

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.869/24/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002663057-31  
Impugnação: 40.010155416-22, 40.010155418-86 (Coob.), 40.010155582-15 (Coob.), 40.010155417-03 (Coob.)  
Impugnante: Souza Comércio de Café Eireli  
IE: 002578255.00-07  
Jhon Lennon Garcia Felício (Coob.)  
CPF: 099.184.606-01  
Moacyr Rodrigues Simão (Coob.)  
CPF: 014.576.846-59  
Rafael de Souza Silva (Coob.)  
CPF: 113.902.696-80  
Coobrigado: Ailton Moreira Marcelino  
CPF: 046.601.796-05  
Proc. S. Passivo: José Lúcio Monteiro de Oliveira/Outro(s), Erik Costa Cruz e Reis/Outro(s)  
Origem: DF/Manhuaçu

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL - CORRETA A ELEIÇÃO.** Constatada a prática de atos com infração a lei, correta a eleição dos administradores da Autuada para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 135, inciso III c/c o art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN e do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, bem como dos arts. 136 e 137, inciso I c/c o art. 124, inciso I, do CTN e do art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 5º da Lei Complementar Federal nº 87/96.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO.** Restou comprovado que os atos e omissões dos Coobrigados concorreram para o não recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos pela Autuada. Legítima, portanto, a manutenção dos Sujeitos Passivos no polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III c/c o art. 124, inciso II, do CTN e no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 5º da Lei Complementar Federal nº 87/96, bem como no art. 136 e art. 137, inciso I c/c o art. 124, inciso I, do CTN e no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 5º da Lei Complementar Federal nº 87/96.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO.** Constatado, mediante a conferência de documentos fiscais e de arquivos eletrônicos, aproveitamento indevido de créditos

de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.3” da Lei nº 6.763/75. Como não foram carreados aos autos comprovantes de recolhimento do ICMS devido pelos emitentes dos documentos fiscais, legítimas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI, observado o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a apuração fiscal de recolhimento a menor de ICMS, mediante verificação fiscal analítica, em virtude de ter a Autuada aproveitado, indevidamente, no período de agosto e setembro de 2017, créditos do imposto destacado em 4 (quatro) notas fiscais eletrônicas (NF-es) declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG.

Verificou-se, ainda, que não teria havido a circulação das mercadorias, sua respectiva entrada no Estado de Minas Gerais, assim como a comprovação do pagamento referente à operação supostamente promovida ao emitente e o respectivo pagamento do ICMS na origem. Dessa forma, as operações descritas nas NF-es não teriam ocorrido de fato.

As NF-e teriam sido utilizadas para simular a movimentação (operações relativas à circulação) de 2.000 (dois mil) sacas de café em grão cru e teriam sido elaboradas, emitidas e fornecidas por Sabor e Aroma Comércio de Café e Cereais Eireli, empresa “noteira” supostamente sediada no Estado de São Paulo, que, conforme se apurou, nunca teria funcionado no local cadastrado, não havendo prova de que teria sido recolhido o ICMS destacado nos documentos fiscais em questão.

Em função disso, as NF-e acima referidas foram declaradas como ideologicamente falsas, segundo o Ato Declaratório de Inidoneidade dos Documentos Fiscais nº 26.062.001.002767, posto que teriam sido emitidas por empresa sem estabelecimento no local indicado nos documentos, além de conterem informações que não correspondem à real operação, nos termos do art. 39, inciso II, alínea “a”, subalíneas “a.3” e “a.6”, da Lei nº 6.763/75.

No caso, os valores dos créditos oriundos das notas fiscais ideologicamente falsas foram utilizados para a formação de sucessivo saldo credor fictício, tendo como resultado a supressão do pagamento de ICMS devido.

Há ainda informações sobre apuração de ICMS extraídas de Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs), referentes ao período autuado.

Evidenciou-se que a Autuada possuía como rotina a simulação de operações com empresas “noteiras”, objetivando apropriar créditos indevidos de ICMS e, portanto, reduzir ou suprimir o valor do imposto devido.

A Fiscalização apurou que as informações consignadas nas NF-e teriam sido escrituradas deliberadamente em livros Registro de Entrada e Registro de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apuração de ICMS, bem como que os valores do imposto teriam sido creditados em DAPI e lançados nos livros contábeis Diário e Razão.

A Autuada teria tido sua inscrição cadastral suspensa em 16/03/21, em decorrência de inscrição estadual utilizada com dolo e fraude, conforme demonstrado nos Anexos 1 e 2 do Processo Tributário Administrativo (PTA), o que teria sido constatado em diligência realizada junto ao citado contribuinte, um dos alvos da Operação Expresso.

O procedimento fiscal teve início com a solicitação, via Termo de Intimação nº 193/2022, no qual se exigiu, sem êxito, a comprovação de que as operações de fato teriam ocorrido. Por meio desse expediente, buscou-se, também, demonstrar a boa-fé dos envolvidos, para atendimento no disposto na Súmula nº 509 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

O Termo de Intimação teria sido entregue pessoalmente ao Contribuinte, em 20/10/22. Posteriormente, teria sido emitido o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000044517.99, o qual também teria sido entregue pessoalmente ao Contribuinte, em 16/11/22.

Através do citado termo, o Contribuinte foi intimado pela Fiscalização a apresentar:

- documentos comprobatórios da efetiva realização das operações acobertadas por notas fiscais relacionadas, recibos de pagamento, transferências *online* entre contas correntes, ficha de compensação, transferência eletrônica disponível, cópias de cheques, entre outros;
- contratos firmados entre as partes envolvidas, revestidos das formalidades legais e com pertinência cronológica e material com a operação comercial e com a respectiva prestação de serviço de transporte;
- comprovante de pagamento do valor da operação e da prestação de serviço de transporte, bem como comprovante de pagamento do ICMS relativo à operação e à prestação de serviço de transporte das operações relacionadas;
- comprovantes da apuração mensal do imposto pelo remetente para as operações relacionadas no Anexo do Termo de Intimação, para demonstrar que teria havido efetivamente pagamento na origem;
- identificação de todas as contas correntes mantidas pela empresa e pelo empresário;
- extratos bancários de todas as contas correntes mantidas pela empresa no período de 01/01/17 a 31/12/17;
- extratos bancários de todas as contas correntes mantidas pelo empresário individual no período de 01/01/17 a 31/12/17; e
- livros Caixa, Diário e/ou Razão, contendo a escrituração e movimentação financeira, inclusive a bancária, relacionada aos documentos.

Ocorre, entretanto, que a Fiscalização notificou o não atendimento à intimação, de forma que nenhum documento ou esclarecimento teria sido apresentado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização conclui, portanto, que se trata de fraude na escrituração, cuja apropriação do crédito destacado nas notas ideologicamente falsas seria incontroversa. Entende, ainda, que restaria demonstrada a má-fé dos envolvidos, uma vez que não teria havido a efetiva circulação das mercadorias.

Portanto, exige-se o ICMS devido, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI c/c § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75.

Além da Autuada, figuram ainda no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsáveis solidários:

- Rafael de Souza Silva, na condição de sócio de direito e administrador de fato da Souza, e Jhon Lennon Garcia Felício, sócio oculto, diretor financeiro e administrador de fato da Autuada, ambos com plenos poderes de gestão de negócio e terceiros usuários das NF-es ideologicamente falsas, conforme o art. 135, inciso III c/c o art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN e o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, bem como os arts. 136 e 137, inciso I c/c o art. 124, inciso I, do CTN e o art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 5º da Lei Complementar Federal nº 87/96.

Ambos utilizaram NF-e cujos fatos geradores sabidamente não ocorreram, utilizados, exclusivamente, para creditamento indevido do ICMS na escrita fiscal e, via de consequência, sonegar o imposto devido pela Autuada.

- Moacyr Rodrigues Simão, terceiro responsável pela simulação das operações contábeis promovida pela Autuada com o objetivo de suprimir o ICMS devido, responsável pela escrituração fiscal e contábil da Souza Comércio de Café Eireli durante todo o período alcançado pelo lançamento tributário, conforme o art. 136 e o art. 137, inciso I c/c o art. 124, inciso I, do CTN e o art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 5º da Lei Complementar Federal nº 87/96.

O Coobrigado teria agido com dolo, fraude ou simulação em benefício da Autuada por meio de atos e omissões que concorreram para o não recolhimento do ICMS e acréscimos legais pela Souza.

- Ailton Moreira Marcelino, administrador da Sabor e Aroma durante todo o período alcançado pelo lançamento tributário, responsável pela elaboração, emissão e fornecimento das NF-es ideologicamente falsas, conforme o art. 135, inciso III c/c o art. 124, inciso II, do CTN e o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 5º da Lei Complementar Federal nº 87/96, bem como o art. 136 e o art. 137, inciso I c/c o art. 124, inciso I, do CTN e o art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75.

O Coobrigado teria viabilizado a elaboração, a emissão e o fornecimento das NF-es inidôneas informando fatos geradores que sabidamente não teriam ocorrido. As notas fiscais foram utilizadas para creditamento indevido do ICMS na escrita fiscal e para sonegação do imposto pela Souza Comércio de Café Eireli.

### **Da Impugnação**

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados Rafael e Jhon Lennon apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 531/539.

Também inconformado, o Coobrigado Moacyr apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 557/574.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 881 /1.109.

---

## ***DECISÃO***

Conforme relatado, a autuação versa acerca da constatação de recolhimento a menor de ICMS devido pela Autuada, em decorrência de ter a Autuada aproveitado, indevidamente, no período de agosto e setembro de 2017, créditos do imposto destacado em 4 (quatro) notas fiscais eletrônicas declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, mediante o procedimento de verificação fiscal analítica.

Verificou-se, ainda, que não teria havido a circulação efetiva das mercadorias, a sua respectiva entrada no Estado de Minas Gerais, nem mesmo o pagamento referente às operações supostamente realizadas ao emitente dos documentos fiscais, assim como, via de consequência, o pagamento do ICMS na origem. Dessa forma, constatou-se que as operações descritas nas NF-e não teriam ocorrido de fato.

### **1. Considerações Iniciais**

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares, tendo sido assegurada à Autuada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, conforme disposto no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

#### RPTA

Do Processo Tributário Administrativo - PTA

(...)

Art. 8º É assegurado ao interessado ampla defesa na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada de todas as provas que tiver, desde que produzidas na forma e prazos legais.

Foi observado o procedimento fiscal auxiliar de cruzamento eletrônico de dados, momento no qual foi oportunizado ao sujeito passivo apresentar justificativas ou documentos relativos às inconsistências apuradas, conforme disciplina do art. 66, inciso III, e no art. 68, inciso II e § 3º, do RPTA, antes da lavratura do AIAF e do Auto de Infração.

Observa-se também que todas as formalidades e requisitos exigidos no art. 85 e seguintes do RPTA, com ênfase no art. 89, bem como o disposto no art. 142 do CTN, estão presentes no lançamento.

Assim, não resta dúvida de que o trabalho fiscal foi executado de acordo com as normas legais vigentes em fiel cumprimento ao princípio da legalidade.

Vale destacar, também, que os Impugnantes se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não ocorrendo, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório.

O Auto de Infração foi lavrado em decorrência da “Operação Expresso”, deflagrada pela Receita Federal, Receitas Estaduais e Polícia Civil dos Estados envolvidos, visando o combate ao crime contra a ordem tributária na comercialização de café em grão e aos crimes de falsidade ideológica, lavagem de dinheiro e associação criminosa com desdobramentos em Minas Gerais, São Paulo e Espírito Santo.

Conforme decisão da 5ª Vara Criminal de Londrina/PR, diante dos “*indícios razoáveis de que os indivíduos que integram referido grupo criminoso são responsáveis pela prática de crimes de sonegação fiscal, constituição de associação ou organização criminosa e lavagem de dinheiro*”, foram deferidas diversas medidas cautelares como prisão temporária, busca e apreensão e sequestro de bens, tendo como alvo pessoas físicas e jurídicas, dentre elas a Autuada e seus administradores e os Coobrigados Rafael de Souza Silva e Jhon Lennon Garcia Felício.

Na Operação Expresso, foram apreendidos documentos, *notebooks*, computadores e celulares de alvos das investigações que demonstraram que a Autuada integrava a organização criminosa investigada, fornecendo os seus dados cadastrais e bancários para a elaboração, emissão e fornecimento das NF-es ideologicamente falsas.

As informações contidas nos documentos e aparelhos eletrônicos apreendidos foram compartilhadas com a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, conforme o Ofício nº 104/2021 – LMPMG da Polícia Civil de Londrina/PR (doc. 40).

Os diversos documentos e equipamentos eletrônicos apreendidos deram origem aos seguintes relatórios:

- Relatório Operação Expresso N° 001 – Relatório Preliminar Alvo 77 – SOUZA COMÉRCIO DE CAFÉ EIRELI (doc. 42);

- Relatório Operação Expresso N° 002 – Relatório Preliminar Alvo 68 – RAFAEL DE SOUZA SILVA (doc. 43);

- Relatório Operação Expresso N° 003 - Relatório Preliminar Alvo 67 – JHON LENNON GARCIA FELICIO (doc. 44); e

- Relatório EFRAU06 nº 011/2021 – Operação Expresso - Receita Federal (doc. 46).

Diversos documentos elencados a seguir comprovam a relação de sociedade entre Jhon Lennon Garcia Felício e Rafael de Souza Silva na Souza Comércio de Café Eireli e na South Coffee Comércio de Café, tais como:

- Doc. 28 – Decisão Judicial de 12/02/21 da 5ª Vara Criminal de Londrina/PR que deflagrou a Operação Expresso (em mídia digital);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Doc. 42 – Relatório Operação Expresso N° 001 – Relatório Preliminar Alvo 77 – SOUZA COMÉRCIO DE CAFÉ EIRELI;
- Doc. 43 – Relatório Operação Expresso N° 002 – Relatório Preliminar Alvo 68 – RAFAEL DE SOUZA SILVA;
- Doc. 44 – Relatório Operação Expresso N° 003 – Relatório Preliminar Alvo 67 – JHON LENNON GARCIA FELICIO;
- Doc. 45 – 45.1 a 45.7 – Extratos bancários da Souza apreendidos na Operação Expresso, onde constam transferências para Jhon Lennon;
- Doc. 46 – Relatório EFRAU06 nº 011/2021 – Rafael de Souza Silva e Jhon Lennon Garcia Felício – Operação Expresso - Receita Federal;
- Doc. 29 – Procuração do Cartório do 2º Ofício Notas de Manhuaçu de Manhumirim da empresa Souza para Jhon Lennon Felício Garcia, em 17/08/18;
- Doc. 32 – Contratos de Locação de veículos da Souza, representada por Jhon Lennon Garcia Felício, apreendidos na Operação Expresso;
- Doc. 33 – Contratos de Promessa de Compra e Venda de Imóveis em que os promitentes compradores são Rafael de Souza Silva e Jhon Lennon Garcia Felício, apreendidos na Operação Expresso;
- Doc. 34 – *E-mails* entre escritório de contabilidade Niverso Simão e Rafael de Souza Silva e Jhon Lennon Garcia Felício, apreendidos na Operação Expresso (em mídia digital) solicitando a ambos os extratos bancários da Souza;
- Doc. 17 – Auto de Constatação da Souza, de 16/03/21;
- Doc. 35 – Cartão de Visita da South Coffee Comércio de Café, apreendido na Operação Expresso;

Destaca-se que, **além de procuração pública outorgada pela Autuada a Jhon Lennon (doc. 29) com plenos poderes para movimentação de contas bancárias**, há contratos de locação de veículos celebrados por Jhon Lennon em nome da empresa Souza (doc. 32) e contratos de promessa de compra e venda de imóveis em que Jhon Lennon e Rafael Garcia figuram como promitente-compradores (doc. 33).

### **2. Rotina Operacional entre a Autuada e a Sabor e Aroma**

De fato, o Leste de Minas é na atualidade uma das maiores regiões produtoras de café do país. Para um contribuinte lá sediado, seria mais lógico adquirir café da própria região, especialmente, se considerarmos os custos de transporte e logística.

Outro fato relevante, é que, ao adquirir café em grão cru de produtores do próprio Estado, os contribuintes mineiros não teriam direito a crédito por essas entradas, uma vez que a operação seria contemplada pelo instituto do diferimento.

Para subverter arditosamente essa questão tributária, alguns contribuintes estaduais têm adquirido mercadorias sem documentos fiscais de produtores da região.

Ocorre que, para registrar contabilmente a entrada dessa mercadoria de origem desconhecida e aproveitar indevidamente os créditos de ICMS, simulam operações de compras interestaduais com empresas “noteiras” que, na maioria das vezes, sequer existem realmente.

Segundo a Fiscalização, esses contribuintes adquirem de fato mercadorias da região (Manhuaçu, por exemplo), mas, para acobertar as operações realizadas, utilizam NF-e de entrada ideologicamente falsas adquiridas de emitentes “noteiras” sediadas em outros Estados da Federação.

Com esse expediente, aproveitam indevidamente os créditos nelas destacados e deixam de recolher o ICMS, que seria devido na apuração normal de débito e crédito, uma vez que o ICMS é lançado à débito na conta corrente fiscal nas vendas efetuadas para fora do Estado de Minas Gerais (saídas interestaduais).

Em breve resumo, a Fiscalização descreve a dinâmica das operações de compra e venda simuladas como se fossem compra interestadual de café em grão praticadas pela Autuada e a Sabor e Aroma, cujo objetivo é a sonegação do ICMS por meio do ajuste do estoque de mercadorias desacobertadas e apropriação indevida de créditos do imposto:

Manifestação Fiscal

a. O café em grão é fornecido **sem nota fiscal** eletrônica (NF-e) para a **SOUZA COMÉRCIO DE CAFÉ** por produtores rurais de MG e ES por meio da gestão de corretores.

b. Como a mercadoria ingressou na empresa desacobertada de documento fiscal, é preciso realizar um ajuste do estoque de mercadorias por meio da **compra de NF-es** emitidas pela **SABOR E AROMA COMÉRCIO DE CAFÉ E CEREAIS EIRELI**.

c. O ICMS destacado nas NF-es é levado a crédito na apuração mensal do imposto e as mercadorias são registradas no estoque (**apropriação do crédito e ajuste do estoque**).

d. A **SOUZA COMÉRCIO DE CAFÉ** vende o café em grão para empresas de outros estados, mas não há recolhimento do ICMS levado à débito na apuração mensal, uma vez que o saldo credor acumulado nas aquisições fraudulentas é sempre maior que o saldo devedor apurado mensalmente nas saídas interestaduais.

