dissequem os fatos e vasculhem as provas que deram origem à prática do ato inquinado de nulidade. Não vai nessa atitude qualquer exame do mérito administrativo, porque não se aprecia a conveniência, a oportunidade ou a justiça do ato impugnado, mas unicamente a sua conformação, formal e ideológica, como a lei em sentido amplo, isto é, com todos os preceitos normativos que condicionam a atividade pública.

(...)

Os efeitos da anulação dos atos administrativos retroagem às suas origens, invalidando as consequências passadas, presentes e futuras do ato anulado. E assim é porque o ato nulo (ou o inexistente) não gera direitos ou obrigações para as partes; não cria situações jurídicas definitivas; não admite convalidação.

Reconhecida e declarada a nulidade do ato, pela Administração ou pelo Judiciário, o pronunciamento de invalidade opera 'ex tunc', desfazendo todos os vínculos entre as partes e obrigando-se à reposição das coisas ao 'status quo ante', como consequência natural e lógica da decisão anulatória. (...)

A faculdade de anular os atos ilegais é ampla para a Administração, podendo ser exercida de ofício, pelo mesmo agente que o praticou, como por autoridade superior que venha a ter conhecimento da ilegalidade através de recurso interno, ou mesmo por avocação, nos casos regulamentares. Quanto aos recursos administrativos são os comuns da Administração." (Grifou-se)

Sobre o tema da convalidação, além da doutrina de Hely Lopes Meirelles, para quem, repita-se, o ato nulo não é de modo algum susceptível de qualquer tratamento, torna-se imperioso aludir também ao magistério de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, *verbis*:³

"(...) nem sempre é possível a convalidação. Depende do tipo do vício que atinge o ato. O exame do assunto tem que ser feito a partir da análise dos cinco elementos do ato administrativo: sujeito, objeto, forma, motivo e finalidade.

Quanto ao sujeito, se o ato for praticado com vício de incompetência, admite-se a convalidação, que nesse caso recebe o nome de ratificação, desde que não se trate de competência outorgada com exclusividade, hipótese em que se exclui a possibilidade de delegação ou avocação; (...).

Também não se admite a ratificação quando haja incompetência em razão da matéria: (...)

Em resumo, tratando-se de competência exclusiva, não é possível a ratificação.

Em relação à forma, a convalidação é possível se ela não for essencial à validade do ato.

Quanto ao motivo ou finalidade, nunca é possível e convalidação. No que se refere ao motivo, isto

³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 203-204.

ocorre porque ele corresponde a situação de fato que ou ocorreu ou não ocorreu; não há como alterar, com efeito retroativo, uma situação de fato. Em relação à finalidade, se o ato foi praticado contra o interesse público ou com finalidade diversa da que decorre de lei, também não é possível a sua correção; não se pode corrigir um resultado que estava na intenção do agente que praticou o ato.

O objeto ou conteúdo ilegal não pode ser objeto de convalidação. Com relação a esse elemento do ato administrativo, é possível a conversão, que alguns dizem ser espécie do gênero convalidação e outros afirmam ser instituto diverso, posição que nos parece mais correta, porque a conversão implica a substituição de um ato por outro.”

Ratificando a posição da eminente catedrática paulista, as doutrinas de Celso Antônio Bandeira de Mello e José Cretella Júnior, para quem, a exemplo de Meirelles e Di Pietro, os atos nulos também não podem ser convalidados. Para Celso Antônio, nulos seriam os atos administrativos cuja convalidação é “*materialmente impossível*”, pois, caso o mesmo conteúdo do ato inválido fosse novamente produzido, inevitavelmente estaríamos a reproduzir a mesma imperfeição anterior. É o que ocorre, segundo o reputado autor, com os vícios estruturais atinentes ao objeto, à finalidade, à motivação e à causa do ato administrativo.⁴

Cretella, a seu turno, também não admite a convalidação do ato administrativo inexistente, tampouco do ato nulo, sustentando, enfaticamente, que, “*nesses casos, perenemente, a qualquer tempo, pode e deve a Administração diligenciar para o desfazimento do ato administrativo imperfeito.*”⁵ Para Cretella, “*o ato administrativo nulo não merece obediência, mesmo antes de tal pronunciamento. A nulidade é insanável. **O ato administrativo nulo é insusceptível de convalidação, de terapia. É irrecuperável.***”⁶

