

Acórdão: 23.315/19/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000967932-42
Impugnação: 40.010145816-63
Impugnante: Padaria do Posto Ltda
IE: 002324151.00-85
Coobrigados: Márcio José Rodrigues
CPF: 545.794.496-49
Nelci Velasque Rodrigues
CPF: 414.840.619-34
Origem: DFT/Juiz de Fora

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. Os sócios administradores respondem pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatada a entrada de mercadoria, sujeita ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, desacobertada de documentação fiscal, apurada mediante procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II adequada nos termos do inciso I, § 2º do citado artigo da mencionada lei.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Constatada a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização na Declaração de Apuração e Informação de ICMS – DAPI e os valores constantes em extratos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II adequada nos termos do inciso I, § 2º do citado artigo da mencionada lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Impugnante à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, com recolhimento de ICMS a menor, nos meses de setembro e dezembro de 2015, dezembro de 2016 e novembro de 2017.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II adequada nos termos do inciso I, § 2º do citado artigo da mencionada lei.

- entradas de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, nos meses de setembro e dezembro de 2015, dezembro de 2016 e novembro de 2017.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II adequada nos termos do inciso I, § 2º do citado artigo, da mencionada lei.

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, como responsáveis solidários pelo crédito tributário, os sócios administradores da empresa, com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 135, inciso III, do CTN.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000.024. 616-31 (fls. 02); Auto de Infração-AI (fls. 04/07); Relatório Fiscal (fls. 08/09); Anexo 1 – DAPI – março/14 a novembro/17 e Anexo 2 – Relação das NF-e de entradas, em mídia eletrônica – CD, (fls.09); Anexo 3 – Relatório Consolidado das administradoras de cartão debito/crédito, (fls. 12/17); Anexo 4 – Rateio Percentual de saídas sujeitas ou não à substituição tributária, (fls.19/20); Anexo 5 – Relatórios “Conclusão Fiscal” – Operações de Débito/Crédito e similares - 2014, 2015, 2016 e 2017, (fls. 22/25); Anexo 6 - Demonstrativo do Crédito Tributário – Saídas desacobertas, (fls.27); Anexo 7- Margem de Valor Agregado, (fls.29/40); Anexo 8 – “Conclusão Fiscal – Entradas Desacobertas”, (fls.42); Anexo 9 Demonstrativo do Crédito Tributário – Entradas Desacobertas, (fls.44); Anexo 10 – Demonstrativo do Crédito Tributário – Consolidado, (fls.46);

Inconformada, a Autuada apresenta, por seu representante legal, Impugnação às fls. 54/62, acompanhada dos documentos de fls. 63/117, com os argumentos infra elencados:

- aduz que o lançamento fiscal apresenta inconsistências, tais como os meses de julho de 2016 e janeiro a novembro de 2017, em que foi apontado suposto faturamento omitido e apurado pelos extratos das administradoras de cartão não considerando as DAPIs retificadas apresentadas em janeiro de 2018 em que foram declarados faturamentos superiores àqueles das administradoras de cartão;

- entende que os percentuais das multas de revalidação e isolada são desproporcionais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- discorda do cálculo utilizado para a apuração da multa isolada nos meses de setembro de 2015, julho de 2016 e janeiro a novembro de 2017;

- argumenta, em relação às entradas desacobertas, que os dados apresentados estão confusos e em desacordo com as informações declaradas nas DAPIs, pois não ocorreram valores desacobertos;

- destaca que na mídia eletrônica – CD, contendo os arquivos, as notas fiscais estão todas juntas;

- acrescenta que a Fiscalização não apresentou as notas fiscais que não foram computadas e declaradas e desconsiderou o estoque final de 2015 e 2016, o que impossibilitou ao contribuinte identificar a origem do crédito tributário das entradas desacobertas apuradas;

- salienta que o Fisco tem respaldo para uma série de atos, mas tem limitações legais e reitera o questionamento sobre a desconsideração das DAPIs retificadas após solicitado pela Fiscalização, uma vez que cumpriu o requisitado;

- enfatiza que devido o faturamento retificado, declarado nas DAPIs, apresenta valores superiores àqueles informados pelas operadoras de cartão de crédito, portanto não há que se falar em saídas desacobertas;

- destaca que em virtude dos valores das entradas das mercadorias, sujeitas à substituição tributária, terem sido retificados e lançados no campo correto, não procedem as exigências fiscais;