(...)

(Destaques originais)

Desse modo, em razão da apropriação indevida de créditos ilegítimos, a Fiscalização demonstrou que a Autuada não fez recolhimentos a título de ICMS para o Estado de Minas Gerais nos meses de agosto e setembro de 2017.



Destaca-se que os valores de créditos de ICMS oriundos de NF-e ideologicamente falsas, escrituradas sem documentos que possam comprovar a efetiva ocorrência das respectivas operações, contribuem para a formação de sucessivos saldos credores fictícios que suprimem o pagamento do imposto devido pela Autuada.

No caso, demonstrou-se, inequivocamente, que, além dessas rotinas de simulação de compra interestadual de café em grão, Jhon Lennon Garcia Felício e Rafael de Souza Silva possuíam, também, uma rotina de venda de NF-e inidôneas para empresas diversas, conforme o item 2.3 do Relatório EFRAU06 n° 011/2021.

Desse modo, cumpre ressaltar que restou provado em diversos documentos nos autos que as condutas descritas no PTA não decorreram de um mero erro acidental, uma vez que elas estão enraizadas na cultura organizacional da Autuada por meio de práticas conscientes, reiteradas, estruturadas e dolosas de sonegação tributária.

### **3. Aproveitamento Indevido de Créditos de ICMS pela Autuada**

Conforme publicações no Diário Oficial do Estado de São Paulo, em 16/01/18 e 08/02/18, às págs. 39 e 37 respectivamente, a Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo (SEFAZ-SP), através de diligência fiscal, constatou que a Sabor e Aroma não se encontrava estabelecida no endereço indicado no cadastrado.

Segundo a constatação do Fisco de São Paulo, a empresa nunca teria funcionado de fato no local cadastrado, assim como nunca teria promovido operações de compra e venda de mercadorias e, via de consequência, efetuado o recolhimento do ICMS devido ao Estado de São Paulo nas operações interestaduais de venda de café em grão cru supostamente realizadas.

O fato é que a Sabor e Aroma não vendia café em grão cru, mas sim notas fiscais.

Assim, o real vendedor das mercadorias não recolhia o ICMS para o seu Estado de circunscrição. Já os destinatários mineiros das mercadorias identificados nas NF-e inidôneas se creditavam do ICMS e, conseqüentemente, não pagavam o imposto devido na apuração mensal, uma vez que possuíam acumulavam créditos (adquiridos de empresas “noteiras”, inclusive da Sabor e Aroma) em valores frequentemente superiores aos débitos decorrentes das suas vendas interestaduais.

A Sabor e Aroma é uma típica empresa “noteira” de 1º nível, posto que não registrava a entrada de mercadorias e nunca teria possuído estabelecimento empresarial. Por outro lado, emitia notas fiscais ideologicamente falsas de venda de café para empresas mineiras, ocultando o real vendedor das mercadorias.

Nesse ponto, esclareça-se o que é uma empresa “noteira” de 1º nível, conforme definição da Fiscalização:

#### Manifestação Fiscal

➤ Noteira de 1º nível: É aquela “distante” dos beneficiários finais. Não vende diretamente para as verdadeiras empresas adquirentes de café; suas notas fiscais de venda são utilizadas para simular a entrada

de mercadorias em outras noteiras, de segundo ou terceiro nível. **Em geral, as noteiras de primeiro nível não têm entrada de mercadoria**, não existem fisicamente, estão em nome de “laranjas” e possuem ciclo de vida muito curto, já que são facilmente descobertas pelos fiscos.

(...)

(Destaques originais)

Destaca-se, nesse contexto, a existência dos Acórdãos nº 22.356/20/2ª e 24.911/24/3ª do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG, decorrentes de julgamentos dos autos de infração emitidos pela Delegacia Fiscal (DF)/Manhuaçu para o estorno dos créditos fornecidos por empresa “noteira” e apropriados por outras empresas, considerando os lançamentos procedentes à unanimidade.

No mesmo passo, a Subsecretaria da Receita Estadual de Minas Gerais publicou o Comunicado nº 020/18 do Ato Declaratório nº 26.062.001.002767, de 23/08/18, publicado no Diário Oficial do Executivo do Estado de Minas Gerais do dia 24/08/18 (doc. 6), no qual consta que a informação de que: “a SEFAZ-SP através de diligência fiscal constatou que a empresa não se encontra estabelecida no endereço indicado no cadastro”.

O referido ato declaratório informou que todos os documentos fiscais autorizados emitidos pela Sabor e Aroma foram declarados ideologicamente falsos, em razão de terem sido emitidos por contribuinte inscrito, porém sem estabelecimento, conforme o art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.3”, da Lei Estadual nº 6.763/75 e o art. 133-A, inciso I, alínea “c”, do RICMS/02.

Ressalte-se que, os atos declaratórios têm o condão apenas de atestar uma situação preexistente, de forma que não criam nem estabelecem um novo fato. Ou seja: eles apenas declaram, reconhecem, ou afirmam uma situação que já existe.

Pontue-se, que a expedição de um ato declaratório é precedida de diligências especialmente efetuadas para a verificação e comprovação de uma situação fática que possa representar hipótese de descumprimento de obrigações tributárias. Exige-se ampla divulgação aos atos expedidos pela Autoridade Fazendária, mediante a sua publicação no Diário Oficial, constando os motivos que ensejaram a declaração de falsidade/inidoneidade dos respectivos documentos.

É pacífico na doutrina os efeitos *ex tunc* dos atos declaratórios, posto que não se trata de ato em si que impregna os documentos de falsidade/inidoneidade, mas reconhece os vícios que 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, espancando

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

Assim, conforme mencionado, o ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação preexistente, não cria nem estabelece coisa nova, portanto, é de natureza declaratória e não normativa. A publicação do Comunicado do Ato no Diário Oficial do Estado visa apenas tornar público o que já existia. Quando provados o dolo ou má-fé dos envolvidos, que é o caso do presente PTA, essa situação se torna mais evidente e cristalina ainda.

Reforça-se que apesar das informações sobre a inexistência de fato da Sabor e Aroma em Itaquaquecetuba/SP, o Fisco mineiro solicitou aos representantes da Souza Comércio de Café Eireli, inclusive ao responsável por sua escrituração fiscal e contábil, a apresentação de esclarecimentos e documentos que pudessem comprovar a ocorrência de fato das operações de compra e venda de café em grão cru entre as empresas e a boa-fé entre os envolvidos, no Termo de Intimação nº 193/2022 e no AIAF.

As solicitações para apresentação de esclarecimentos e documentos sobre as operações realizadas entre a Sabor e Aroma e a Souza, feitas por meio do citado termo de intimação, foram recebidas em 20/10/22 por Rafael de Souza Silva, Jhon Lennon Garcia Felício e Moacyr Rodrigues Simão. O AIAF, de 11/11/22, foi recebido em 16/11/23 por Rafael de Souza Silva, além de diversos *e-mails* enviados pela Delegacia Fiscal de Manhuaçu.

A Autuada não apresentou quaisquer documentos e alegou que eles estariam nos equipamentos apreendidos na Operação Expresso (um *smartphone* Motorola, três *notebooks*, 3 *pen-drives* e um HD externo).

A Autuada ainda alegou que os computadores foram devolvidos aos Coobrigados com os arquivos apagados.

A Fiscalização respondeu a Autuada esclarecendo os procedimentos realizados e refutando as alegações acima.

O Coobrigado Moacyr Rodrigues Simão apresentou resposta em 24/10/22 informando simplesmente que não era mais o responsável pela escrituração da Autuada e que, portanto, não possuía elementos para atender às referidas intimações.

Alegou que se possuísse os documentos solicitados atenderia à Fiscalização prontamente, entretanto, como não possuía os documentos solicitados, seria impossível atender à intimação.

Por fim, afirmou que estava agindo de boa-fé e com base no princípio da cooperação, colocando-se à disposição do Fisco para colaborar com eventual fiscalização dentro dos limites legais e profissionais, mediante fornecimento de informações e esclarecimentos que estivessem ao seu alcance.

Nada obstante, não foi apresentado qualquer argumento ou documento capaz de comprovar a realização de fato das operações descritas nas NF-e em tela ou que pudesse comprovar a realização de um único pagamento do ICMS devido ao Estado de origem (São Paulo), para atender ao requisito constitucional (art. 155, inciso II, c/c o § 2º, inciso I) replicado na legislação do ICMS (art. 28, *caput* c/c o § 6º, da Lei

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estadual nº 6.763/75; art. 62, *caput*, do RICMS/02; e arts. 19 e 20, *caput*, da Lei Complementar Federal nº 87/96) que permite a compensação dos créditos do ICMS com os débitos cobrados nas operações anteriores, ou seja, os valores cobrados são aqueles pagos ou levados à débito do imposto na escrituração do emitente do documento fiscal.

### Constituição Federal

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 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;

(...)

### Lei nº 6.763/1975

Art. 28. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

(...)

§ 6º Na hipótese do *caput*, não se considera cobrado o montante do imposto destacado em documento fiscal que não tenha sido objeto de escrituração e validação eletrônica pelo contribuinte emitente, nos casos previstos no regulamento.

(...)

### RICMS/02

Art. 62. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

(...)

Lei Complementar nº 87/96

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

O direito ao creditamento do ICMS, com base no princípio da não cumulatividade disposto no art. 155, § 2<sup>a</sup>, inciso I, da Constituição Federal, determina que seja deduzido, do imposto devido pelo contribuinte, o imposto cujo ônus foi por ele suportado em etapa anterior (vale dizer, quando das suas aquisições de mercadorias ou serviços onerados pelo ICMS).

Muito embora a Constituição Federal confira materialidade do direito ao creditamento, ele não é absoluto, e, sua aplicação comporta temperamentos a serem observados, tais como, observar os requisitos constitucionais e legais exigidos para o seu exercício.

Nessa perspectiva, o direito ao crédito, para ser reconhecido, em regra, exige apenas a mera apresentação de documento fiscal idôneo emitido pelo respectivo fornecedor da mercadoria ou pelo prestador do serviço, desde que o imposto tenha sido corretamente destacado na nota fiscal e cobrado nas etapas ou operações anteriores.

Ou seja, desde que o ICMS tenha sido levado à débito na escrituração do emitente e comprovadamente recolhido na origem pelo emitente, nos termos do art. 155, inciso II c/c § 2<sup>o</sup>, inciso I, da Constituição Federal; do art. 19 da Lei Complementar nº 87/96; do art. 28, *caput* c/c § 6<sup>o</sup> da Lei Estadual nº 6.763/75; e do art. 62, *caput*, do RICMS/02.

Ressalte-se que, o fato de uma NF-e estar com seu uso autorizado pela Secretaria de Fazenda, significa simplesmente que a Administração Tributária teria recebido uma declaração confirmando a realização de uma determinada operação comercial a partir de determinada data e que teria sido verificado previamente determinados aspectos formais, tais como: autoria, formato e autorização do emitente daquela declaração.

Ressalta-se ainda que o direito ao crédito do ICMS garantido pelo princípio da não cumulatividade não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício, o qual depende de normas instrumentais de apuração. Por conseguinte, o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte deve compensar o imposto devido em cada operação de circulação de mercadoria com o imposto cobrado na operação anterior.

Portanto, se as operações de compra de mercadorias não existiram de fato, não há valores a serem compensados. Em outras palavras, o crédito do ICMS na etapa seguinte deve ser equivalente ao valor efetivamente cobrado pelo Estado nas etapas anteriores.

Importante observar na legislação supracitada que não se considera cobrado o montante do ICMS destacado em documento fiscal que não tenha sido objeto de escrituração e validação eletrônica pelo contribuinte emitente.

Ademais, o art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, o art. 30 da Lei nº 6.763/75 e o art. 69, *caput*, do RICMS/02 estatuem que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação.

### 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.

### RICMS/02

Art. 69. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.

(...)

Ainda nessa linha de condicionantes legais para o creditamento do imposto, dispõe o RICMS/02, em seu art. 70, inciso V, que, na hipótese de declaração de falsidade ideológica documental, o crédito somente será admitido mediante prova inequívoca de que o imposto destacado tenha sido efetivamente pago na origem. Confira-se:

### RICMS/02

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Portanto, a inidoneidade da documentação fiscal e a falta de pagamento do imposto devido pelo emitente por si só já seriam fatos impeditivos da apropriação do crédito de ICMS.

Além disso, no caso do café cru, o abatimento do valor do imposto, sob a forma de crédito, somente será permitido com a comprovação da efetiva entrada da mercadoria no Estado de Minas Gerais, nos termos do art. 63, § 3º, inciso I c/c 5º, incisos I a IV, do RICMS/02, que se encontra alinhado com o já citado art. 20, *caput*, da Lei Complementar nº 87/96:

### RICMS/02

Art. 63. O abatimento do valor do imposto, sob a forma de crédito, somente será permitido mediante apresentação da 1ª via do respectivo documento fiscal, salvo as exceções estabelecidas na legislação tributária e nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º e no § 6º de artigo.

(...)

§ 3º O adquirente de arroz, café cru, feijão, milho ou soja, provenientes de outra unidade da Federação, somente terá direito ao crédito do respectivo imposto se:

I - comprovar a efetiva entrada da mercadoria no Estado;

(...)

§ 5º Na falta da comprovação da efetiva entrada da mercadoria no Estado na forma prevista no § 4º, a comprovação da operação se dará por meio de outros documentos, os quais, isolada ou cumulativamente, possam fazer prova da mesma, tais como:

I - comprovante de pagamento do valor da operação e da prestação de serviço de transporte, quando esta ocorrer sob cláusula FOB;

II - comprovante de pagamento do ICMS relativo à operação e à prestação de serviço de transporte;

III - CT-e relativo à prestação de serviço de transporte vinculada à operação;

IV - contrato firmado entre as partes envolvidas, desde que revestido das formalidades legais e com

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pertinência cronológica e material com a referida operação e prestação de serviço de transporte.

(...)

Dito isso, ressalta-se que a Autuada e os Coobrigados nunca apresentaram os documentos comprobatórios exigidos no art. 63, § 3º, inciso I c/c § 5º, incisos I a IV, do RICMS/02, que são condicionantes para que os créditos do ICMS, destacados em NF-es de aquisição interestadual de café cru, fossem aproveitados.

Nesse ponto, é importante mencionar o seguinte questionamento levantado pela Fiscalização, sobre a distância entre o estabelecimento da Autuada e o endereço fictício da empresa “noteira”:

### Manifestação Fiscal

As NF-es autuadas foram escrituradas no Livro Registro de Entradas (LRE) da SOUZA (**doc. 18**) **nas mesmas datas de saída da SABOR E AROMA**, o que é impossível, pois de acordo com o Google Maps, a distância mínima entre o endereço da SABOR E AROMA em Itaquaquecetuba/SP e o endereço da SOUZA em Manhuaçu/MG é de 721 Km (...), com tempo mínimo de viagem de veículo de carga tipo carreta transportando 30 toneladas de café em grão cru (500 sacas de 60 Kg) de 2 dias no mínimo, fora o tempo adicional a ser gasto no descarregamento das mercadorias.

(...)

(Destaques originais)

Conforme constatado pela Fiscalização, as mercadorias teriam sido registradas no livro Registro de Entrada na mesma data de saída do emitente, após percorrer supostamente a distância entre os Municípios de Itaquaquecetuba/SP (origem) e Manhuaçu/MG, em menos de 24 (vinte e quatro) horas em transporte rodoviário, o que seria impossível. Tal informação ratifica a suspeita de fraude cometida e o fato de que não ocorreu a circulação das mercadorias, bem como a sua entrada território do Estado de Minas Gerais.

Logo, restou provado que as mercadorias não circularam pelas rodovias de São Paulo e, obviamente, de Minas Gerais.

A Fiscalização demonstrou também que, de fato, o estabelecimento comercial da Autuada não possui condições físicas compatíveis com a atividade empreendida. Conforme o Auto de Constatação elaborado em decorrência da Operação Expresso (doc. 17), verificou-se que as dependências do imóvel da Souza “*eram usadas para recebimento e avaliação de amostras de café em grão e como escritório para realização das funções administrativa, financeira e comercial da empresa. Contudo, não havia espaço algum reservado para o estoque de mercadorias, apesar do contribuinte no caso em apreço ter adquirido e armazenado 2.000 sacas de café em grão cru de 60 Kg no peso total de 120 toneladas em apenas 2 meses (agosto e*



setembro de 2017), sendo recebidas e armazenadas 1.000 sacas no peso total de 60 toneladas apenas nos dias 30 e 31/08/2017 e nos dias 26 e 27/09/2017”.

Além do estabelecimento comercial da empresa Souza Comércio de Café Eireli não possuir condições físicas compatíveis com a atividade econômica de comércio atacadista de café em grão, foram constatadas irregularidades que demonstraram a utilização da sua inscrição estadual com dolo ou fraude, razão pela qual, a Autuada teve sua inscrição suspensa, em 16/03/21, e posteriormente cancelada em 29/06/22, por “inscrição estadual utilizada com dolo ou fraude”.

Destaca-se ainda as constatações da Fiscalização acerca das transferências bancárias relacionadas às operações fraudulentas praticadas:

#### Manifestação Fiscal

Salienta-se que não foram apresentadas as transferências bancárias relativas aos efetivos pagamentos a prazo escriturados nos livros contábeis (Diário e Razão) pela suposta aquisição das mercadorias (docs. 19 a 21).

Além disso, ressaltamos que ao analisarmos os extratos bancários da **SOUZA** apreendidos na Operação Expresso referentes ao período de junho de 2016 a dezembro de 2018 (**doc. 45**), **não foi encontrado um único pagamento para a SABOR E AROMA**, muito menos no valor correspondente ao das NF-es autuadas.

Os extratos bancários apreendidos foram contabilizados pelo responsável pela escrituração da SOUZA, conforme se verifica pelo carimbo “**CONTABILIZADO**” (**doc. 45**).

Logo, não existiram pagamentos efetivos e as operações de compra e venda são inverídicas ou fictícias e não ocorreram de fato.