Não bastasse isso, o magistério de toda a doutrina também parece ser uníssono no que concerne à total impossibilidade da convalidação direcionada para os atos administrativos já impugnados na esfera administrativa ou judicial, como, aliás, por razões óbvias, é o caso destes autos. Nesse exato sentido, leia-se o escólio, dentre outros tantos, de Paulo Neves de Carvalho, Hely Lopes Meirelles, Celso Antônio Bandeira de Mello, José Cretella Júnior, Maria Sylvia Zanella Di Pietro, Marcelo Caetano, Themístocles Brandão Cavalcanti, Odete Medauar, Florivaldo Dutra de Araújo, Miguel Seabra Fagundes, Manoel de Oliveira Franco Sobrinho e Oswaldo Aranha Bandeira de Mello.

⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 1992, p. 167-168.

⁵ CRETELLA JÚNIOR, José. *Manual de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1975, p. 168.

⁶ CRETELLA JÚNIOR, José. *Dicionário de Direito Administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 61.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, tendo em vista a natureza mesma do vício ou imperfeição com que se nos apresenta o ato administrativo declaratório de falsidade ideológica hostilizado, que claramente é viciado em sua motivação, ele é nulo, natimorto, e, por conseguinte, na trilha de toda a doutrina e jurisprudência, insusceptível de convalidação.

Observe-se, por fim, que, ainda que em sede de cognição sumária, o Exmo. Juiz da 5ª Vara da Fazenda Pública Estadual da Comarca de Belo Horizonte, no julgamento da Ação Ordinária nº 0546003-56.2014.8.13.0024, houve por bem deferir o pedido de antecipação de tutela pleiteado pela Comercial Bigçucar Eireli, justamente para suspender os efeitos do Ato Declaratório nº 12.186.210.007435, ora em análise. Observe-se o seguinte trecho da decisão:

REVELA-SE DESARRAZOADO, PORTANTO, AFIRMAR QUE A MENCIONADA SOCIEDADE EMPRESÁRIA FORA CONSTITUÍDA COM SIMULAÇÃO DE QUADRO SOCIETÁRIO, COMO SUGERIU O ATO DECLARATÓRIO DA SEF/MG, AO DECLARAR A FALSIDADE DE TODOS OS DOCUMENTOS FISCAIS QUE POSSAM TER SIDO EMITIDOS PELA “QUALITYÇUCAR”, IGNORANDO A DATA DE CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA, NO ANO DE 2008 (FLS. 37/42), E A DATA DA SIMULAÇÃO DO SEU QUADRO SOCIETÁRIO, EM ABRIL DE 2011.

SENDO ASSIM, E CONSIDERANDO-SE QUE ESSA SUPOSTA SIMULAÇÃO EMBASOU A DECLARAÇÃO DE FALSIDADE IDEOLÓGICA DE TODAS AS NOTAS FISCAIS DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA “QUALITYÇUCAR”, CONCLUI-SE, EM COGNIÇÃO SUMÁRIA, QUE A MEDIDA ANTECIPATÓRIA PRETENDIDA PELA PARTE AUTORA MERECE ACOLHIMENTO, HAJA VISTA A DISSONÂNCIA ENTRE AS SUPRACITADAS DATAS E AS INFORMAÇÕES CONTIDAS NO ATO DECLARATÓRIO CONTESTADO PELA RÉQUERENTE.

Considero que andou bem o ilustre Magistrado, na medida em que, somente a partir de 26/04/11 (data da simulação de quadro societário), os documentos emitidos pela Qualityçucar poderiam ser declarados ideologicamente falsos, com base no art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.5” da Lei Estadual nº 6.763/75.

Assim, o ato declaratório de falsidade ideológica publicado pelo Fisco mineiro foi maculado com vícios de motivo e objeto, o que o torna, sob minha ótica, claramente nulo.

Em face do exposto, voto pela improcedência do lançamento tributário.

Sala das Sessões, 22 de setembro de 2015.

Bernardo Motta Moreira
Conselheiro