- acrescenta que declarou os valores e portanto não cabe multa isolada para esta hipótese, mas sim multa moratória;

- sustenta que a multa isolada só é cabível, quando os envolvidos na prática da infração tributária tenham reiteradamente omitido recolhimento de impostos, agido com o elemento subjetivo do dolo, fraude ou simulação, o que não é o caso, visto que busca cumprir com todas as obrigações junto ao Fisco;

- reitera a desproporcionalidade dos percentuais das multas de revalidação e isolada bem como aplicabilidade, para o caso em exame, da multa moratória, nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN;

- requer a exclusão das multas de revalidação e isolada, uma vez que não houve prática de dolo, fraude, simulação ou qualquer intenção de burlar o Fisco, ou subsidiariamente o recálculo das penalidades, expurgando a capitalização e demais acréscimos.

Pede a procedência da impugnação.

A Repartição Fazendária, nega seguimento à impugnação apresentada por constatar sua intempestividade, (fls. 120/122).

Tendo em vista tal decisão, a Autuada apresenta, por seu representante legal, Reclamação às fls. 127/135, acompanhada dos documentos de fls. 136/233.

A Repartição Fazendária ratifica o indeferimento, (fls. 234).

Em sessão realizada em 31/07/18, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em indeferir a Reclamação. Em seguida, ainda à unanimidade, em relevar a intempestividade da impugnação, por vislumbrar a possibilidade de assistir direito à parte quanto ao mérito da questão, conforme disposto no parágrafo único do art. 154 do RPTA, devendo o PTA ser encaminhado à Fiscalização para manifestação fiscal, (fls. 237) - Acórdão nº 23.025/18/3ª (fls.238/240).

A Fiscalização reformula o crédito tributário conforme Parecer de fls. 243/245 e Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 246. Acosta aos autos os documentos:

- Auto de Infração – Reformulado, (fls. 247/249);
- Anexo 4 (reformulado) – Rateio Percentual de saídas sujeitas ou não à substituição tributária, (fls.251/252);
- Anexo 5 (reformulado) – Relatórios “Conclusão Fiscal” – Operações de Débito/Crédito e similares - 2014, 2015, 2016 e 2017, (fls. 254/257);
- Anexo 6 (reformulado) – Demonstrativo do Crédito Tributário – Saídas desacobertas, (fls.259);
- Anexo 8 (reformulado) – “Conclusão Fiscal – Entradas Desacobertas”, (fls.261);
- Anexo 9 (reformulado) – Demonstrativo do Crédito Tributário – Entradas Desacobertas, (fls.263);
- Anexo 10 (reformulado) – Demonstrativo do Crédito Tributário – Consolidado, (fls.265);
- Anexo 11 – Relação de DAPIs retificados, (fls.267/350).

Regularmente intimada da reformulação do crédito tributário, a Impugnante manifesta-se às fls. 360, ratificando os argumentos apresentados em sede de impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 362/372 refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento nos termos da reformulação efetuada.

DECISÃO

Conforme relatado a autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Impugnante à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, com recolhimento de ICMS a menor, nos meses de setembro e dezembro de 2015, dezembro de 2016 e novembro de 2017.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II adequada nos termos do inciso I, § 2º do citado artigo da mencionada lei.

- entradas de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, nos meses de setembro e dezembro de 2015, dezembro de 2016 e novembro de 2017.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II adequada nos termos do inciso I, § 2º do citado artigo, da mencionada lei.

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, como responsáveis solidários pelo crédito tributário, os sócios administradores da empresa, com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 135, inciso III, do CTN.

Das saídas desacobertas de documentação fiscal

Cumprido destacar que a Fiscalização tendo em vista os indícios de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, emitiu o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000.024.616-31, anexado às fls. 02, para exame do cumprimento das obrigações tributárias no período de 13/03/14 a 30/11/17.

Ao confrontar as vendas mensais realizadas por meio de cartão de crédito e/ou débito (informadas pela administradora dos cartões) com as saídas por meio de tais cartões, declaradas pela Contribuinte, a Fiscalização constatou vendas desacobertas de documentos fiscais, no período autuado.

O procedimento adotado pela Fiscalização, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Autuada para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02, nos seguintes termos:

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;

(...)

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;

(...)