**Não existem registros contábeis no Livro Diário e no Livro Razão dos efetivos pagamentos** da SOUZA para a SABOR E AROMA, apesar das **obrigações de pagamento a prazo** terem sido escrituradas pelo impugnante (**docs. 19 a 21**).

Logo, ocorreu **fraude na escrituração fiscal e contábil**, pois não existem registros contábeis dos pagamentos. Na verdade os pagamentos nunca foram realizados. Os registros das **obrigações de pagamento a prazo da SOUZA para a SABOR E AROMA** em agosto e setembro de 2017, foram lançados no mesmo dia da emissão e da entrada das notas fiscais no **Livro Diário** e no **Livro Razão a crédito na conta FORNECEDORES** e a **débito na conta MERCADORIA P/ REVENDA** com a seguinte informação no campo Histórico: COMPRAS A PRAZO CONF. NF n° XX /

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SABOR E AROMA COMERCIO DE CAFÉ E CEREAIS (...).

Contudo, não existem lançamentos nos Livros Diário e Razão demonstrando o **efetivo pagamento** ao FORNECEDOR SABOR E AROMA COMERCIO DE CAFÉ E CEREAIS ao longo de 2017. Também não existe registro de pagamentos realizados posteriormente em dinheiro nas Contas de Ativo da espécie NUMERÁRIOS – CAIXA ou via sistema bancário nas Contas de Ativo da espécie BANCOS C/ MOVIMENTO e não foram apresentados qualquer tipo de comprovante de pagamento.

(...)

(Destaques originais)

Logo, teria ocorrido fraude na escrituração fiscal e contábil da Autuada, uma vez que não há registros contábeis dos pagamentos efetuados, isto é, verificou-se lançamentos de obrigações de pagamento a prazo que nunca teriam acontecido.

Diante dos questionamentos fáticos e das constatações contábeis trazidos pelo Fisco, conclui-se, portanto, que houve fraude na escrituração fiscal da Autuada.

Destaca-se que, além da inexistência de prova de pagamento do valor da operação e da inexistência de prova da efetiva entrada da mercadoria no Estado de Minas Gerais, também não existe prova do pagamento do ICMS na operação anterior por meio de Guia de Recolhimento Especial do Imposto para o Estado de São Paulo a cada operação de saída ou remessa interestadual de café cru, em coco ou em grão, nos termos do art. 333, inciso I c/c § 1º e arts. 336 e 337, todos do Decreto Estadual nº 45.490/00 (RICMS-SP/00), *in verbis*:

RICMS-SP/00

SEÇÃO III - DAS OPERAÇÕES COM CAFÉ CRU

SUBSEÇÃO I - DO DIFERIMENTO E DO PRAZO PARA RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

Artigo 333 - O lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas de café cru, em coco ou em grão, fica diferido para o momento em que ocorrer:

I - sua saída para outro Estado;

(...)

§ 1º - O recolhimento do imposto, nas hipóteses dos incisos I e III, será efetuado por ocasião da remessa.

(...)

SUBSEÇÃO III - DO LOCAL E DA FORMA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Artigo 336 - Salvo disposição em contrário, o imposto será recolhido mediante guia de recolhimentos especiais, em nome do estabelecimento que promover saída referida no artigo 333.

Artigo 337 - A guia de recolhimentos especiais, nos casos dos incisos I e III do artigo 333, além dos demais requisitos, deverá conter:

I - a quantidade de sacas e o valor total da operação;

II - o valor da pauta fiscal e o número do ato que a tiver fixado, se houver;

III - o valor da base de cálculo, quando diverso do da pauta fiscal;

IV - o número, a série e a data da emissão do documento fiscal;

V - o valor do crédito, comprovado nos termos do artigo 340, a ser deduzido do imposto devido;

VI - o valor do crédito eventual a ser deduzido do imposto devido.

Parágrafo único - A guia de recolhimento do imposto, na hipótese do inciso I do artigo 333:

1 - acompanhará o café cru em sua movimentação, devendo ser entregue ao destinatário como comprovante da legitimidade do crédito;

2 - quando, observado o disposto no artigo 338, inexistir imposto a recolher, será emitida guia negativa que será autenticada pela autoridade fiscal para fins deste artigo, com observância de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

Parágrafo único - Na hipótese do inciso I do artigo 333, a guia de recolhimento acompanhará o café cru em sua movimentação, devendo ser entregue ao destinatário como comprovante da legitimidade do crédito.

Por óbvio, que a obrigação de escrituração do ICMS destacado nas notas fiscais e de apuração e recolhimento do imposto é da empresa emitente das notas fiscais, a Sabor e Aroma. Observa-se que essa determinação também se encontra expressa na legislação tributária de Minas Gerais, no § 6º do art. 28 da Lei Estadual nº 6.763/75.

Contudo, a prova da cobrança do ICMS na operação anterior e a prova da efetiva entrada da mercadoria no Estado de Minas Gerais são condições necessárias, expressas na Constituição Federal, na Lei Complementar Federal do ICMS, na Legislação Tributária Estadual e no Regulamento do ICMS de Minas Gerais, para que

o adquirente mineiro de café em grão cru possa ter direito à apropriação de créditos do ICMS.

Observa-se que o RICMS/02, no § 7º do art. 63, é claro ao exigir do contribuinte mineiro a apresentação ao Fisco, a partir do quinto dia do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, de documentos comprobatórios do efetivo pagamento do valor da operação e da prestação de serviço de transporte; comprovante de pagamento do ICMS relativo à operação e à prestação de serviço de transporte; CT-e relativo à prestação de serviço de transporte vinculada à operação; e contrato firmado entre as partes envolvidas, conforme disposto no § 5º do Art. 63 do RICMS/02

RICMS/02

Art. 63. O abatimento do valor do imposto, sob a forma de crédito, somente será permitido mediante apresentação da 1ª via do respectivo documento fiscal, salvo as exceções estabelecidas na legislação tributária e nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º e no § 6º de artigo.

(...)

§ 7º Os documentos a que se refere o § 5º deverão ficar à disposição do Fisco a partir do 5º (quinto) dia do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento e durante o prazo decadencial para exigência do imposto.

(...)

Portanto, a Fiscalização apresentou uma grande quantidade de fatos, todos com provas documentais, demonstrando que as operações de compra e venda entre a Sabor e Aroma e a Souza não teriam ocorrido de fato e que as NF-es autuadas eram ideologicamente falsas, por terem sido emitidas por empresa sem estabelecimento e por conterem informações que não correspondem à real operação nelas descritas, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalíneas “a.3” e “a.6”, da Lei Estadual nº 6.763/75 e do art. 133-A, inciso I, alíneas “c” e “f”, do RICMS/02.

Lei nº 6.763/75

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

RICMS/02

Art. 133-A. Considera-se ideologicamente falso:

I - o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

(...)

c) de contribuinte inscrito, porém sem estabelecimento, ressalvadas as hipóteses previstas neste Regulamento;

(...)

f) não enquadrado nas hipóteses anteriores e que contenha informações que não correspondam à real operação ou prestação;

(...)

Assim, uma vez comprovado pelo Fisco o dolo ou má-fé dos envolvidos, como no caso em concreto, os efeitos retroativos do ato declaratório se tornam evidentes e cristalinos, como já mencionado.

A simulação das operações objeto da presente autuação também se mostra clara no âmbito das negociações e dos contratos firmados entre os agentes envolvidos.

Observa-se que as NF-e autuadas deveriam representar a celebração de um contrato de compra e venda que estipulasse os compromissos entre as partes nos negócios mercantis, podendo ser efetuado de forma escrita ou verbal.

Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obrigaria a transferir o domínio de certa coisa e o outro a pagar certo preço em dinheiro, conforme prescreve o art. 481 do Código Civil (CC) de 2002, *in verbis*:

Código Civil

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Contudo, como as operações descritas nas NF-e não teriam ocorrido, elas se revelam ideologicamente falsas, assim como os contratos de compra e venda seriam inverídicos e nulos.

No caso dos autos:

- o objeto é inexistente, uma vez que as mercadorias descritas nas NF-es nunca foram entregues de fato pela Sabor e Aroma;

- o preço é inexistente em razão da inexistência de contraprestação ao objeto do contrato, ou seja, da inexistência de pagamento real pelas supostas aquisições; e

- uma das partes é inexistente, já que o estabelecimento empresarial da suposta vendedora (Sabor e Aroma) não existia de fato.

Logo, no âmbito do Direito Civil, é possível afirmar que o caso em tela trata de negócio jurídico nulo, insuscetível de confirmação e insanável pelo decurso do tempo, pois seu objeto, preço e uma das partes são inexistentes. Sendo assim, o objetivo do negócio jurídico foi o de fraudar lei tributária imperativa, nos termos do art. 166, incisos II e VI, e do art. 169, ambos do Código Civil, *in verbis*:

Código Civil

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

(...)

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

(...)

Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo.

Portanto, observa-se que os preceitos da nulidade do negócio jurídico no âmbito do Direito Civil também demonstram que as notas fiscais são ideologicamente falsas e estão alinhados com a legislação tributária de Minas Gerais.

Portanto, considerando que não teria ocorrido a circulação das mercadorias, bem como sua efetiva entrada no Estado de Minas Gerais; não teria ocorrido a transmissão da propriedade das mercadorias pela entrega (tradição), assim como não teria sido provado o pagamento real à empresa emitente das NF-e sabidamente ideologicamente falsas; nem mesmo a cobrança do ICMS na origem (pagamento integral na saída interestadual da mercadoria ou registro na escrituração da emitente para apuração do imposto devido para São Paulo), requisito constitucional replicado na legislação tributária para apropriação de créditos do ICMS. Restou-se comprovado o ilícito tributário, conforme relatado no Auto de Infração em questão.

Acrescenta-se que, conforme demonstrou a Fiscalização, não poderia ter ocorrido a apropriação de créditos do ICMS destacados em notas fiscais de venda sabidamente ideologicamente falsas, sem prova da entrada das mercadorias em Minas Gerais e do registro das operações de venda na escrituração da emitente para apuração e pagamento integral do imposto na origem, requisitos legais amplamente conhecidos. Logo, restou provada a má-fé dos envolvidos.

Sendo assim, restaram comprovadas as infrações à legislação estadual e federal do ICMS, nos seguintes termos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- art. 16, incisos II, III, VI, IX e XIII, art. 25, art. 28, *caput* c/c § 6º, art. 30, art. 34 e art. 39, *caput* c/c § 4º, inciso II, alínea “a”, subalíneas “a.3” e “a.6”, todos da Lei Estadual nº 6.763/75;

- art. 62, *caput*, art. 63, § 3º, inciso I c/c §§ 5º e 7º, art. 69, *caput*, art. 70, incisos V e IX, art. 85, inciso I, alínea “n”, subalínea “n.1”, art. 96, incisos II, III, IV e XVII, art. 127 e art. 133-A, inciso I, alíneas “c” e “f”, todos do RICMS/02;

- art. 19, art. 20, *caput*, e art. 23, todos da Lei Complementar Federal nº 87/96 (Lei Kandir); e

- art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Importante ressaltar que as condutas perpetradas pelos Coobrigados foram a suprimir o ICMS devido mediante fraude à fiscalização tributária pela inserção de elementos falsos em documentos (NF-e e DAPI) e livros fiscais (LRE e LRAICMS) e contábeis (Diário e Razão), assim como mediante a elaboração, emissão, fornecimento e utilização de documentos fiscais (NF-es e DAPIs) sabidamente ideologicamente falsos.

Tais condutas, além de tipificadas como infrações às legislações estadual e federal do ICMS e à Constituição Federal, também se encontram tipificadas como infrações à legislação federal que define os crimes contra a ordem tributária, nos termos do art. 1º, incisos II e IV, da Lei nº 8.137/90.

O lançamento de ofício foi realizado para exigência do crédito tributário por meio do Auto de Infração, conforme o art. 149, inciso VII, do CTN e o art. 154 da Lei Estadual nº 6.763/75.

O procedimento fiscal adotado é tecnicamente idôneo e os créditos indevidos do ICMS foram estornados mediante exigência integral via Auto de Infração, nos termos do art. 194, incisos I e V, e do art. 195, *caput*, do RICMS/02, *in verbis*:

### RICMS/02

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

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

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

(...)

Desse modo, correta a exigência do ICMS devido, da Multa de Revalidação (MR), referente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada (MI), limitada a 2 (duas) vezes o valor do ICMS, prevista no art. 55, inciso XXXI c/c § 2º, inciso I, da citada lei.

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

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.

(...)

Ressalta-se que as multas aplicadas decorreram da legislação tributária estadual e encontram-se rigorosamente dentro dos limites legais permitidos.

#### **4. Da Inaplicabilidade da Súmula nº 509 do STJ**

Tendo em vista que os envolvidos não provaram a entrada das mercadorias no estabelecimento da Souza Comércio de Café Eireli em Minas Gerais e a boa-fé dos comerciantes nas operações de compra e venda descritas nas NF-e, não se aplica em favor dos Sujeitos Passivos, no caso em concreto, a Súmula nº 509 do STJ:

#### **SÚMULA Nº 509**

É LÍCITO AO COMERCIANTE DE BOA-FÉ APROVEITAR OS CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE NOTA FISCAL POSTERIORMENTE DECLARADA INIDÔNEA, QUANDO DEMONSTRADA A VERACIDADE DA COMPRA E VENDA.



A citada súmula, fundamentada no princípio da não cumulatividade, tem o objetivo de resguardar o terceiro de boa-fé que demonstrou que a operação de compra e venda de mercadoria realmente ocorreu.

É possível extrair alguns requisitos fundamentais da aplicação da Súmula nº 509 do STJ, quais sejam, (i) o recolhimento dos impostos na origem; (ii) a veracidade da compra e venda; e (iii) a boa-fé.

O **primeiro requisito** implica na necessidade de comprovação do recolhimento do imposto para o Estado do emitente das NF-e para aproveitamento de créditos do ICMS, nos termos do princípio constitucional da não cumulatividade, que os Impugnantes não lograram êxito em fazê-lo.

Não é por outro motivo que o art. 70, inciso V, do RICMS/02 c/c o art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Constituição Federal vedam o aproveitamento de crédito na falta de comprovação do recolhimento do imposto na origem nas operações acobertadas com documento fiscal falso, ideologicamente falso ou inidôneo.

Ressalta-se que, como dito anteriormente, a legislação do Estado de São Paulo obriga a apuração e o recolhimento do ICMS a cada operação ou prestação realizadas por produtores rurais e por estabelecimentos pertencentes a pessoa jurídica quando promoverem saídas interestaduais com café cru, em coco ou em grão (RICMS-SP/00).

O **segundo requisito** refere-se à necessidade de que haja, em conjunto com a comprovação do pagamento do ICMS pelas empresas emitentes das NF-e declaradas ideologicamente falsas, veracidade na compra e venda.

A comprovação da veracidade da compra e venda se dá pela comprovação financeira, operacional e administrativa da efetiva realização das transações comerciais de compra e venda. Assim, é preciso comprovar o pagamento real pelas aquisições de mercadorias (transmissão de propriedade); a efetiva entrada das mercadorias no Estado de Minas Gerais (circulação); e a entrega das mercadorias ao destinatário (tradição, transmissão de propriedade e circulação).

No presente caso, sequer foi demonstrado o pagamento à emitente. Entretanto, ainda que houvesse as supostas transferências de recursos à emitente, a simples transferência de recursos e o mero registro das informações das NF-e nos livros fiscais e nas DAPI não seriam suficientes para comprovar as operações, tendo em vista que existem outros elementos que demonstram que as operações não ocorreram de fato como descritas. Além disso, os registros contábeis devem ser acompanhados de documentos que os fundamentem, o que não existe e não foi comprovado no caso.

Destaca-se ainda que, à luz do art. 481 do Código Civil, “*pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro*”. O repasse do preço é essencial, mas não é o único requisito para se demonstrar a veracidade da compra e venda. A transferência da propriedade de bens móveis ocorre pela tradição ou entrega da mercadoria, nos termos do art. 1.267 do Código Civil. Contudo, a tradição não transfere a propriedade quando tiver por título um negócio jurídico nulo, nos termos do art. 167 e do art. 1.268, § 2º, do CC/02.

Resta claro, portanto, que para comprovação da operação, além do pagamento real ao vendedor (remetente), deve-se comprovar a entrega da coisa ao comprador (destinatário), sendo certo que nenhum desses requisitos foram comprovados no presente caso.

É evidente que essa comprovação não se dá apenas com a emissão, apresentação e escrituração das NF-e, mas sim com outros elementos que fundamentam e comprovam a idoneidade ideológica desses documentos fiscais, como, por exemplo, contratos entre as partes revestido das formalidades legais; contrato de prestação de serviço de frete; comprovante de pagamento da prestação de serviço de transporte; registro de passagem nos Postos Fiscais quando possível; recibo de entrega das mercadorias etc.

Cumprе destacar que no julgamento do Recurso Especial (REsp) repetitivo nº 1.148.444/MG há excertos de ementas de julgados pelo STJ, sendo uma delas os Embargos de Declarações no Recurso Especial 623.335/PR, cujo julgamento se deu em 11/03/08, DJe 10/04/08, no sentido de que é necessário que o contribuinte demonstre que a operação comercial efetivamente se realizou.

Em outras ocasiões, a corte do STJ condicionou o aproveitamento do crédito do ICMS nessas circunstâncias à boa-fé do adquirente e à comprovação, por este, da veracidade da compra e venda efetuada, como é possível perceber da decisão do REsp nº 1.689.936/SP.

Por fim, como mencionado, o **terceiro requisito** extraído da Súmula nº 509 do STJ é a boa-fé. Data máxima vênia, entender que a existência da boa-fé é demonstrada apenas com a diligência de verificar, no momento da negociação, se o vendedor está regular nos cadastros dos Fiscos Federal e Estadual, é uma visão simplista e desconectada da realidade atual e que apenas protege os contribuintes mal-intencionados.

Na verdade, a boa-fé (ou a confirmação da má-fé) deve ser verificada ao analisar o conjunto dos fatos relacionados às operações de compra e venda em discussão.

Caso fosse aceito que, para aplicação da Súmula nº 509 do STJ seria suficiente a confirmação da situação cadastral regular do emitente no momento da negociação e o simples registro das NF-e no livro Registro de Entrada, a Administração Pública estaria autorizando e fomentando a criação de empresas “noteiras” para distribuírem créditos fictícios do ICMS indiscriminadamente, em prejuízo da Fazenda Pública e da lealdade concorrencial.

Ademais, pontue-se que eventuais consultas feitas nos sítios eletrônicos do Fisco Federal e dos Fiscos Estaduais não foram capazes de comprovar a regularidade das operações realizadas pelas empresas emitentes de documentos fiscais declarados ideologicamente falsos. A consulta apresenta tão somente informações cadastrais fornecidas pelos próprios contribuintes. 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 ajustadas com empresas “noteiras”.

Portanto, a concessão da inscrição estadual de contribuinte do ICMS por um ente da Federação não equivale a uma autorização para que a empresa possa elaborar, emitir e fornecer NF-e sabidamente ideologicamente falsas e, também, não autoriza a utilização desses documentos fiscais.

No presente caso, como já mencionado, não houve comprovação de pagamento à emitente Sabor e Aroma. Ainda que houvesse, o conjunto dos fatos demonstra claramente a conduta de má-fé dos envolvidos e fraude de eventuais pagamentos.

Mesmo intimado através do Termo de Intimação nº 193/2022 e do AIAF para apresentar documentos comprobatórios da efetiva realização das operações de compra e venda e do recolhimento do imposto para o Estado de origem, nada foi apresentado para comprovação de tais fatos.

Assim, examinando todo o conjunto fático, a Súmula nº 509 do STJ não socorre os Impugnantes. Ao contrário, como não foi demonstrada a veracidade da compra e venda, ela ratifica a má-fé dos envolvidos.

No caso em tela, a Fiscalização logrou êxito em demonstrar que foi criada uma fraude para simulação das operações de compra e venda, posto que não teria ocorrido a circulação das mercadorias, a transmissão da propriedade e o recolhimento do ICMS para o Estado de São Paulo.

#### **5. Da Composição do Polo Passivo da Obrigação Tributária**

Como dito anteriormente, além da Autuada, compõem ainda o polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsáveis solidários, os Coobrigados Jhon Lennon Garcia Felício, Rafael de Souza Silva, Ailton Moreira Marcelino e Moacyr Rodrigues Simão.

Ressalte-se que as condutas dos Coobrigados foram exaustivamente individualizadas nos Anexos 1 e 2 do presente PTA.

Havia uma clara divisão de tarefas entre o responsável pela elaboração, emissão e fornecimento das NF-e (o administrador da Sabor e Aroma) e os responsáveis pela utilização das NF-e inidôneas (os administradores da Souza e o responsável pela escrituração da Autuada) para evitar o recolhimento do ICMS.

Nesse contexto, cabe um destaque especial para o Coobrigado Moacyr, pois a utilização das NF-e sabidamente inidôneas para apropriação indevida de créditos do ICMS, em desconformidade ao estabelecido pelo art. 63, § 3º, inciso I c/c § 5º, incisos I a IV, do RICMS/02, somente foi instrumentalizada na escrituração fiscal pela atuação técnica dele.

Portanto, repita-se que as irregularidades praticadas pela Autuada, sob a gerência e o comando dos Coobrigados Rafael de Souza Silva e Jhon Lennon Garcia Felício, com auxílio do Coobrigado Moacyr Rodrigues Simão, terceiro responsável pela escrituração fiscal fraudulenta, juntamente com o operador da empresa Sabor e Aroma Gomes (Ailton Moreira Marcelino), referem-se à apropriação indevida de créditos de ICMS destacados em notas fiscais eletrônicas sabidamente ideologicamente falsas e ilegalmente registradas nos livros e documentos fiscais, sem os documentos

probatórios da efetiva ocorrência das operações, com o objetivo de suprimir o imposto devido na apuração mensal, o que se deu com clara infração à legislação tributária.

Observa-se que os Anexos 1 e 2 do PTA descrevem e comprovam claramente que as NF-e foram escrituradas nos livros fiscais (LRE e LRAICMS), destacando-se que os valores do ICMS foram creditados na DAPI de agosto e setembro de 2017, mesmo sem existir documentos comprobatórios da efetiva ocorrência das operações, tais como: comprovantes de pagamento (em dinheiro, transferência bancária, PIX) de títulos de créditos do valor correspondente, de pagamento do ICMS pelas operações e prestações interestaduais, registros de passagem pelos postos fiscais etc.

Passa-se, então, à análise individualizada da figuração de cada um dos agentes no lançamento tributário. Reforça-se, nesse ponto, que todos os Sujeitos Passivos foram intimados, porém apenas o Coobrigado Ailton não se apresentou nos autos para recorrer dos fundamentos da autuação.

A **Autuada**, por meio dos seus administradores, Rafael de Souza Silva e Jhon Lennon Garcia Felício, realizou condutas dolosas ou de má-fé que infringiram a legislação tributária estadual, a legislação federal e a Constituição Federal e que resultaram na falta de recolhimento do ICMS nos meses de agosto e setembro de 2017.

Veja-se as constatações do Fisco sobre as condutas da Autuada:

#### Manifestação Fiscal

1. **Fraude à fiscalização tributária pela inserção de elementos falsos em 2 documentos fiscais (2 DAPIs)** de sua exclusiva responsabilidade técnica, utilizados para apuração do ICMS; em **4 livros fiscais** utilizados para registro de entradas fictícias de mercadorias (**2 LRE**) e para apropriação indevida e apuração errônea do ICMS (**2 LRAICMS**) e; em **4 livros contábeis (2 Livro Diário e 2 Livro Razão)** utilizados para realizar o registro detalhado, de forma cronológica e sistemática, das obrigações contraídas e das transações financeiras de pagamento aos fornecedores da empresa.

**Infrações à legislação tributária:** A SOUZA **não escriturou os livros fiscais** e não emitiu os documentos fiscais na forma regulamentar. No caso em apreço foram fraudados 2 documentos fiscais (2 DAPIs), 4 livros fiscais (2 LRE e 2 LRAICMS) e 4 livros contábeis (2 Livro Diário e 2 Livro Razão). Logo, ele infringiu o art. 16, inciso VI; art. 25; art. 28, caput c/c § 6º e art. 39, caput, da Lei Estadual nº 6.763/75; art. 62, caput; art. 96, inciso III e; art. 127, do RICMS/02; art. 19 e; art. 20, caput da Lei Complementar nº 87/96; art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Constituição Federal e; art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90.

2. **Elaboração, emissão e utilização de documentos fiscais sabidamente ideologicamente falsos** (2 DAPIs e 4 NF-es) para apropriação indevida de créditos do ICMS.

**Infrações à legislação tributária:** A SOUZA **utilizou documentos fiscais sabidamente ideologicamente falsos (4 NF-es)**. Além disso, elaborou, emitiu e utilizou **2 DAPIs sabidamente ideologicamente falsas**. Logo, ele infringiu o art. 16, incisos III e XIII; art. 30 e; art. 39, § 4º, inc. II, alínea “a”, subalíneas “a.3” e “a.6”, da Lei Estadual nº 6.765/75; art. 63, § 3º, inciso I c/c §§ 5º, incisos I a IV e 7º; art. 69, caput e art. 70, incisos V e IX; art. 96, incisos IV e XVII e; art. 133-A, inciso I, alíneas “c” e “f”, do RICMS/02; art. 23 da Lei Complementar nº 87/96; art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Constituição Federal e; art. 1º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90.

3. **Falta de pagamento do ICMS** devido pela SOUZA por meio da apropriação ilegítima de créditos do ICMS destacados nas NF-es ideologicamente falsas da SABOR E AROMA.

**Infrações à legislação tributária:** A SOUZA **não realizou o pagamento do imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária**, nos termos do art. 16, inciso IX e art. 34, da Lei Estadual nº 6.763/75 e; art. 85, inciso I, alínea “n”, subalínea “n.1” e; art. 96, caput, do RICMS/02.

A utilização de 4 NF-es ideologicamente falsas teve como finalidade específica:

1. o registro da movimentação (saída, transporte e entrada) e o registro no estoque das mercadorias com destaque do ICMS no Livro Registro de Entradas (LRE) da SOUZA;
2. o lançamento de créditos do ICMS destacados nas NF-es no Livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS) da SOUZA;
3. o lançamento de créditos do ICMS na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), documento fiscal emitido pela SOUZA;
4. o lançamento de registros de pagamentos inexistentes nos livros contábeis (Diário e Razão);
5. a elaboração e emissão da DAPI da SOUZA com supressão total do saldo devedor apurado e, consequentemente;
6. a **viabilização da sonegação do recolhimento do ICMS** no valor total de (...) devido pela SOUZA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O êxito na realização das condutas supracitadas e na obtenção do resultado de falta de recolhimento do ICMS somente foi possível com a associação de todos os Sujeitos Passivos aos interesses da Souza Comércio de Café Eireli.

Portanto, vale aqui destacar que a Autuada é sujeito passivo da obrigação principal na condição de contribuinte, conforme o art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN e o art. 14, *caput* c/c o art. 15, inciso I, da Lei Estadual nº 6.763/1975, *in verbis*:

### CTN

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

(...)

### Lei nº 6.763/75

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

(...)

Art. 15. Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

I - O importador, o arrematante ou adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante;

(...)

Assim, tendo em vista a legislação supramencionada, indiscutível a eleição da Autuada para o polo passivo da presente autuação.

No que diz respeito à responsabilidade dos administradores da Souza, **Rafael de Souza Silva e Jhon Lennon Garcia Felício**, muito embora não tenham apresentado impugnação, vale destacar que participaram ativamente da elaboração, emissão e fornecimento de DAPIs e livros fiscais ideologicamente falsos e que utilizaram, nos meses de agosto e setembro de 2017, 4 (quatro) notas fiscais eletrônicas sabidamente ideologicamente falsas.

Rafael de Souza Silva e Jhon Lennon Garcia Felício realizaram as seguintes condutas dolosas ou de má-fé, que infringiram a legislação tributária estadual, a legislação federal e a Constituição Federal e que resultaram na falta de recolhimento do ICMS nos meses de agosto e setembro de 2017, conforme sintetizado pelo Fisco:

### Manifestação Fiscal

**1. Fraude à fiscalização tributária pela inserção de elementos falsos em 2 documentos fiscais (2 DAPIs) utilizados para apuração do ICMS; em 4 livros fiscais**

utilizados para registro de **entradas fictícias** de mercadorias (**2 LRE**) e para apropriação indevida e apuração errônea do ICMS (**2 LRAICMS**) e; em **4 livros contábeis (2 Livro Diário e 2 Livro Razão)** utilizados para realizar o registro detalhado, de forma cronológica e sistemática, das obrigações contraídas e das transações financeiras de pagamento aos fornecedores da empresa.

**Infrações à legislação tributária:** Rafael e Jhon Lennon participaram da **falta de escrituração dos livros fiscais** na forma regulamentar e **não emitiram os documentos fiscais** na forma regulamentar. No caso em apreço foram fraudados 2 documentos fiscais (2 DAPIs), 4 livros fiscais (2 LRE e 2 LRAICMS) e 4 livros contábeis (2 Livro Diário e 2 Livro Razão). Logo, eles infringiram o art. 16, inciso VI; art. 25; art. 28, caput c/c § 6º e art. 39, caput, da Lei Estadual nº 6.763/75; art. 62, caput; art. 96, inciso III e; art. 127, do RICMS/02; art. 19 e; art. 20, caput da Lei Complementar nº 87/96; art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Constituição Federal e; art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90.

**2. Elaboração, emissão e utilização de documentos fiscais sabidamente ideologicamente falsos** (2 DAPIs e 4 NF-es) para apropriação indevida de créditos do ICMS.

**Infrações à legislação tributária:** Rafael e Jhon Lennon **utilizaram documentos fiscais sabidamente ideologicamente falsos (4 NF-es)**. Além disso, elaboraram, emitiram e utilizaram **2 DAPIs sabidamente ideologicamente falsas**. Logo, eles infringiram o art. 16, incisos III e XIII; art. 30 e; art. 39, § 4º, inc. II, alínea “a”, subalíneas “a.3” e “a.6”, da Lei Estadual nº 6.765/75; art. 63, § 3º, inciso I c/c §§ 5º, incisos I a IV e 7º; art. 69, caput e art. 70, incisos V e IX; art. 96, incisos IV e XVII e; art. 133-A, inciso I, alíneas “c” e “f”, do RICMS/02; art. 23 da Lei Complementar nº 87/96; art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Constituição Federal e; art. 1º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90.

**3. Falta de pagamento do ICMS** devido pela SOUZA por meio da apropriação ilegítima de créditos do ICMS destacados nas NF-es ideologicamente falsas da SABOR E AROMA.

**Infrações à legislação tributária:** Rafael e Jhon Lennon **não realizaram o pagamento do imposto devido pela SOUZA na forma e prazos estipulados na legislação tributária**, nos termos do art. 16, inciso IX e art. 34, da Lei Estadual nº 6.763/75 e; art. 85,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso I, alínea “n”, subalínea “n.1” e; art. 96, caput, do RICMS/02.

(...)

(Destaques originais)

Rafael de Souza Silva e Jhon Lennon Garcia Felício administraram a Souza durante todo o período autuado e, portanto, são sujeitos passivos da obrigação principal na condição de responsáveis tributários, conforme o art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN.

### CTN

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Nesse ponto, cumpre mencionar que, conforme já mencionado, o doc. 34 dos autos contém cópias de 7 (sete) *e-mails* apreendidos na Operação Expresso, que corroboram que Jhon Lennon Garcia Felício é sócio oculto na empresa Souza.

Nas mensagens constantes nos *e-mails*, o escritório de Contabilidade de propriedade do Coobrigado Moacyr Rodrigues Simão, solicita do destinatário, cujo endereço de e-mail também é utilizado por Jhon Lennon Garcia Felício nas tratativas com empresa “noteira” paulista e paranaense, que sejam remetidos para a contabilidade extratos bancários de contas da Souza no Bradesco, no Banco do Brasil e no SICCOB. Constam, também, mensagens solicitando extratos bancários para o *e-mail* utilizado por Jhon Lennon.

Observa-se nesses *e-mails*, dessa forma, que o Coobrigado solicitava a Jhon Lennon Garcia Felício os extratos bancários de contas correntes da Autuada em diversos Bancos.

Portanto, o Coobrigado sabia que Jhon Lennon Garcia Felício era o diretor financeiro da Autuada e tinha acesso mensalmete a todos os extratos bancários da Souza.

Outro fato que também ratifica a sociedade entre Jhon Lennon Garcia Felício e Rafael de Souza Silva na Autuada é a utilização do nome e do logotipo da empresa pertencente a Jhon Lennon (South Coffee) na fachada da Souza, conforme relatado no Auto de Constatação (doc. 17 – Foto 1). Além disso, menciona-se a existência de cartão de visita da South Coffee com nomes e telefones celulares de Rafael e Jhon Lennon (doc. 35 – Imagem 6).

Ademais, a Receita Federal elaborou o Relatório EFRAU06 nº 011/2021 – Relatório de Análise Preliminar de Material Apreendido na Operação Expresso - Mandado de Busca e Apreensão nos Alvos 67 e 68 – JHON LENNON e RAFAEL 24.869/24/1ª



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

SOUZA (doc. 46), de 13/07/21, ratificando de forma cabal a associação entre Jhon Lennon Garcia Felício e Rafael de Souza Silva na administração da Autuada.

A inclusão de Rafael de Souza Silva e Jhon Lennon Garcia Felício no polo passivo da obrigação tributária decorre da responsabilidade tributária pessoal pelos atos de gestão (administrador ou gerente) praticados por ele com infração à lei, conforme o art. 135, inciso III (responsabilidade de terceiros administradores) c/c o art. 124, inciso II (solidariedade por expressa designação legal), do CTN, que encontra correspondência na legislação estadual do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei Estadual nº 6.763/75 (responsabilidade pessoal do sócio administrador).

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

(...)

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.

(...)

Cabe aqui destacar que a responsabilidade tributária de Rafael de Souza Silva e Jhon Lennon Garcia Felício, nesse caso concreto, também decorreu do fato de que eles cometeram infrações à legislação estadual e federal do ICMS, inclusive conceituadas por lei como crimes contra a ordem tributária, nos termos dos arts. 136 e 137, inciso I, do CTN (responsabilidade por infrações à legislação tributária) c/c o art.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1º, incisos II (inseriu elementos falsos em livros e documentos fiscais) e IV (utilizou documentos sabidamente ideologicamente falsos), da Lei nº 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária).

### CTN

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

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

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

(...)

### Lei nº 8.137/90

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

(...)

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

(...)

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

(...)

Nesse caso, a solidariedade pela obrigação tributária decorreu do art. 124, inciso I, do CTN (solidariedade por interesse comum) e do art. 5º da Lei Complementar Federal nº 87/96 do ICMS c/c o art. 21, inciso XII, da Lei Estadual nº 6.763/75 (solidariedade e responsabilidade de terceiros que concorreram para o não recolhimento do tributo).

### CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

(...)

### Lei Complementar nº 87/96

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Lei Estadual 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.

(...)

Como se vê, o inciso XII do art. 21 da Lei Estadual nº 6.763/75 não cria uma responsabilidade nova no ordenamento jurídico, mas tão somente aplica, no Estado de Minas Gerais, a responsabilidade prevista pela Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), que é a norma competente para dispor sobre normas gerais em matéria de ICMS e a solidariedade prevista no art. 124, inciso I c/c parágrafo único, do CTN.

Observa-se que o art. 5º da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que caberá à lei ordinária estadual (Lei nº 6.763/75, que consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais) atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Assim, qualquer pessoa (terceiro) pode ser responsável pelo pagamento do imposto e acréscimos legais devidos pelo contribuinte ou responsável quando as ações ou omissões concorrerem para o não recolhimento do tributo. Essa é exatamente a situação descrita no caso em tela.

Nesse mesmo diapasão, observa-se que o art. 124, inciso I, do CTN, atribui solidariedade tributária a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Nesse contexto, ressalta-se que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, nos termos do art. 136 do CTN e do art. 207, § 1º, item 1 c/c § 2º da Lei nº 6.763/75.

A melhor doutrina é no sentido de que os administradores, mandatários, sócios-gerentes e diretores respondem pela obrigação tributária quando os seus atos contrários à lei forem prévios ou concomitantemente ao surgimento da obrigação tributária que nasce com a ocorrência do fato gerador.