Registra-se, por oportuno, que a matéria encontra-se regulamentada nos arts. 10-A e 13-A da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

Efeitos de 1º/10/2017 a 08/10/2018 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 47.237, de 11/08/2017:

"Art. 10-A. As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas

similares manterão arquivo eletrônico referente a totalidade das operações e prestações realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoas Físicas, ainda que não regularmente inscritas, mas cuja atividade ou relação com contribuinte inscrito indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto, constantes de listagem disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoesdepagamento>, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares.”

Efeitos de 15/03/2008 a 30/09/2017 - Acrescido pelo art. 2º, VI, e vigência estabelecida pelo art. 6º, IV, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:

“Art. 10-A. As administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, as empresas que prestam serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente e as empresas similares manterão arquivo eletrônico referente a totalidade das operações e prestações realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS constantes do Cadastro Resumido de Contribuintes do ICMS disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, www.fazenda.mg.gov.br, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares.”

(...)

Art. 13-A. As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares entregarão o arquivo eletrônico de que trata o art. 10-A deste anexo até o último dia útil de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior.

§ 1º As empresas de que trata o caput:

I - deverão validar, assinar digitalmente e transmitir o arquivo eletrônico, utilizando o programa TED_TEF, disponível no endereço eletrônico

[ww.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoesdepagamento](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoesdepagamento), observando que a assinatura deve se dar por meio de certificado digital, tipo A1, emitido por autoridade certificadora credenciada pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil;

II - poderão utilizar outro programa ou recurso diferente do previsto no inciso I para assinar digitalmente e transmitir o arquivo eletrônico, mediante autorização da SEF.

§ 2º A omissão de entrega das informações a que se refere o caput sujeitará a administradora de cartão, a instituidora de arranjos de pagamento, a instituição facilitadora de pagamento, a instituição de pagamento, inclusive a credenciadora de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e as empresas similares às penalidades previstas no inciso XL do art. 54 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

Efeitos de 15/03/2008 a 30/09/2017 - Acrescido pelo art. 2º, VI, e vigência estabelecida pelo art. 6º, IV, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:

"Art. 13-A - As administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, as empresas que prestam serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente e as empresas similares entregarão o arquivo eletrônico de que trata o art. 10-A deste anexo até o dia quinze de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior.

§ 1º - As empresas de que trata o caput deverão:

I - gerar e transmitir os arquivos, utilizando-se do aplicativo Validador TEF disponível no endereço eletrônico www.sintegra.gov.br;

II - verificar a consistência do arquivo, gerar a mídia e transmiti-la, utilizando-se da versão mais atualizada do aplicativo validador e transmissor.

§ 2º - A omissão de entrega das informações a que se refere o caput sujeitará a administradora, a operadora e empresa similar à penalidade prevista no inciso XL do art. 54 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975."

Ressalta-se que as informações prestadas pela Autuada e pela administradora de cartão de crédito e/ou débito são documentos fiscais, nos termos do disposto no art. 132, incisos II e III do RICMS/02, transcrito a seguir:

Art. 132 - São considerados, ainda, documentos fiscais:

(...)

II - a declaração, a informação e os documentos de controle interno exigidos pelo Fisco que permitam esclarecer ou acompanhar o comportamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal do contribuinte ou de qualquer pessoa que guarde relação com os interesses da fiscalização do imposto;

Efeitos de 1º/10/2017 a 08/10/2018 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 47.237, de 11/08/2017:

"III - as informações prestadas pelas administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, relativas às operações e prestações realizadas por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoas Físicas, ainda que não regularmente inscritas, mas cuja atividade ou relação com contribuinte inscrito indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto, cujos pagamentos sejam realizados por meio de sistemas de crédito, débito ou similar."

Efeitos de 15/03/2008 a 30/09/2017 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, IV, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:

"III - as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, por empresa que presta serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente ou por similares, relativas às operações e prestações realizadas por estabelecimentos de contribuintes do ICMS, cujos pagamentos sejam realizados por meio de sistemas de crédito, débito ou similar."