Em resumo, Rafael de Souza Silva e Jhon Lennon Garcia Felício, administradores da Souza, são responsáveis pelas obrigações tributárias, nos termos do art. 135, inciso III (responsabilidade de terceiros administradores) c/c o art. 124, inciso II (solidariedade por expressa designação legal), do CTN e do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei Estadual nº 6.763/75; e nos termos dos arts. 136 e 137, inciso I (responsabilidade por infrações à legislação tributária) c/c o art. 124, inciso I (solidariedade por interesse

jurídico comum), do CTN e do art. 21, inciso XII, da Lei Estadual nº 6.763/75 c/c o art. 5º da Lei Complementar Federal nº 87/96 (solidariedade e responsabilidade de terceiros que concorreram para o não recolhimento do tributo).

Na lição dos Professores Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 10ª ed. 1995, pág. 113), Werther Botelho Spagnol (Curso de Direito Tributário, 1ª ed. 2004, pág. 208), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 13ª ed. 2006, pág. 268) e José Alfredo Borges (Notas de Aula/UFMG, inéditas), dentre outros, a responsabilidade do art. 135 do CTN é solidária.

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

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG, por unanimidade, na Apelação Cível nº 1.0479.98.009314-6/001, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

APELAÇÃO CÍVEL 1.0479.98.009314-6/001

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

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

Verifica-se que respondem solidariamente pelo crédito tributário em exame os sócios-administradores, que efetivamente é quem participam das deliberações e nos negócios sociais da empresa.

Ademais não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira.

Induvidoso, no caso, que os administradores da Autuada tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas implicaram em fraude ao Fisco mineiro e fundamentam a inclusão deles no polo passivo da obrigação tributária.

No que diz respeito à responsabilidade do administrador da emitente Sabor e Aroma, **Ailton Moreira Marcelino**, muito embora não tenham apresentado impugnação, vale destacar que elaborou, emitiu e forneceu para a Autuada, nos meses de agosto e setembro de 2017, 4 (quatro) notas fiscais eletrônicas sabidamente ideologicamente falsas.

Ailton Moreira Marcelino realizou as seguintes condutas dolosas ou de má-fé que infringiram a legislação tributária estadual, a legislação federal e a Constituição Federal e que resultaram na falta de recolhimento pela Autuada do ICMS devido nos meses de agosto e setembro de 2017, conforme manifestou a Fiscalização:

Manifestação Fiscal

**1. Fraude à fiscalização tributária pela inserção de elementos falsos em 2 documentos fiscais (2 DAPIs)** utilizados para apuração do ICMS; em **4 livros fiscais** utilizados para registro de **entradas fictícias** de mercadorias (**2 LRE**) e para apropriação indevida e apuração errônea do ICMS (**2 LRAICMS**) e; em **4 livros contábeis (2 Livro Diário e 2 Livro Razão)** utilizados para realizar o registro detalhado, de forma cronológica e sistemática, das obrigações contraídas e das transações financeiras de pagamento aos fornecedores da empresa.

**Infrações à legislação tributária:** Ailton Moreira viabilizou a **falta de escrituração dos livros fiscais** na forma regulamentar e a **falta de emissão dos documentos fiscais** na forma regulamentar. No caso em apreço foram fraudados 2 documentos fiscais (2 DAPIs), 4 livros fiscais (2 LRE e 2 LRAICMS) e 4 livros contábeis (2 Livro Diário e 2 Livro Razão). Logo, ele infringiu o art. 16, inciso VI; art. 25; art. 28, caput c/c § 6º e art. 39, caput, da Lei Estadual nº 6.763/75; art. 62, caput; art. 96, inciso III e; art. 127, do RICMS/02; art. 19 e; art. 20, caput da Lei Complementar nº 87/96; art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Constituição Federal e; art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90.

**2. Elaboração, emissão e utilização de documentos fiscais sabidamente ideologicamente falsos (2 DAPIs e 4 NF-es)** para apropriação indevida de créditos do ICMS.

**Infrações à legislação tributária:** Ailton Moreira elaborou, emitiu e forneceu **documentos fiscais sabidamente ideologicamente falsos (4 NF-es)**. Além disso, **viabilizou a elaboração, emissão e utilização de 2 DAPIs sabidamente ideologicamente falsas**. Logo, ele infringiu o art. 16, incisos III e XIII; art. 30 e; art. 39, § 4º, inc. II, alínea “a”, subalíneas “a.3” e “a.6”, da Lei Estadual nº 6.765/75; art. 63, § 3º, inciso I c/c §§ 5º, incisos I a IV e 7º; art. 69, caput e art. 70, incisos V e IX; art. 96, incisos IV e XVII e; art. 133-A, inciso I, alíneas “c” e “f”, do RICMS/02; art. 23 da Lei Complementar nº 87/96; art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Constituição Federal e; art. 1º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90.

3. **Falta de pagamento do ICMS** devido pela SOUZA por meio da apropriação ilegítima de créditos do ICMS destacados nas NF-es ideologicamente falsas da SABOR E AROMA.

**Infrações à legislação tributária:** Ailton Moreira viabilizou a falta de pagamento do imposto devido pela SOUZA na forma e prazos estipulados na legislação tributária, nos termos do art. 16, inciso IX e art. 34, da Lei Estadual nº 6.763/75 e; art. 85, inciso I, alínea “n”, subalínea “n.1” e; art. 96, caput, do RICMS/02.

(...)

(Destaques originais)

A finalidade da elaboração, emissão e fornecimento de **4 (quatro)** NF-es ideologicamente falsas identifica-se com aquela referente à utilização dos documentos pela Autuada.

O êxito na realização das condutas supracitadas e na obtenção do resultado de falta de recolhimento do ICMS somente foi possível com a associação do administrador da Sabor e Aroma aos demais Coobrigados.

Ailton Moreira Marcelino administrou a empresa Sabor e Aroma durante todo o período autuado e, portanto, é sujeito passivo da obrigação principal na condição de responsável tributário, conforme o já transcrito art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN.

Assim como no caso dos sócios-administradores da Autuada, a inclusão de Ailton Moreira Marcelino no polo passivo da obrigação tributária decorre da responsabilidade tributária pessoal pelos atos de gestão (administrador ou gerente) praticados por eles com infração à lei, conforme o art. 135, inciso III (responsabilidade de terceiros administradores) c/c o art. 124, inciso II (solidariedade por expressa designação legal), do CTN, que encontra correspondência na legislação estadual com o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei Estadual nº 6.763/75 (responsabilidade pessoal do sócio-administrador).

Cabe aqui destacar que a responsabilidade tributária de Ailton Moreira Marcelino, tal como descrito no caso dos Coobrigados Rafael e Jhon Lennon, também decorreu do fato de que ele cometeu infrações à legislação estadual e federal do ICMS, inclusive conceituadas por lei como crimes contra a ordem tributária, nos termos dos arts. 136 e 137, inciso I, do CTN (responsabilidade por infrações à legislação tributária) c/c o art. 1º, incisos II (inseriu elementos falsos em documentos fiscais) e IV (elaborou, emitiu e forneceu documentos sabidamente ideologicamente falsos), da Lei nº 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária).

No caso do administrador da Sabor e Aroma, a solidariedade pela obrigação tributária também decorreu do art. 124, inciso I, do CTN (solidariedade por interesse comum) e do art. 5º da Lei Complementar Federal nº 87/96 do ICMS c/c o art. 21,

inciso XII, da Lei Estadual nº 6.763/75 (solidariedade e responsabilidade de terceiros que concorreram para o não recolhimento do tributo).

Novamente, ressalta-se que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, nos termos do art. 136 do CTN e do art. 207, § 1º, item 1 c/c § 2º, da Lei nº 6.763/75.

Em resumo, Ailton Moreira Marcelino, administrador da Sabor e Aroma, é responsável pelas obrigações tributárias, nos termos do art. 135, inciso III (responsabilidade de terceiros administradores) c/c o art. 124, inciso II (solidariedade por expressa designação legal), do CTN e do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei Estadual nº 6.763/75; e nos termos dos arts. 136 e 137, inciso I (responsabilidade por infrações por infrações à legislação tributária) c/c o art. 124, inciso I (solidariedade por interesse jurídico comum), do CTN e do art. 21, inciso XII, da Lei Estadual nº 6.763/75 (solidariedade e responsabilidade de terceiros que concorreram para o não recolhimento do tributo).

Por fim, em relação à responsabilidade do Coobrigado **Moacyr Rodrigues Simão**, terceiro, responsável pela escrituração fiscal e contábil da Autuada, que através de suas ações simulou a ocorrência de operações que de fato não ocorreram, existem provas suficientes de sua participação ativa na fraude de utilização de NF-es sabidamente ideologicamente para apropriação ilegítima de créditos do ICMS para sonegação do imposto.

Nesse ponto, veja-se o seguinte excerto da manifestação da Fiscalização:

Manifestação Fiscal

Cabe inicialmente ressaltar que:

1. Moacyr sabia que Jhon Lennon Garcia Felício era sócio de fato de Rafael de Souza Silva na SOUZA, conforme diversos e-mails anexados aos autos;
2. Ele não contestou o fato de ser sido apontado no PTA como responsável pela escrituração fiscal e contábil da autuada no período autuado;
3. Sendo proprietário do escritório Niverso Simão Ltda teve total acesso aos extratos bancários da autuada, conforme diversos e-mails anexados aos autos;
4. Ele conhecia o conteúdo de toda comunicação efetivada entre seus funcionários e Jhon Lennon e Rafael de Souza, administradores da autuada, pois todos os e-mails eram enviados utilizando o endereço (...) e a logomarca do escritório de contabilidade. Portanto, seus funcionários enviaram e-mails em nome do Escritório de Contabilidade pertencente ao Impugnante. Como pode ser verificado em todas as mensagens há sempre a informação de que os documentos solicitados **“precisam ser enviados a contabilidade...”**.

Todos os funcionários do escritório Contabilidade Niverso Simão, portanto, estão subordinados e sob a ordem do Impugnante que conhecia o conteúdo dos e-mails;

5. Ele sabia que **não havia pagamento, em dinheiro ou valor fiduciário equivalente**, pelas operações descritas nas NF-es autuadas, uma vez que contabilizou todos os extratos bancários da SOUZA solicitados a Rafael de Souza e Jhon Lennon. **Ressalta-se que em todos os extratos bancários da autuada, apreendidos na Operação Expresso, constam o carimbo “CONTABILIZADO”. Contudo, não foram lançados os pagamentos ao fornecedor SABOR E AROMA nos livros contábeis, pois eles não existiam.**

6. Ele sabia que **não houve pagamento do ICMS na operação interestadual** de saída com a venda do café em grão cru, para o estado de São Paulo, pela empresa noteira SABOR E AROMA;

7. Ele **tinha conhecimento das práticas fraudulentas perpetradas rotineiramente pela autuada, mas não abandonou a escrituração da empresa**, como pode ser visto no **E-mail nº 7** (...) de **dezembro de 2016** enviado com cópia para Moacyr Simão (...):

“Conforme em conversa com Moacyr detectamos que está havendo “prejuízo” na empresa SOUZA COMÉRCIO DE CAFÉ!

A forma que se está realizando as transações não é a correta, conforme já conversamos anteriormente. Informo que a empresa poderá ser fiscalizada a qualquer momento.

Quaisquer dúvidas estaremos à disposição no escritório para maiores esclarecimentos.”

8. Ele escriturou as NF-es autuadas, infringindo diretamente a Constituição Federal e a legislação Federal e Estadual do ICMS que dispõem claramente que a apropriação de créditos do ICMS, no caso do café em grão cru, depende de prova pelo contribuinte destinatário da veracidade da operação pela efetiva entrada da mercadoria no Estado de Minas Gerais e de prova da cobrança do imposto na origem (pagamento do ICMS destacado nas NF-es para o Estado de São Paulo), conforme determina o art. 63, § 3º, inciso I c/c § 5º, incisos I a IV, do RICMS/02.

9. Ele claramente deixou de cumprir as normas previstas na legislação supracitada para escrituração



das NF-es autuadas e para o creditamento do ICMS nelas destacados;

10. Ele sabia que as que as operações de compra e venda não ocorreram, pois ele possuía total acesso aos extratos bancários da autuada e não existiam pagamentos pelas aquisições descritas nas notas fiscais autuadas.

(...)

(Destaques originais)

O Coobrigado Moacyr alegou que *“exercia a atividade de contabilidade externa, não mantendo convívio com relação ao cotidiano dos negócios realizados por seus clientes capazes de indicar o conhecimento de prática de condutas ilícitas eventualmente praticadas”* e que *“faz parte da rotina de escritórios de contabilidade externos a escrituração fiscal de diversas empresas, sendo impraticável que o Impugnante tenha conhecimento minucioso sobre os negócios perpetrados por seus clientes”*.

Destaca-se que no *E-mail* nº 7 do doc. 34 a Contabilidade Niverso Simão informou a Rafael de Souza Silva que *“está havendo ‘prejuízo’ na empresa SOUZA COMÉRCIO DE CAFÉ”* e que a *“forma como se está realizando as transações não é correta, conforme já conversamos anteriormente”*.

Cabe aqui destacar que o prejuízo operacional era decorrente do enorme estoque de 4.443 (quatro mil quatrocentos e quarenta e três) sacas de café em grão cru, conforme informações enviadas em dezembro de 2016 para registro nos Livros Fiscais e Contábeis de 2016 e para a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

O *E-mail* nº 7 da Contabilidade, de 26/12/16, informa que esse prejuízo, decorrente de entradas de mercadorias sem as respectivas saídas, poderia chamar atenção da Fiscalização.

Assim, o conteúdo do *E-mail* nº 7 revela que o que ocorreu é totalmente diferente do alegado pelo Coobrigado, pois ao contrário, ele tinha pleno acesso aos extratos com as movimentações bancárias e pleno conhecimento dos negócios realizados pela Autuada.

Evidentemente que o Coobrigado já sabia em dezembro de 2016 sobre a existência de compras fictícias de mercadorias para acumulação de estoque, mas sem as respectivas saídas subsequentes das mercadorias revendidas que deveriam ter sido registradas no livro Registro de Saídas e os respectivos pagamentos nos livros contábeis (Diário e Razão).

O Impugnante sabia que as compras eram fictícias porque não existiam pagamentos pelas mercadorias adquiridas. Além disso, não foi emitida em 2016 uma única nota fiscal da Souza enviando as 4.443 (quatro mil quatrocentos e quarenta e três) sacas de café em grão cru (268.980 Kg – duzentos e sessenta e oito mil novecentos e oitenta quilogramas) para armazenamento em depósito ou beneficiamento. O Impugnante não registrou na escrituração fiscal uma única NF-e em 2016 com natureza

da operação de remessa para depósito fechado ou armazém-geral ou de remessa para beneficiamento. A manutenção em estoque de 268,98 (duzentos e sessenta e oito vírgula noventa e oito) toneladas de café em grão cru requer um espaço de armazenamento muito maior do que o disponibilizado pelo estabelecimento da Autuada, além do enorme custo envolvido.

Logo, não era preciso manter convívio cotidiano com a Autuada e nem ter conhecimento minucioso sobre seus negócios para perceber pelas notas fiscais de entrada de mercadorias e pelos extratos bancários disponibilizados que alguma coisa extremamente incomum estava acontecendo.

Tanto é verdade que o Impugnante relatou ao sócio da Autuada essa anomalia no *E-mail* nº 7 e orientou sobre a necessidade de anular ou zerar esse estoque acumulado de 4.443 (quatro mil quatrocentos e quarenta e três) sacas de café em grão cru nos 5 (cinco) meses subsequentes (janeiro a maio de 2017).

Cabe aqui destacar a prática operacional e contábil para torrar (anular ou zerar) esse estoque acumulado de 4.443 (quatro mil quatrocentos e quarenta e três) sacas de café em grão cru, utilizada logo nos 5 (cinco) meses subsequentes ao *E-mail* nº 7.

Foram emitidas de janeiro a maio de 2017 NF-es de venda inidôneas (venda de notas) em valores superiores às NF-es de compra, de modo que em maio de 2017 as saídas menos as entradas totalizaram a quantia de R\$ 2.216.779,48 (dois milhões duzentos e dezesseis mil setecentos e setenta e nove reais e quarenta e oito centavos).

Observa-se aqui que o Impugnante sabia que não existiam pagamentos para os verdadeiros emitentes das NF-es em relação às mercadorias adquiridas e, portanto, não escriturava nos livros contábeis (Diário e Razão) as obrigações de pagamento e os efetivos pagamentos.

Logo, a Souza não podia vender mercadorias adquiridas pelas quais nunca efetuou o pagamento. Logo, seu estoque de mercadorias aumentou mês após mês em 2016 e o Impugnante percebeu essa evidente discrepância contábil.

Mesmo assim, o Impugnante continuou registrando as compras fictícias sem os respectivos comprovantes de pagamento nos livros fiscais (LRE e LRAICMS), apesar da flagrante irregularidade contábil detectada por ele.

O Impugnante assumiu a escrituração da Autuada em 04/01/16 (doc. 11) e, portanto, estava acompanhando mensalmente os documentos disponibilizados pela Souza.

Portanto, o Impugnante já conhecia desde 2016 as práticas da Souza de acumulação de estoque de mercadorias sem pagamento efetivo aos fornecedores, conforme o *E-mail* nº 7, de 26/12/16, da Contabilidade Niverso Simão informando a Rafael de Souza Silva que estava havendo “prejuízo” na empresa.

Evidentemente que conhecia também desde 2017 as práticas de acumulação de sucessivos saldos credores do ICMS por meio da apropriação indevida de créditos do imposto na entrada das mercadorias, sem pagamento efetivo aos fornecedores.

O fato é que em 2016 a Autuada já possuía a obrigação de entrega da Escrituração Fiscal Digital (EFD) elaborada pelo Impugnante, que já possuía com certeza um aplicativo ou sistema contábil digital que possibilitasse uma contabilidade mais simples e rápida para apuração de balanços, demonstrações de resultado, controle de contas, elaboração de documentos e de livros fiscais e contábeis.

Isso pode ser facilmente observado no *E-mail* nº 7, pois a partir dos documentos e informações disponibilizados pela Autuada, o Impugnante detectou preventivamente a ocorrência do prejuízo operacional informado.

Os aplicativos, programas ou sistemas contábeis detectam facilmente e automaticamente, por meio de cruzamento eletrônico de dados, indícios de irregularidades, principalmente nas folhas de pagamento, nas informações fiscais (Módulo Fiscal) e nas informações contábeis (Módulo Contábil).

Cabe aqui destacar que o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi instituído pelo Decreto Federal nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, sendo que em Minas Gerais, a obrigatoriedade da entrega da Escrituração Fiscal Digital se aplica aos contribuintes não optantes pelo Simples Nacional, como no caso das empresas do comércio atacadista de café em grão, desde 01/01/14, conforme o art. 46 do Anexo VII do RICMS/02.

O Impugnante sabia dessa obrigatoriedade, pois sempre transmitiu os arquivos eletrônicos relativos ao SPED Fiscal da Autuada desde 2015 e, portanto, já utilizava as ferramentas e aplicativos da tecnologia da informação compatíveis com as necessidades da moderna Escrituração Digital.

O fato é que somente foi possível realizar a escrituração fiscal e contábil da Autuada por meio de aplicativos, programas ou sistemas contábeis com importação automática de informações de notas fiscais para a elaboração dos livros fiscais de entradas (LRE) e de saídas (LRS) de Mercadorias e de informações de Extratos Bancários para elaboração dos livros contábeis (Diário e Razão).

Cabe recordar que de junho de 2015 a março de 2021, o Impugnante registrou notas fiscais de entrada que totalizaram a quantia gigantesca de 1,851 (um vírgula oitocentos e cinquenta e um) bilhões de reais (R\$ 1.851.446.657,01 – um bilhão oitocentos e cinquenta e um milhões quatrocentos e quarenta e seis mil seiscientos e cinquenta e sete reais e um centavo) e notas fiscais de saída no montante também gigantesco de 1,926 (um vírgula novecentos e vinte e seis) bilhões de reais (R\$ 1.926.344.170,63 – um bilhão novecentos e vinte e seis milhões trezentos e quarenta e quatro mil cento e setenta reais e sessenta e três centavos).

Toda a escrituração deve ser feita segundo os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP), além de seguir a legislação fiscal vigente e o regime de apuração adequado, ou seja, Lucro Presumido, Lucro Real (Comércio Atacadista de café em Grão Cru) ou Simples.

Sendo assim, observa-se que o Impugnante registrou no livro Registro de Entradas de agosto e setembro de 2017 informações da escrituração fiscal das NF-es autuadas, ou seja, informando que as mercadorias ingressaram na empresa.

Contudo, não registrou nos livros Diário e Razão as informações relativas às obrigações de pagamento e os efetivos pagamentos em relação às compras realizadas.

Portanto, não houve integração e correlação entre os lançamentos fiscais e os lançamentos contábeis, em razão da inexistência de comprovantes de pagamento pelas mercadorias adquiridas e de realização das operações, numa clara demonstração de fraude grosseira e evidente. Com certeza o Impugnante sabia disso, pois tinha pleno acesso a todas as notas fiscais e extratos bancários da Autuada.

Portanto, restou provado que a escrituração fiscal da Autuada foi realizada sem lastro documental e não condiz com a realidade operacional descrita nas notas fiscais, uma vez que não existem documentos que comprovem a realização de pagamentos para a Sabor e Aroma relativos às mercadorias elencadas nessas notas fiscais.

Assim, são totalmente infundadas, inverídicas e meramente protelatórias as alegações relacionadas à necessidade de convívio e conhecimento minucioso sobre os negócios da Autuada para detecção de indícios de irregularidades fiscais e contábeis, uma vez que elas são rapidamente detectáveis de forma automática por simples análise das informações disponíveis nos módulos fiscal e contábil de qualquer aplicativo, programa ou sistema contábil informatizado.

Observa-se no *E-mail* nº 7 que o Impugnante tinha total controle da escrituração fiscal e contábil da Autuada, pois detectou de forma proativa em dezembro de 2016, antes da elaboração dos livros contábeis e da Demonstração do Resultado do Resultado do Exercício, indícios de irregularidades fiscais relacionadas ao elevadíssimo estoque de mercadorias.

Observa-se também que a Autuada foi orientada pelo Impugnante a minimizar os riscos de uma provável fiscalização pela redução do seu estoque de mercadorias nos 5 (cinco) meses subsequentes (janeiro a maio de 2017).

Um exemplo aplicado ao caso em concreto é que o Impugnante alegou que realizou orientação correta para que a Autuada informasse a forma de pagamento e que esse ocorreu a prazo, conforme constante nas notas fiscais autuadas.

Contudo, se existiam comprovantes de pagamento, mesmo que a prazo, conforme alegado e escriturado nos livros contábeis, eles deveriam ter sido apresentados.

Contudo, além dos comprovantes não terem sido apresentados, não existem lançamentos nos livros contábeis (Diário e Razão) da Autuada, mesmo que posteriormente nos meses subsequentes, informando a saída de recursos financeiros em favor da Sabor e Aroma.

Outro fato fundamental a ser observado é que nos *E-mails* nº 1 a 6, está provado que o Impugnante tinha acesso total a todos os extratos bancários da Autuada, inclusive no período autuado (agosto e setembro de 2017). Quando a Autuada esquecia de enviar algum extrato de conta bancária já cadastrada na escrituração, o Impugnante imediatamente o solicitava por *e-mail*.

Somente por meio do pleno conhecimento e recebimento das notas fiscais de entrada e de saída e dos extratos bancários das contas correntes da Autuada é que foi possível ao Impugnante escriturar a movimentação de bilhões de reais em mercadorias por meio de sistema informatizado com integração entre as áreas, atividades ou funções fiscal e contábil de 2016 a 2021.

Logo, diferentemente do alegado pelo Impugnante, o procedimento contábil não seguiu o seu regular trâmite.

O Impugnante apresenta uma série de alegações meramente protelatórias e totalmente desvinculadas das imputações fiscais, ou seja, de que não tem nenhuma participação sobre as negociações de seus clientes; de que somente lança as informações que lhes são passadas, sempre pautado na boa-fé contratual; e de que jamais exerceu atos de ingerência sobre as operações entre a Autuada e a Sabor e Aroma.

Pior ainda, alegou que não é seu ofício verificar a ocorrência de fatos atinentes ao negócio da Autuada, tais como pagamentos, efetivas saídas e entregas físicas de mercadoria, compelir arbitrariamente a apresentação de documentos, muito menos exigir o histórico das empresas com quem seus clientes negociam.

Contudo, conforme já exposto, a legislação que trata da apropriação de créditos do ICMS na aquisição de outra unidade da Federação de café em grão cru pelos destinatários mineiros é antiga, plenamente conhecida e clara ao exigir do contribuinte a apresentação de provas da entrada da mercadoria no Estado de Minas Gerais, dentre elas, o comprovante de pagamento do valor da operação e da prestação de serviço de transporte, quando esta ocorrer sob cláusula FOB; o comprovante de pagamento do ICMS relativo à operação e à prestação de serviço de transporte; o CT-e relativo à prestação de serviço de transporte vinculada à operação; e contrato firmado entre as partes envolvidas, desde que revestido das formalidades legais e com pertinência cronológica e material com a referida operação e prestação de serviço de transporte.

O Impugnante alegou também que o lançamento contábil cabível em relação às notas fiscais à época idôneas obviamente seria de pagamento a prazo, não havendo qualquer má-fé ou dolo na sua conduta.

Conforme já esclarecido, as notas fiscais autuadas eram formalmente idôneas na época em que foram emitidas e escrituradas. Contudo, após procedimento regular de fiscalização tributária com acesso à ampla defesa e ao contraditório, a Fiscalização comprovou que essas notas fiscais eram material e ideologicamente falsas, uma vez que as operações nelas descritas não ocorreram de verdade.

Como já exposto, o art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, o art. 30 da Lei nº 6.763/75 e o art. 69, *caput*, do RICMS/02 estatuem que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação.

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 ideológica documental, o crédito somente será

admitido mediante prova inequívoca de que o imposto destacado tenha sido efetivamente pago na origem, o que não ocorreu no caso em tela.

Portanto, a inidoneidade da documentação fiscal e a falta de pagamento do imposto devido pelo emitente por si só já são fatos impeditivos da apropriação do crédito de ICMS, conforme o art. 28, *caput*, e o art. 30 da Lei Estadual nº 6.763/75; o art. 62, *caput* c/c art. 69, *caput*, e o art. 70, inciso V, do RICMS/02; e o art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

O Impugnante, em razão de sua profissão altamente especializada, tinha obrigação de saber sobre os requisitos legais supracitados para o exercício do direito de apropriação de créditos do ICMS (art. 63, § 3º, inciso I c/c § 5º, incisos I a IV, do RICMS/02), em vez de simplesmente apresentar a alegação de que não é seu ofício verificar a ocorrência de fatos atinentes ao negócio da Autuada.

Contudo, ele não atendeu aos requisitos legais e infringiu claramente a legislação constitucional e tributária do ICMS.

Portanto, de forma objetiva, não poderia o Impugnante ter realizado a apropriação de créditos do ICMS e, sendo assim, não há que se falar em prova por parte da Fiscalização do dolo ou má-fé nas ações realizadas pelo Impugnante.

A Fiscalização apresentou uma grande quantidade de fatos, todos com provas documentais, demonstrando que as operações de compra e venda entre a Sabor e Aroma e a Souza não teriam ocorrido de fato e que as NF-e autuadas eram ideologicamente falsas, fatos que eram de pleno conhecimento dos Coobrigados, principalmente do Impugnante em razão da sua função técnica.

A Fiscalização provou por diversos documentos que o Coobrigado realizou escrituração fiscal fraudulenta de fato gerador do ICMS inverídico ou fictício, com a finalidade específica de viabilizar a sonegação do imposto pela Autuada. Isso está exaustivamente provado no presente PTA.

Apesar da existência de provas suficientes da ocorrência de infrações à legislação tributária, inclusive conceituadas por lei como crimes contra a ordem tributária, que por si só atribuem responsabilidade tributária sem exigência de prova de dolo ou vantagem financeira, nos termos dos arts. 136 e 137, inciso I, do CTN, a Fiscalização demonstrou também o dolo específico elementar do Impugnante traduzido na vontade consciente de ludibriar o Fisco por meio de escrituração fiscal fraudulenta para sonegação do ICMS.

Logo, restou provado que o Coobrigado é terceiro com interesse jurídico comum na situação constituidora dos fatos geradores fictícios do ICMS estornado no presente PTA e que cometeu infrações à legislação tributária federal e estadual, nos termos do art. 124, inciso I c/c parágrafo único e dos arts. 136 e 137, inciso I, do CTN.

A natureza e a gravidade das ações contrárias à legislação tributária realizadas pelo Coobrigado, por si só, dispensam qualquer prova de dolo ou vantagem financeira.

O Coobrigado também cometeu infringências à legislação federal do ICMS, nos termos do art. 19, do art. 20, *caput*, e do art. 23 da Lei Complementar Federal nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

87/96, bem como à Constituição Federal, conforme o art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso I.

Cabe destacar que as infringências às legislações tributárias federal e estadual do ICMS geram a responsabilidade por infrações prevista no art. 136 do CTN.

Importante ressaltar que as condutas praticadas pelo Coobrigado foram a sonegação do ICMS por meio de fraude à fiscalização tributária pela inserção de elementos falsos em documentos fiscais (DAPIs) e em livros fiscais (LRE e LRAICMS) e contábeis (Diário e Razão) e por meio da elaboração, emissão, fornecimento de documentos fiscais (DAPIs) e utilização de documentos fiscais (NF-es) sabidamente ideologicamente falsos.

Observa-se que as condutas praticadas pelo Coobrigado, além de constituírem em infrações à legislação estadual e federal do ICMS, encontram-se também tipificadas no art. 1º, incisos II e IV, da Lei nº 8.137/90, que trata de crimes contra a ordem tributária.

Cumprido ressaltar que as infringências à lei federal que trata de crimes contra a ordem tributária atraem a responsabilidade por infrações prevista no art. 137, inciso I, do CTN.

Em resumo, as condutas praticadas pelo Coobrigado foram a utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos (NF-es) e a elaboração, emissão e fornecimento de documentos fiscais (DAPI) e livros fiscais (LRE e LRAICMS) e contábeis (Diário e Razão) ideologicamente falsos com o objetivo de sonegação do ICMS.

Em relação ao Coobrigado Moacyr Rodrigues Simão, terceiro responsável pela escrituração fiscal e contábil da Souza, há provas suficientes das ações e omissões por ele praticadas que violaram normas das legislações estadual e federal do ICMS com a finalidade de suprimir o ICMS devido nos meses de agosto e setembro de 2017.

Portanto, o Coobrigado Moacyr Rodrigues Simão participou ativamente dos ilícitos tributários que levaram à sonegação do ICMS.

O êxito na realização das condutas tributárias ilícitas e na obtenção do resultado de falta de recolhimento do ICMS somente foi possível com a associação do Coobrigado aos interesses da Souza.

Não há que se falar em exclusão do Coobrigado do polo passivo da presente autuação, uma vez que foi exhaustivamente provado que ele realizou ações, de sua exclusiva responsabilidade, contrárias à legislação tributária e que viabilizaram tecnicamente a sonegação do ICMS pela Autuada.

No caso em apreço discutido nesse PTA, existem várias provas que indicam a participação do Coobrigado no esquema de fraude na escrituração fiscal e contábil para sonegação do ICMS em associação criminosa com a Souza e seus administradores, inclusive com diversos *e-mails* trocados entre eles demonstrando que o Coobrigado possuía total acesso à movimentação financeira da empresa por meio do recebimento mensal dos extratos bancários de todas as contas correntes. Mesmo assim, o Coobrigado efetuou o registro das entradas das mercadorias no mesmo dia das saídas

em São Paulo, sem lastro documental da entrada das mercadorias no Estado de Minas Gerais e do pagamento do ICMS na origem.

O Coobrigado participou ativamente dessa fraude à fiscalização tributária por meio da escrituração das obrigações de pagamento a prazo para a Sabor e Aroma. Contudo, tais pagamentos nunca foram realizados e ele sempre soube disso, pois na verdade sabia que as operações não ocorreram de verdade.

Observa-se que o Coobrigado teve diversas oportunidades ao longo de quase 4 (quatro) anos para estornar os créditos do ICMS da aquisição de mercadorias que nunca foram adquiridas de verdade, mas não o fez, demonstrando dolo ou má-fé evidente.

Cabe destacar que o Coobrigado jamais contestou o fato de que ele foi o responsável pela escrituração fiscal e contábil da Souza no período autuado.

O Coobrigado concorreu direta e conscientemente para a realização dos ilícitos tributários descritos no PTA em apreço para simulação de operações de compra e venda fictícias na escrituração fiscal e contábil.

A fraude à escrituração fiscal ocorreu por meio da utilização de NF-es de entrada sabidamente ideologicamente falsas para apropriação de créditos ilegítimos do ICMS que anularam o saldo devedor mensal do imposto da Souza e que resultaram na falta de recolhimento do ICMS.

A fraude à escrituração contábil ocorreu por meio do registro de obrigações de pagamentos a prazo que nunca ocorreram.

Como já mencionado, a Fiscalização comprovou, pela falta de apresentação dos documentos solicitados e pelos fatos e documentos inseridos nos autos, que não houve a circulação das mercadorias, bem como a efetiva entrada no Estado de Minas Gerais; a transmissão da propriedade das mercadorias pela entrega (tradição) e pelo pagamento real à empresa emitente das NF-es sabidamente ideologicamente falsas; e a cobrança do ICMS na origem (pagamento integral na saída interestadual da mercadoria ou registro na escrituração da emitente para apuração do imposto devido para São Paulo, cuja legislação obriga a apuração e recolhimento por operação de saída interestadual), requisito constitucional replicado na legislação tributária federal e estadual para apropriação de créditos do ICMS.

Reforça-se ainda que o Fisco mineiro provou que não poderia ter ocorrido a apropriação de créditos do ICMS destacados em notas fiscais de venda sabidamente ideologicamente falsas, sem prova da entrada das mercadorias em Minas Gerais e do registro das operações de venda na escrituração da emitente para apuração e pagamento integral do imposto na origem, condição prevista na legislação tributária mineira. Logo, restou provada a má-fé dos envolvidos, inclusive do Coobrigado.

Observa-se que não há que se falar em prova de dolo dos sujeitos passivos que cometeram infrações à legislação tributária, inclusive conceituadas por lei como crimes contra a ordem tributária, conforme o art. 136 e o art. 137, inciso I, do CTN, que se amoldam ao caso em concreto, onde foram provadas as ações e omissões de terceiros.



Além disso, o dolo dos agentes no caso em concreto é elementar, ou seja, foi provado nos autos que eles possuíam o dolo específico elementar traduzido na vontade consciente de ludibriar o Fisco para sonegação do ICMS, apesar do art. 136 e do art. 137, inciso I, do CTN dispensarem essa prova.

O dolo específico elementar encontra-se previsto no art. 137, inciso II, do CTN, no caso de atribuição de responsabilidade por infrações aos agentes que elaboraram, emitiram, forneceram e utilizaram notas fiscais sabidamente ideologicamente falsas para sonegação do ICMS.

No caso do Coobrigado Moacyr, ele realizou as condutas de utilização de 4 (quatro) notas fiscais sabidamente ideologicamente falsas para emissão de 2 (dois) documentos fiscais inidôneos (DAPIs); escrituração fiscal fraudulenta de 2 (dois) livros fiscais utilizados para dar entrada fictícia nas mercadorias (LRE); escrituração fiscal fraudulenta de 2 (dois) livros fiscais utilizados para apuração indevida de créditos fictícios do ICMS (LRAICMS); e escrituração contábil fraudulenta de 2 (dois) livros contábeis (Diário e Razão) utilizados para realizar o registro detalhado de todas as transações financeiras da empresa (obrigações e pagamentos), de forma cronológica e sistemática, sendo que tais condutas foram praticadas com o objetivo de sonegação do imposto.

Em resumo, as condutas praticadas pelo Coobrigado foram a utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos (NF-es) e a elaboração, emissão e fornecimento de documentos fiscais (DAPI) e livros fiscais (LRE e LRAICMS) ideologicamente falsos, de modo que o objetivo dessas condutas foi a sonegação do ICMS. Tudo isso coincide com o dolo específico elementar.