Parágrafo único. As informações a que se refere o inciso III do caput serão mantidas, geradas e transmitidas em arquivo eletrônico segundo as disposições constantes do Anexo VII deste Regulamento e, quando solicitado pela autoridade fiscal, apresentadas em relatório impresso em papel timbrado da empresa ou em meio magnético, em conformidade com o Manual de Orientação anexo ao Protocolo ECF 04, de 24 de setembro de 2001, e assinadas digitalmente pela administradora de cartão de crédito, de débito ou similar, contendo a totalidade ou parte das informações apresentadas em meio eletrônico, conforme a intimação.

Efeitos de 18/08/2009 a 30/09/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.152, de 17/08/2009:

"Parágrafo único - As informações a que se refere o inciso III do caput serão mantidas, geradas e transmitidas em arquivo eletrônico segundo as disposições constantes do Anexo VII deste

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regulamento e, quando solicitado pelo titular da Delegacia Fiscal da circunscrição do estabelecimento contribuinte, apresentadas em relatório impresso em papel timbrado da administradora, contendo a totalidade ou parte das informações apresentadas em meio eletrônico, conforme a intimação."

Repita-se, por oportuno, que as vendas não levadas à tributação foram apuradas pelo cotejo das vendas com cartão de crédito e/ou débito (conforme informação da administradora dos cartões) com vendas informadas pela Contribuinte, estando o cálculo demonstrado na planilha de fls. 27

Há que destacar as disposições da legislação tributária mineira sobre a base de cálculo do imposto, notadamente o disposto no art. 43, inciso IV do RICMS/02:

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

a) ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação ou, na sua falta:

(...)

Como bem ressaltou a Fiscalização, o estabelecimento autuado está cadastrado na Secretaria de Estado de Fazenda de MG – SEF/MG sob o CNAE-F nº 109110-2, qual seja, fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância de produção própria, seguimento para o qual não há previsão legal de alíquotas diferenciadas, tampouco de benefício fiscal, aplicáveis às saídas promovidas pela Contribuinte no período autuado.

A alíquota aplicável às saídas realizadas pela Autuada é a prevista no art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

e) 18 % (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

(...)

Portanto, a falta de cumprimento das obrigações tributárias e fiscais sujeita o contribuinte ao pagamento do imposto e demais acréscimos legais, previstos na legislação, devendo ser utilizada a alíquota aplicável ao ramo de suas atividades, conforme o citado art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02.

Nesse sentido, caracterizada a saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal esgotado está o prazo para recolhimento do imposto, então vencido, à luz do que dispõe o art. 89, inciso I, do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(...)

Das entradas desacobertadas de documentação fiscal

A presente autuação versa ainda sobre entradas de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, apuradas nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II adequada nos termos do inciso I, § 2º do citado artigo da mencionada lei.

No tocante ao questionamento de que os valores apresentados de compras e vendas estão confusos, verifica-se que todas as notas fiscais de entrada da Contribuinte foram baixadas do banco de dados da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG.

Ademais o valor relativo ao estoque inicial zero deve-se ao fato dos cálculos terem retroagido à data de início da atividade, dos demais anos o estoque inicial foi o estoque final encontrado no ano anterior, sendo considerado zero quando no ano anterior encontrou-se o estoque desacobertado.

Equivoca-se a Impugnante, quanto a alegação de que na mídia eletrônica – (CD) foram apresentadas as notas fiscais de aquisição, mas não foram citadas quais não foram computadas e declaradas.

Registra-se, por oportuno, que na mídia eletrônica – CD, constam as DAPIs apresentadas à SEF/MG pela Contribuinte, bem como todas as notas fiscais de entradas extraídas do banco de dados, ou seja, todas as notas fiscais de aquisição de mercadorias da Contribuinte estão computadas no Relatório de Conclusão Fiscal de fls. 42 e retificada às folhas 261 na coluna B, Compras, totalizando R\$ 1.752.175,32 (um milhão, setecentos e cinquenta e dois mil, cento e setenta e cinco reais e trinta e dois centavos), no período fiscalizado, valor este que contempla também informações declaradas como compras na DAPI.

A Defesa reitera a alegação de que foi desconsiderado o faturamento retificado na DAPI, entretanto tal argumento não merece prosperar, uma vez que este já foi considerado, conforme verifica-se pela Rerratificação do Crédito Tributário de fls. 243/352.

Sobre o questionamento da conclusão fiscal para encontrar as entradas desacobertas, cumpre informar que foi verificado se elas seriam suficientes para satisfazer a básica fórmula contábil onde $CMV = EI + C - EF$.