Nesse contexto, ressalta-se mais uma vez que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, nos termos do art. 136 do CTN e do art. 207, § 1º, item 1 c/c § 2º, da Lei nº 6.763/75.

Portanto, é necessário provar tão somente que os atos e omissões praticados pelos Coobrigados ensejaram, deram causa, concorreram, possibilitaram ou viabilizaram a sonegação do ICMS pela Autuada.

No caso do Coobrigado Moacyr, os atos e omissões praticados por ele são de sua exclusiva responsabilidade técnica, em razão de seu conhecimento profissional altamente especializado, sendo exaustivamente provados no presente PTA.

O Coobrigado sabia perfeitamente, em razão de sua função técnica especializada, que a apropriação de créditos do ICMS destacados nas notas fiscais da Sabor e Aroma somente poderia ser feita mediante a apresentação de documentos que comprovassem a efetiva entrada das mercadorias em Minas Gerais e mediante o registro das operações de venda na escrituração da emitente para apuração e pagamento integral do imposto na origem, requisitos legais amplamente conhecidos, conforme dispõem o art. 63, §§ 3º e 5º, do RICMS/02.

Portanto, é impossível para uma pessoa que domina as regras de escrituração fiscal e contábil de uma empresa comercial ter realizado o registro da entrada de mercadorias e o creditamento do ICMS nos livros fiscais (LRE e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LRAICMS), sem o respectivo registro de lançamento nos livros contábeis (Diário e Razão), com a devida vinculação das entradas de mercadorias às respectivas obrigações de pagamento pela aquisição das mercadorias e os efetivos pagamentos que geraram a saída de recursos financeiros.

Logo, o Coobrigado sabia perfeitamente que não existiam pagamentos da Souza para a Sabor e Aroma e que as operações não ocorreram.

Logo, demonstradas as ações realizadas pelo Coobrigado que se encontram tipificadas na legislação tributária estadual e federal que culminaram com a sonegação do ICMS pela Autuada, não há que se falar em necessidade de prova do dolo ou da intenção do agente, até porque nesse caso em concreto o dolo específico do Impugnante é elementar.

A escrituração fiscal foi realizada de forma fraudulenta, pois o responsável sabia da inexistência de documentos e elementos comprobatórios, operacionais, administrativos e financeiros hábeis (consistentes e correlacionados), da efetiva realização das transações comerciais de compra e venda. Ele agiu com dolo, fraude ou simulação em benefício da empresa autuada.

No presente caso, os valores existentes nas NF-es autuadas foram registrados pelo Coobrigado no LRE, no LRAICMS, na DAPI, no livro Diário e no livro Razão, mesmo sem existir base documental com comprovação operacional, administrativa e financeira da efetiva realização das transações comerciais, em especial prova de pagamento pelas mercadorias e do recolhimento do ICMS para o Estado de São Paulo.

A existência de base documental que fundamente o lançamento (origem interna ou externa) ou, na sua falta, elementos que comprovem a ocorrência do fato registrado é um requisito formal essencial para a elaboração da escrituração (item 5 das Normas Brasileiras de Contabilidade - ITG 2000 (R1) – Escrituração Contábil). Tal requisito não foi observado.

Destaca-se que a responsabilidade do contabilista em relação à escrituração encontra-se claramente disposta no parágrafo único do art. 1.177 e no art. 1.182 do Código Civil:

### Código Civil/02

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

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

(...)

Art. 1.182. Sem prejuízo do disposto no art. 1.174, a escrituração ficará sob a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade.

Sendo assim, vale aqui destacar que a legislação federal é absolutamente clara quanto à necessidade de individualização e clareza da escrituração:

Decreto-Lei Federal nº 486/69:

Art. 2º A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens.

Decreto Federal nº 64.567/69

Art. 2º A individualização da escrituração a que se refere o artigo 2º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969, compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração.

(...)

Código Civil/02

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Dessa forma, qualquer que seja a forma adotada para a escrituração, ela deve obediência a determinados princípios, para evitar confusões e resguardar a confiabilidade das informações registradas.

O art. 6º da Resolução CFC nº 750/93 assim dispõe:

Resolução CFC nº 750/93

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

No caso em tela, destaca-se também os princípios da fidelidade e da individualização da escrituração já abordados na legislação supracitada, uma vez que tais princípios também foram desrespeitados pelo Coobrigado responsável pela escrituração.

Enquanto o primeiro princípio diz respeito ao fato de que todos os lançamentos da escrituração devem tomar por base e ser fiéis a certos documentos do empresário, de modo que a escrituração deve corresponder à realidade que se

apresenta, o segundo implica na necessidade de o lançamento contábil guardar fiel correspondência com o teor dos documentos que o tenham embasado.

O Decreto-Lei nº 9.295/46, que cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, dá outras providências e estabelece as atividades consideradas trabalhos técnicos de contabilidade, dentre elas a escrituração dos livros obrigatórios, nos termos da alínea “b” do art. 25:

Decreto-Lei nº 9.295/46

Art. 25. São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

a) a organização e execução de serviços de contabilidade em geral;

b) a escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;

(...)

Nos termos do inciso I do art. 2º da Resolução CFC nº 803/96 (Código de Ética Profissional do Contador), o profissional da contabilidade deve observar toda a legislação vigente, em especial os princípios de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade:

Resolução CFC nº 803/96

Art. 2º São deveres do Profissional da Contabilidade:

I - exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

(...)

Cabe destacar que se entende por regularidade técnica a execução da contabilidade nos termos das disposições previstas nos atos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidas pelo empresário e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa.

Assim, enquanto garante a verdade financeira e patrimonial, o contabilista deve providenciar pela organização, análise e tratamento da contabilidade de forma diligente, utilizando os conhecimentos e técnicas ao seu dispor, com respeito à lei, aos princípios contábeis e aos critérios éticos. Da sua função pública hodiernamente desempenhada decorre o dever de atestar a verdade e a regularidade dos elementos que transcrever nos livros fiscais e contábeis. Desse modo, todos os lançamentos deveriam estar suportados por documentos justificativos das operações realizadas.

Trazendo a discussão sobre as irregularidades tributárias cometidas pelo Impugnante para o campo do Direito Civil, como forma de ilustrar os absurdos

cometidos, cabe aqui recuperar a análise do contrato de compra e venda de mercadorias.

Como já discutido, o negócio jurídico é nulo, insuscetível de confirmação e insanável pelo decurso do tempo, pois seu objeto, preço e uma das partes são inexistentes. Sendo assim, objetivo do negócio jurídico foi o de fraudar lei tributária imperativa.

Já no âmbito do Direito Tributário e da legislação do ICMS, como não existem comprovantes operacionais, administrativos e financeiros que demonstrem a ocorrência das operações de compra e venda de mercadorias descritas nas notas fiscais, os documentos fiscais são ideologicamente falsos e as operações fictícias, inexistentes e inverídicas.

Está explícito na legislação tributária de Minas Gerais e no Regulamento do ICMS que as notas fiscais autuadas são consideradas ideologicamente falsas se o Fisco comprovar que a emitente das notas fiscais (Sabor e Aroma, no caso) não possui estabelecimento empresarial (nunca funcionou de fato no local cadastrado) e que os documentos fiscais por ela emitidos contêm informações que não correspondem à real operação.

Portanto, o Coobrigado conhecia perfeitamente os impedimentos legais para aproveitamento de créditos do ICMS de operações que evidentemente não ocorreram.

Ocorre que no presente PTA não há boa-fé dos Coobrigados, pois não há transferência de coisa certa (mercadoria café em grão cru); não há pagamentos em dinheiro, cheques, transferências bancárias, títulos de crédito etc. pela mercadoria e pelo serviço de transporte; e não há pagamento do ICMS pelas operações e prestações interestaduais ao Estado de origem (São Paulo).

Portanto, é fundamental observar que diferentemente do que foi alegado pelo Coobrigado, para o abatimento do valor do imposto, sob a forma de crédito, não é suficiente apenas conferir as notas fiscais no Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica para considerá-las aptas e idôneas e em seguida, efetuar o lançamento no Sistema da Escrituração Fiscal Digital do ICMS (SPED) e na DAPI.

Inclusive, para quem afirma que exerce a profissão de contabilista há anos ou décadas, e, além disso, presta serviços contábeis para empresas do setor cafeeiro, as disposições do art. 63 do RICMS/02 relativas ao creditamento do ICMS na aquisição de café cru deveriam ser amplamente conhecidas e muito bem entendidas.

Portanto, é de causar perplexidade a afirmação do Coobrigado responsável pela escrituração fiscal e contábil de que, para apropriação do crédito do ICMS, basta que as NF-e de entradas constem no sistema, o que excluiria a necessidade comprovar a efetiva entrada da mercadoria no Estado de Minas Gerais por outros meios, tais como os estabelecidos na legislação.

Além disso, restou provado que os documentos fiscais autuados foram invalidados não somente por meio dos vícios identificados no Ato Declaratório de Inidoneidade, mas também pela constatação lógica de que as operações descritas nesses documentos de fato não se realizaram.

Ademais, as NF-es podem possuir idoneidade formal e não possuir idoneidade material e ideológica, requisitos exigidos no art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, no art. 30 da Lei Estadual nº 6.763/75 e no art. 69, *caput*, do RICMS/02.

Restou provado que a empresa emitente nunca funcionou de fato no endereço cadastrado e que as operações não ocorreram de verdade, conforme descrito nas notas fiscais. Logo, as notas fiscais não possuem idoneidade material e ideológica.

Portanto, a existência formal de uma NF-e não é garantia de que a operação nela descrita efetivamente ocorreu. A veracidade da compra e venda precisa ser demonstrada por outros elementos que comprovem a circulação ou a transmissão da propriedade das mercadorias e o efetivo pagamento ao remetente (pagamento real).

Além disso, o Coobrigado profissional da contabilidade tinha o dever, como responsável pela escrituração fiscal e contábil, de saber que não há direito ao crédito do ICMS destacado nesses documentos autuados, uma vez que esse direito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias, está condicionado à idoneidade material e ideológica da documentação e à escrituração nas condições estabelecidas na legislação, conforme previsto no art. 69 do RICMS/02.

Nesse contexto, cumpre destacar que a legislação tributária mineira se encontra em perfeita harmonia com os preceitos constitucionais do art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso I, uma vez que permite o aproveitamento de créditos do ICMS de documentos fiscais inidôneos e idôneos, desde que, respectivamente, seja comprovado o pagamento do imposto na origem ou seja comprovado o seu pagamento ou correta escrituração e apuração na origem (o que não ocorreu no presente caso), nos termos do que preceitua o art. 70, incisos V e IX, do RICMS/02.

No caso em apreço, como os documentos fiscais são comprovadamente inidôneos (ideologicamente falsos), é vedado o aproveitamento de ICMS, a título de crédito, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago, o que não foi feito, até porque a emitente nunca existiu e não recolheu o respectivo ICMS das NF-es autuadas.

Vale destacar novamente que mesmo após o recebimento das intimações enviadas pelo Fisco (Termo de Intimação e AIAF), não há comprovantes idôneos do efetivo recolhimento do imposto pago pelo remetente das mercadorias, o que, se houvesse, legitimaria o creditamento do ICMS, ou mesmo outros documentos que pudessem comprovar a efetiva realização das operações descritas nas NF-es autuadas, o que em tese poderia demonstrar a boa-fé dos envolvidos, conforme a Súmula nº 509 do STJ já transcrita. Mas, pelo contrário, nada foi apresentado, o que corrobora fortemente a má-fé dos Coobrigados.

Logo, os créditos de ICMS indevidamente escriturados foram lançados nas DAPIs nos meses de agosto e de setembro de 2017 pelo Coobrigado, responsável pela escrituração fiscal e contábil, com dolo ou má-fé, uma vez que não existiam comprovantes idôneos de pagamento aos emitentes das NF-es, nem comprovantes idôneos de pagamento do ICMS pelas operações e prestações na origem. Além disso,

restou provado documentalmente, por outros motivos, que as operações descritas nas NF-es não ocorreram de fato.

Sendo assim, não há que se falar em boa-fé dos Coobrigados, uma vez que o Fisco demonstrou a falsidade ou simulação da compra e venda. Por sua vez, os Coobrigados não comprovaram a veracidade das operações autuadas nem o pagamento do imposto na origem. Assim, os fatos documentados apontam a má-fé dos Sujeitos Passivos.

A inserção de elementos inexatos na escrita fiscal ao arripio da legislação e a utilização de documentos e livros fiscais inexatos para apuração incorreta do imposto na DAPI contribuíram para fornecer um aspecto de formalidade, legalidade e regularidade às operações, bem como para fraudar a fiscalização tributária e, conseqüentemente, suprimir o tributo devido.

Sendo assim, são infundadas e inverídicas as alegações do Coobrigado Moacyr e restou demonstrado seu dolo e sua má-fé.

Restou provado que o Coobrigado realizou escrituração de livros fiscais e contábeis obrigatórios e elaborou, emitiu e forneceu documentos fiscais (DAPI), sem documentos, de exigência obrigatória pela legislação, que lhes dessem embasamento, para sonegação do ICMS pela Autuada.

Portanto, restou evidente o interesse comum e a participação ativa do Impugnante na construção de uma sistemática de sonegação fiscal pela Autuada, o que caracterizou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Sendo assim, Moacyr Rodrigues Simão é sujeito passivo da obrigação principal na condição de responsável tributário, conforme o art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN.

Logo, a inclusão de Moacyr Rodrigues Simão como coobrigado pelo crédito tributário é decorrente dos arts. 136 e 137, inciso I (responsabilidade por infrações à legislação tributária) c/c o art. 124, inciso I (solidariedade por interesse jurídico comum), do CTN e do art. 21, inciso XII, da Lei Estadual nº 6.763/75 c/c o art. 5º da Lei Complementar Federal nº 87/96 (solidariedade e responsabilidade de terceiro que concorreu para o não recolhimento do tributo).

Moacyr Rodrigues Simão concorreu diretamente e conscientemente para a realização dos ilícitos tributários descritos no PTA em apreço. Ele participou ativamente da utilização de NF-es sabidamente ideologicamente falsas; da elaboração, emissão e fornecimento de documentos fiscais ideologicamente falsos (DAPI); e da fraude à escrituração fiscal e contábil, como forma de anular o saldo devedor mensal do ICMS e, conseqüentemente, evitar o recolhimento do imposto pela Souza.

Cabe destacar que as infringências às legislações tributárias federal e estadual do ICMS atraem a responsabilidade por infrações prevista no art. 136 do CTN.

Observa-se que as condutas praticadas pelo Coobrigado, além de constituírem em infrações à legislação estadual e federal do ICMS, encontram-se também tipificadas no art. 1º, incisos II e IV, da Lei nº 8.137/90, que trata de crimes contra a ordem tributária.

Nesse contexto, ressalta-se que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, nos termos do art. 136 do CTN e do art. 207, § 1º, item 1 c/c § 2º da Lei nº 6.763/75.

A melhor doutrina é no sentido de que terceiros, independentemente de sua profissão ou de vantagem econômica ou financeira, respondem pela obrigação tributária quando praticarem atos ou omissões que concorram para o não recolhimento do tributo pelo contribuinte do ICMS.

Os Coobrigados agiram de forma conjunta à margem da legislação tributária para sonegação do ICMS.

O interesse comum do art. 124, inciso I, do CTN não é o mero interesse econômico e genérico. O que justifica a cobrança do crédito tributário aqui constituído em relação aos Coobrigados por meio da flâmula da solidariedade é a identidade de interesses no fato gerador específico (fictício) constituinte da obrigação tributária principal.

Portanto, todos os Coobrigados (os administradores da Autuada, o responsável pela escrituração e o administrador da Sabor e Aroma) são solidariamente obrigados ao pagamento do crédito tributário constituído no presente PTA por interesse jurídico comum (art. 124, inciso I, do CTN) de terceiros que concorreram para o não recolhimento do tributo (art. 21, inciso XII, da Lei Estadual nº 6.763/75 c/c o art. 5º da Lei Complementar Federal nº 87/96).

O art. 124, inciso I, do CTN apresenta a possibilidade de solidariedade dirigida para aqueles que, em princípio, não estão formalmente no polo passivo da relação tributária, por não serem contribuintes, mas por possuírem elementos materiais suficientes para responder, igualmente, pelo crédito tributário constituído, o chamado interesse comum.

Portanto, solidariedade também não é forma de transferir responsabilidade e atribuição do Fisco para o coobrigado.

Dessa forma, o art. 124, inciso I, do CTN é uma norma geral, aplicável a todos os tributos e a quaisquer terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, responsáveis ou não pela escrituração fiscal e contábil de uma empresa, ou seja, independentemente de sua categoria profissional (enfermeiro, médico, engenheiro, advogado, contabilista etc.). A legislação exige tão somente que haja o interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

A inserção de Moacyr como coobrigado solidário pelo crédito tributário decorreu do conhecimento de que suas ações foram decisivas para a concretização dos atos ilícitos tributários que resultaram na supressão total do ICMS devido no período autuado.

Não é o simples fato de ser responsável pela escrituração da Autuada que ensejou a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária, mas sim pelo fato de que, aproveitando-se de sua situação profissional de prestação exclusiva dos serviços



contábeis, promoveu ou viabilizou tecnicamente a sonegação fiscal por meio de escrituração dolosa e de má-fé dos fatos geradores fictícios discutidos nos autos.

Logo, o fato de o Coobrigado ser o contabilista da Autuada apenas serviu para facilitar o entendimento sobre o interesse jurídico comum existente entre ele e os demais Coobrigados, por meio das ações e omissões dolosas ou de má-fé realizadas, para que o ICMS devido não fosse recolhido.

Os atos e omissões realizados por meio da escrituração dolosa ou de má-fé (aproveitamento indevido do crédito oriundo de NF-es ideologicamente falsas e elaboração fraudulenta de livros e documentos fiscais), na posição de responsável técnico pela escrituração, são o que gerou o resultado de sonegação do ICMS.

Foi demonstrado pela Fiscalização que, independentemente do mero interesse econômico e da sua profissão, o Coobrigado possuía uma unidade de propósitos na situação constituidora do fato gerador fictício, ou seja, tinha o interesse jurídico comum de viabilizar a sonegação do ICMS pela Souza por meio da utilização de documentos fiscais (NF-es) ideologicamente falsos.

No caso do Coobrigado, adicionalmente, além da conduta supracitada, ele elaborou, emitiu e forneceu documentos fiscais (DAPIs) ideologicamente falsos.

Restou provado que o Coobrigado atuou direta e decisivamente no cometimento de fraude na escrituração fiscal e contábil para sonegação do ICMS pela Souza.

Sendo assim, para atingir esse objetivo ou propósito comum de sonegação do ICMS, ele escriturou créditos do ICMS destacados em NF-es sabidamente ideologicamente falsas, sem observar os requisitos exigidos pela legislação tributária.

Restou provado também que o Coobrigado, de forma consciente, reiterada e dolosa, fraudou a escrituração por meio do registro simulado da entrada de mercadorias, de pagamentos inexistentes e da apropriação de créditos ilegítimos do ICMS relativos a operações de compra e venda inverídicas. Tudo isso foi feito com o único propósito de sonegar o ICMS devido na apuração mensal do imposto.

Portanto, Moacyr Rodrigues Simão, terceiro responsável pela escrituração, como conhecedor da legislação tributária mineira em razão da sua prática profissional, sabia perfeitamente que não poderia efetuar registros fiscais e contábeis sem base documental hábil, principalmente em relação aos documentos exigidos dos adquirentes de café em grão cru, conforme o art. 63, § 3º, inciso I c/c §§ 5º e 7º, do RICMS/02.

Sendo assim, constatou-se que a escrituração fiscal e contábil é fraudulenta, uma vez que registrou operações que de fato não ocorreram e restou provado que Moacyr Rodrigues Simão participou ativamente e conscientemente do dano ao erário por meio da escrituração de operações sabidamente inexistentes ou simuladas.

Constatou-se, também, a inidoneidade material e ideológica da documentação fiscal, a falta de recolhimento integral do imposto devido pelo emitente, a falsidade da compra e venda e a não ocorrência da circulação das mercadorias. Logo, os fatos narrados infringiram a legislação tributária e são impeditivos da apropriação de créditos do ICMS.

Existiu real e comprovado interesse comum. A identidade de interesses foi a sonegação do ICMS pela Souza. Para o atingimento desse objetivo ou resultado, cada Coobrigado agiu colaborando de forma ativa e participativa, conforme descrito anteriormente.

Observa-se que os Coobrigados atuaram conjuntamente com dolo ou má-fé, concorrendo cada um na medida da sua participação para viabilização da fraude de compra e venda de café em grão cru com o objetivo de sonegação do ICMS devido pela Autuada. Portanto, todas as ações foram conduzidas para que o desfecho fosse a sonegação do imposto.

Portanto, a Fiscalização demonstrou que todos os Coobrigados uniram esforços em torno de interesses comuns relacionados aos fatos geradores das obrigações tributárias exigidas no PTA, cada um dentro da sua possibilidade técnica, seja na função de administradores da Autuada ou da emitente ou, ainda, na função de responsável técnico pela fraude na escrituração para instrumentalização e formalização da sonegação.

Dentre as diversas decisões do Poder Judiciário que abordam a aplicação do art. 124, inciso I, do CTN, para atribuir solidariedade tributária a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, em função da identidade de interesse no fato gerador específico da obrigação tributária principal, independentemente do mero interesse econômico, é possível citar a seguinte:

AGRAVO INTERNO NO RESP Nº 1832514/PE

A CHAVE DA COMPREENSÃO JURÍDICA DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FORÇADA, SOB O PÁLIO DE EXTENSÃO DA RESPONSABILIDADE DOS INTEGRANTES DO SUPOSTO GRUPO ECONÔMICO DE FATO É A PRESENÇA DA PESSOA (FÍSICA OU JURÍDICA), "QUE TENHA INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL" (CTN, ART. 124, I) OU QUE DECORRA DE EXPRESSA DESIGNAÇÃO LEGAL (CTN, ART. 124, II). NO CASO VERTENTE, DE DETERMINAÇÃO LEGAL NÃO SE COGITA.

REMANESCE A ABORDAGEM DO INTERESSE NO FATO GERADOR. O INTERESSE COMUM QUE SE ESPECULA, PARA OS FINS DO ART. 124, I, DO CTN, NÃO É O MERO INTERESSE ECONÔMICO E GENÉRICO, BASTANTE PRESENTE, EM MAIOR OU MENOR GRAU DE PROXIMIDADE, EM EMPRESAS QUE LABORAM NO MESMO RAMO OU MESMO QUE EXPLORADORAS DE ATIVIDADES DIFERENTES, INSPIREM OBJETIVOS OU ALVÍSSARAS DE NEGÓCIOS CRUZADOS, POR EXEMPLO. EM VERDADE, O QUE JUSTIFICA O REDIRECIONAMENTO DA COBRANÇA DE TRIBUTOS, SOB A FLÂMULA DA SOLIDARIEDADE, É A IDENTIDADE DE INTERESSE NO FATO GERADOR ESPECÍFICO QUE DEU MARGEM À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL, ORIGINADORA, POR CONSEQUENTE, DE DÉBITO TRIBUTÁRIO REGULARMENTE LANÇADO E, PASSO ADIANTE, DA AÇÃO EXECUTIVA FISCAL. A PROPÓSITO DESSE COLOR DO "INTERESSE COMUM", I. É, DA UNIDADE DE PROPÓSITOS EMPRESARIAIS NA SITUAÇÃO CONSTITUIDORA DO FATO GERADOR, TEM-SE REMANSOSA

JURISPRUDÊNCIA: [...] A JURISPRUDÊNCIA MAIS RECENTE DO STJ, QUE POR SUA VEZ ESTÁ CONSENTÂNEA DIRETAMENTE COM O TEXTO LEGAL, QUE ADMITE O REDIRECIONAMENTO OU A AMPLIAÇÃO DO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL, PARA O LADO DAQUELA PESSOA, ESTRANHA À ORIGINAL CONSTITUIÇÃO DO TÍTULO, "QUE TENHA INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL" (CTN, ART. 124, I). (...)

Portanto, a solidariedade tributária disposta no art. 124, inciso I, do CTN é aplicável tanto às pessoas jurídicas quanto às pessoas físicas, desde que presente o interesse jurídico comum. Além disso, encontra amparo no art. 21, inciso XII, da Lei Estadual nº 6.763/75 c/c o art. 5º da Lei Complementar Federal nº 87/96 (solidariedade e responsabilidade de terceiros que concorreram para o não recolhimento do tributo).

Basta observar as informações prestadas pela Souza para constatar que a empresa possuía um faturamento anual muito superior a 3 (três) milhões de reais, valor usado como referência atualmente para cobrança de serviços contábeis.

Logo, a escrituração fiscal e contábil de uma empresa com faturamento anual superior a 3 (três) milhões de reais, inclusive o faturamento gigantesco apresentado pela Souza, merece atenção especial e o recebimento de honorários contábeis para realização das atividades de escrituração deve ser compatível com o faturamento da empresa e a forma de apuração dos tributos, pois esses fatores impactam na quantidade de documentos fiscais de entrada e de saída das mercadorias, na complexidade das operações e no tempo para realização dos serviços contábeis, dentre outros aspectos.

Assim, existem tabelas de valores referenciais de honorários contábeis disponíveis para livre consulta na Internet. Os valores não são obrigatórios, mas servem como um parâmetro. O link a seguir disponibilizado pelo Sindicato dos Escritórios de Contabilidade, Auditoria e Perícias Contábeis no Estado de Minas Gerais (SINESCONTÁBIL-MG) apresenta os valores de referência a serem cobrados em 2023 para a prestação de serviços contábeis: <https://sinescontabil.com.br/home/tabelaHonorarios>.

Os valores referenciais de honorários contábeis do SINESCONTÁBIL-MG são compatíveis com a realidade do mercado do comércio atacadista de café em grão em Minas Gerais.

Observa-se que no caso de empresas com faturamento anual acima de 3 (três) milhões de reais e com apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pelo Lucro Real, o honorário mensal mínimo cobrado para realização do serviço de Escrituração Contábil é de R\$ 6.169,29 (seis mil cento e sessenta e nove reais e vinte e nove centavos) e do serviço de Escrituração Fiscal é de R\$ 6.410,83 (seis mil quatrocentos e dez reais e oitenta e três centavos).

Cabe ressaltar que os serviços de Escrituração Fiscal e Contábil foram prestados por Moacyr Rodrigues Simão, do escritório Niverso Simão, desde 04/01/16 (doc. 11).

Sendo assim, é possível realizar uma estimativa de quanto o Coobrigado recebeu a título de honorários pelos serviços contábeis prestados no período de 63 meses (janeiro de 2016 a março de 2021). Logo não resta qualquer dúvida de que o Coobrigado Moacyr recebeu valores diferenciados e relevantes, em razão do porte da Autuada e da complexidade dos serviços realizados.

Logo, a manutenção da Autuada na carteira de clientes de Moacyr Rodrigues Simão por meio de escrituração ilícita, dolosa e fraudulenta gerou um ganho estratégico e financeiro relativo aos serviços contábeis prestados, inclusive afastando a livre concorrência de outros escritórios de contabilidade que seguem as regras legais e os princípios da contabilidade.

Mais uma vez informa-se que a estimativa de ganhos ou benefícios recebidos pelo terceiro responsável pela escrituração da Souza é apenas ilustrativa, uma vez que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, nos termos do art. 136 do CTN e do art. 207, § 1º, item 1 c/c § 2º, da Lei nº 6.763/75.

O Impugnante Moacyr Rodrigues Simão alega que se tivesse participado de qualquer conduta fraudulenta visando vantagem, teria, no mínimo, obtido ganhos financeiros, o que afirma não ter ocorrido.

Percebe-se nitidamente que as alegações apresentadas pelo Coobrigado possuem apenas o intuito protelatório, uma vez que não trazem novos documentos ou argumentos.

Inclusive, o Acórdão nº 23.502/23/2ª do CCMG, proferido no julgamento do PTA 01.002507254-57, trazido como alegação para sua exclusão do polo passivo, não o socorre e muito menos lhe concede imunidade constitucional para cometimento de infringências à legislação tributária.

Isto porque provas essenciais juntadas naqueles autos não foram analisadas, não sendo observados os fatos e documentos inquestionáveis que demonstraram as ilegalidades cometidas, dentre elas as ações e omissões na escrituração dos livros fiscais e contábeis, sem documentos que comprovassem a efetiva realização das operações, que resultaram na sonegação do ICMS.

Destaca-se, ainda, que as procurações concedidas pela Autuada ao Coobrigado, anexadas aos autos (doc. 30 e 31), serviram unicamente para evidenciar que ele possuía vínculo profissional de prestação de serviços contábeis para a Souza, sendo claro e evidente que isso não serve para imputar-lhe responsabilidade.

Mas, ressalta-se, é suficiente para esclarecer que ele, como procurador da Souza, sabia que Jhon Lennon Garcia Felício era sócio de fato de Rafael de Souza Silva na empresa, como pode ser verificado nos diversos *e-mails* enviados da Contabilidade Niverso Simão para Rafael e Jhon Lennon, e, portanto, para provar a relação de sociedade existente entre Rafael e Jhon Lennon na Autuada.

Por fim, cabe destacar novamente que o Coobrigado foi intimado e apresentou resposta (doc. 3) informando simplesmente que não era mais o responsável

pela escrituração da Autuada e que, portanto, não possuía elementos para atender as referidas intimações.

Moacyr Rodrigues Simão alegou que se possuísse os documentos solicitados atenderia à Fiscalização prontamente, entretanto, como não possuía os documentos solicitados, seria impossível atender à intimação.

Além disso, sem apresentar qualquer documento, o Coobrigado alegou que estava agindo de boa-fé e com base no princípio da cooperação e que se colocava à disposição do Fisco para colaborar com eventual fiscalização dentro dos limites legais e profissionais, mediante fornecimento de informações e esclarecimentos que estivessem ao seu alcance.

Contudo, tais alegações são totalmente infundadas, inverídicas e meramente protelatórias.

Transcorrido quase 1 ano desde o primeiro pedido de esclarecimentos sobre as operações entre a Sabor e Aroma e a Souza, recebido pelo administrador da Autuada (Rafael) em 19/10/22 (Termo de Intimação nº 193/2022) até o aditamento à Impugnação em 18/08/23 feito por Moacyr (fls. 854/874), nenhum esclarecimento fundamentado ou documento hábil e idôneo foi apresentado por ele.

É de notório conhecimento que as empresas e suas assessorias contábeis devem conservar para exibição livros, documentos fiscais e comerciais e comprovantes dos lançamentos neles efetuados durante o período de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador do tributo ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prazo decadencial do art. 150, § 4º, e do art. 173, inciso I, do CTN.

Adicionalmente existe o prazo prescricional de 5 (cinco) anos contados a partir da constituição definitiva do crédito tributário, de amplo conhecimento, conforme estabelecido pela legislação tributária, para a guarda e exibição de livros e documentos fiscais e dos comprovantes dos lançamentos neles efetuados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, nos termos do art. 174, *caput*, e do art. 195 do CTN, *in verbis*:

CTN

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

(...)

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.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Além disso, é de conhecimento público e notório que é obrigação do contribuinte, com auxílio de seu contabilista, a manutenção e apresentação quando solicitado de livros fiscais, documentos fiscais e arquivos com registros eletrônicos, sem aplicação de qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examiná-los ou da obrigação de entregá-los ou exibi-los, conforme o art. 16, incisos II e III, o art. 49, § 3º, inciso I, e o art. 50, incisos II e III, da Lei Estadual nº 6.763/75; e o art. 96, incisos II, III e IV, o art. 190, *caput*, e o art. 193, *caput*, do RICMS/02.

Portanto, é certo que todo e qualquer escritório de contabilidade em Minas Gerais tem a obrigação de conhecer a regra de guarda dos livros e documentos fiscais e comerciais dos contribuintes do ICMS e dos comprovantes dos lançamentos neles efetuados por até 10 (dez) anos em formato digitalizado (PDF), não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los.

Também é fato que os extratos e os comprovantes das operações financeiras realizadas nas contas da empresa podem ser solicitados pela Autuada às instituições financeiras a qualquer tempo, bem como o comprovante do pagamento do ICMS devido ao Estado de origem solicitado pelo emitente das notas fiscais. Além disso, como dito, a Contabilidade e/ou o Contribuinte possuem a obrigação de guardar os documentos que suportaram os lançamentos fiscais e contábeis pelo período mínimo de 5 (cinco) anos, sendo prática das Contabilidades a guarda desses documentos na forma digitalizada.

O Fisco Estadual deve ter acesso a todas as informações necessárias para que possa verificar a regularidade das operações realizadas pelos contribuintes do ICMS.

Cumprе destacar que o art. 63, § 3º, inciso I c/c § 5º, incisos I a IV, do RICMS/02 determina que a apropriação de créditos somente pode ser realizada com a comprovação da efetiva entrada da mercadoria no Estado de Minas Gerais, por meio da apresentação de documentos, tais como: comprovante de pagamento do valor da operação; comprovante de pagamento do ICMS relativo à operação; comprovante de pagamento do ICMS relativo à prestação do serviço de transporte; e contrato firmado entre as partes envolvidas, desde que revestido das formalidades legais e com pertinência cronológica e material com a referida operação e prestação de serviço de transporte.

O art. 63, § 7º, do RICMS/02 estabelece claramente a obrigação de guarda dos documentos a que se refere o § 5º, pois eles deverão ficar à disposição do Fisco a partir do 5º (quinto) dia do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento e durante o prazo decadencial para exigência do imposto.

Além disso, a Constituição Federal (art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso I) e a legislação tributária infraconstitucional do ICMS (art. 28, *caput* c/c § 6º da Lei Estadual nº 6.763/75; art. 62, *caput*, do RICMS/02; e art. 19 e art. 20, *caput*, da Lei Complementar Federal nº 87/96) são absolutamente claras ao permitirem a compensação dos créditos do ICMS com os débitos cobrados nas operações anteriores,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou seja, os valores cobrados são aqueles pagos ou levados à débito do imposto na escrituração do emitente do documento fiscal.

Importante observar na legislação supracitada que não se considera cobrado o montante do ICMS destacado em documento fiscal que não tenha sido objeto de escrituração e validação eletrônica pelo contribuinte emitente.

Sendo assim, o Coobrigado não provou a entrada das mercadorias no estabelecimento da Souza em Minas Gerais e não demonstrou sua boa-fé, bem como a dos comerciantes envolvidos nas operações de compra e venda fictícias descritas nas NF-es (Súmula nº 509 do STJ).

Assim, o contabilista conhecia perfeitamente a legislação que obriga a guarda dos documentos por até 10 (dez) anos (prazo decadencial de cinco anos + prazo prescricional de cinco anos) e sabia muito bem que o Fisco não está solicitando uma cópia física em papel dos documentos que embasaram a escrituração fiscal e contábil das operações de compra e venda entre as empresas Sabor e Aroma e a Souza, mas sim uma cópia digital desses documentos no formato PDF normalmente utilizado por absolutamente todos os escritórios de contabilidade há mais de 10 (dez) anos (desde 01/01/14 com a obrigatoriedade do SPED FISCAL em Minas Gerais).

Portanto, são infundadas e inverídicas todas as alegações apresentadas pelo Coobrigado, visto que não possuem condão de escusá-lo de suas obrigações enquanto coobrigado, sendo correta sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Logo, diante de todos os elementos e provas trazidos aos autos pelo Fisco, reitera-se que não merece acolhida as alegações apresentadas pelo Coobrigado, visto que o presente PTA obedeceu a todos os ditames legais e princípios constitucionais para sua lavratura, bem como apresentou provas concretas dos fatos imputados aos Sujeitos Passivos.

O dolo ou má-fé dos Coobrigados foram provados pela Fiscalização, ou seja, restou provada a sonegação do ICMS por meio das condutas de fraude à fiscalização tributária pela inserção de elementos falsos em documentos (NF-es e DAPIs) e livros fiscais (LRE e LRAICMS) por meio da elaboração, emissão, fornecimento e utilização de documentos fiscais (NF-es e DAPIs) sabidamente ideologicamente falsos.

Por todo o exposto, todos os Coobrigados devem ser mantidos no polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora), Alexandre Périssé de Abreu e Pedro Henrique Alves Mineiro.

**Sala das Sessões, 21 de novembro de 2024.**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Relator**

m/D

24.869/24/1ª