Desta forma, conhecendo-se as compras (C), estoque inicial (EI) e custo mercadoria vendida (CMV), verifica-se qual será o estoque final (EF), e ao encontrar valores negativos em todos os períodos, por conseguinte presume-se que existiam mais compras do que aquelas que foram realizadas com notas fiscais de entrada existentes.

Cumpre ressaltar que após análise das DAPIs retificadas, observou-se que a Contribuinte diminuiu os valores referentes às saídas desacobertas, pelo fato dos valores retificados do faturamento, na maioria dos meses, terem sido maiores ou iguais aos valores obtidos junto às operadoras de cartão de débito/crédito. Ao mesmo tempo, as entradas que foram extraídas do banco de dados da SEF/MG não foram suficientes para acobertar o volume de saídas da empresa.

Diante disso, com a elevação dos valores de saídas ocorreu o aumento substancial de entradas desacobertas, o que ocasionou o aumento do crédito tributário. A falta de estoque para justificar o aumento da venda declarada teve como consequência a majoração do Crédito Tributário.

Reitera-se por oportuno, que a Fiscalização reformulou o crédito tributário conforme Parecer e Termo de Rerratificação do lançamento acostados às fls. 243/246, e documentos de fls. 247/350.

Relativamente às multas aplicadas aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, acrescenta que são desproporcionais os percentuais exigidos, requer a exclusão das penalidades e aplicação para o caso concreto da multa moratória nos termos do art. 112 do CTN, ou subsidiariamente o recálculo das penalidades, expurgando a capitalização e demais acréscimos.

Entretanto não lhe cabe razão.

Ressalta-se que, além do ICMS e do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso III, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, definem a aplicação da penalidade "em dobro" ao contribuinte, por deixar de recolher o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso III, do § 2º, do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao contribuinte, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária "progressiva" ou "para frente".

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS e do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso III da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a exigência da multa isolada exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, em decorrência das entradas e saídas descobertas de documentação fiscal.

Registra-se, por oportuno, que a mencionada multa isolada foi adequada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, sendo limitada a duas vezes o valor do imposto exigido.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO -

POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS -
INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR -
OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS
SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE -
PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS
EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E
ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES
DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003
COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL
FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS
GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Quanto a aplicabilidade da multa moratória em detrimento as multas isoladas e revalidação, pertinente registrar que o lançamento é efetuado na data da ocorrência do fato gerador e o valor do imposto foi apurado pelo Fisco com base no cruzamento das informações e não como um valor declarado pelo contribuinte.

Em relação à aplicação do art. 112 do CTN, suscitado pela Defesa, não lhe cabe razão.

Ensina a ilustre Professora Maria de Fátima Ribeiro que o art. 112, “traz consigo uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato ao conceito da norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal in dubio pro reo.” RIBEIRO, Maria de Fátima. Comentários ao Código Tributário Nacional (arts.96 a112), NASCIMENTO, Carlos Valder do. PORTELLA, André (Coord.), 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 229.

Todavia, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento do fato apurado pelo Fisco à norma por ele invocada para sustentar o lançamento.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Por fim quanto ao expurgo de capitalização e demais de acréscimos do crédito tributário equivocadamente alegar que são ilícitos e que não incidem sobre a multa de ofício (multa de revalidação) em razão de não integrarem o crédito tributário.

A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do Estado de Minas Gerais:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se).

O art. 113 do CTN afirma que *“a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”*, bem como que *“a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”*.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que *“o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”*.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que a multa de mora não compõe o crédito tributário e que, por consequência, não estaria sujeita aos juros de mora.

Quanto à inclusão dos sócios administradores no polo passivo da obrigação tributária, há que se esclarecer que não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária aos referidos Coobrigados mas, sim, a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, pelas entradas e saídas desacobertas de documentação fiscal e, conseqüentemente sem o recolhimento do imposto devido.

Induidoso, portanto, que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Correta, portanto, a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 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:

(...)

§ 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.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS" (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, observada a reformulação do crédito tributário de fls. 246/265, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos da reformulação de fls. 246/265. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Revisora) e Erick de Paula Carmo.

Sala das Sessões, 31 de julho de 2019.

Alexandra Codo Ferreira de Azevedo
Relatora

Eduardo de Souza Assis
Presidente

CS/D

CC/MG