

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.236/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000166088-42
Impugnação: 40.010127970-31, 40.010129280-54 (Coob.)
Impugnante: J&J Bijuterias e Acessórios Ltda.
IE: 313030232.00-59
Daywson Halisson Barreto (Coob.)
CPF: 743.919.506-00
Proc. S. Passivo: Ricardo Alves Moreira/Outro(s)(Aut. e Coob.)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL. Imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal hábil, mediante confronto entre as informações contidas em arquivos eletrônicos extrafiscais apreendidos e os dados da escrita fiscal. Argumentos de defesa insuficientes para desconstituir o lançamento. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas a Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, em face de saídas de mercadorias sem a emissão de documento fiscal, no período de agosto de 2006 a março de 2010.

O trabalho executado pelo Fisco para chegar à conclusão que levou ao lançamento foi realizado mediante confronto das vendas especificadas no arquivo de banco de dados "MOVITE.DBF" copiado do computador da Autuada através do procedimento de copiagem do disco rígido que gerou um arquivo de imagem chamado "PRINCIPALIPA.DD".

Também foram apreendidas diversas notas promissórias e outros documentos extrafiscais pelos TAD 037010 e 036.998 e realizado o confronto com os valores declarados nas Declarações Anuais do Simples Nacional - DASN.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II.

Foi constatada a reincidência em relação à penalidade capitulada no inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, em relação aos PTAs n.ºs 04.002513302-01 e

04.002134294-06 ficando a mesma majorada em 50% (cinquenta por cento) e 100% (cem por cento) conforme período e o disposto no § 7º do art. 53 da mesma lei.

Da Impugnação da Autuada

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2.552/2.594, em síntese, aos argumentos seguintes:

- preliminarmente, argui a nulidade do lançamento fiscal por violação ao sigilo de dados informatizados e de documentos extrafiscais o que ofenderia o direito de privacidade e intimidade, vulnerando os arts. 5º, incisos X, XII e LVI e 145, §1º da Constituição Federal e 332 do Código de Processo Civil;

- de fato, não pode o presente lançamento fiscal prosperar, porquanto os dados informatizados extraídos de Unidades Centrais de Processamento de Dados (CPUs) e os documentos extrafiscais que lastrearam o almejado crédito tributário foram apreendidos pelo Fisco, de forma arbitrária, sem a competente ordem judicial;

- indubitavelmente, nenhuma lei estadual pode alicerçar esse absurdo proceder da Fiscalização, criando direito que despreza, na íntegra, as máximas constitucionais, pois os procedimentos de fiscalização tributária devem se prestar aos interesses da arrecadação, todavia, neste intento, não se podem destroçar os direitos fundamentais do contribuinte, preconizados na Constituição Federal, tal como o direito a intimidade e a privacidade e a inviolabilidade de seus dados;

- além do estrito embasamento e norma legal, deve a Administração respeitar os direitos do cidadão, as prerrogativas individuais e as liberdades públicas;

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema, destacando que mesmo a jurisprudência administrativa apenas tem acatado a quebra do sigilo bancário pelas autoridades fiscais independentemente de ordem judicial após a edição da Lei Complementar nº 105/01, haja vista expressa previsão legal e, em todas as demais situações, como no caso vertente, diante da ausência de previsão legal, os julgadores repudiam a ilegítima violação aos direitos individuais dos contribuintes;

- no rastro do remansoso entendimento jurisprudencial e ante a ausência de ordem judicial que dê sustentação ao procedimento fiscal em apreço, todos os dados informatizados, Unidades Centrais de Processamento de Dados e outros documentos extrafiscais apreendidos pelo Fisco em sua sede não podem ser utilizados como meio de prova para apurar o crédito tributário, uma vez que levantados de forma ilícita;

- a Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LVI, garante a inutilidade processual dos documentos apreendidos de forma ilícita e, reforçando o caráter legalista dos meios utilizados na obtenção e utilização de provas, encontra-se o art. 332 do Código de Processo Civil;

- o procedimento administrativo de apuração do crédito tributário deve submeter-se estritamente aos ditames da legislação de regência, tendo-se em consideração o atendimento ao princípio da legalidade que norteia a prática dos atos da fiscalização fazendária, bem como por esses representarem espécie de ato vinculado, com o cumprimento das formalidades e dos trâmites legais servindo para resguardar a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

integridade do patrimônio do contribuinte, que somente pode ser elidida quando obedecido o devido processo legal;

- não houve a narrativa pelo Fisco acerca de qualquer resistência de sua parte hábil a legitimar o arbitrário procedimento realizado;

- não lhe foi dado o prévio conhecimento do início da atividade de fiscalização, que serviria para delimitar o objeto e o motivo deste ato administrativo, tendo sido surpreendida pela apreensão e depósito dos objetos e documentos;

- cita o art. 196 do Código Tributário Nacional;

- a intimação do termo de início de fiscalização é requisito formal essencial e obrigatório, representando norma de caráter cogente, e sua omissão, conforme se verifica no caso em pauta, acaba por viciar o procedimento fiscal desde a sua origem;

- o Fisco não apresentou substrato suficiente para inferir pela reincidência e, ao assim proceder, deixou de observar os ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional;

- não estando comprovada a reincidência, a majoração da multa isolada notoriamente decorre de ato vedado pelo ordenamento jurídico;

- ainda resta patente a nulidade do Auto de Infração em epígrafe, posto que lhe foi cercado o direito de exercer amplamente sua defesa, por não constar nos autos os elementos que levaram o Fisco a majorar a multa isolada;

- cita o art. 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal e doutrina;

- o lançamento fiscal em apreço não observou os ditames da lei, tornando-se patente sua nulidade, porque constituído irregularmente o crédito tributário, por afronta ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional e, caso assim não se entenda, ainda configura-se nulo o Auto de Infração por violação da segurança jurídica e dos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal, consagrados, respectivamente, no art. 5º, caput e incisos LIV e LV da Carga Magna;

- afigurar-se-ia pouco crível à luz do Direito Tributário a manutenção de uma conclusão jurídica calcada em raciocínio presuntivo, vale dizer, em juízo de probabilidade, como de resto se extrai do presente lançamento;

- é inelutável a lógica conclusão de que os dados informatizados não se prestam, de forma nenhuma, para fundamentar a presunção da prática de saídas de mercadorias desacobertas de notas fiscais;

- não é lícito, nem razoável, que o Fisco conclua liminarmente pela existência de fraude, que presuma a fraude (saídas de mercadorias desacobertas), e não a boa-fé, pois é garantia constitucional o estado de inocência até prova em contrário, o que, por sinal, inexistente no caso presente;

- cita jurisprudência sobre o assunto;

- de fato, em momento algum restou perpetrada a irregularidade censurada pelo lançamento controvertido e, se se pretende imputar-lhe a irregularidade de ter

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procedido a venda de mercadorias desamparadas de documentação fiscal, cabe então ao Fisco o ônus de tal prova;

- tão-somente sua escrita fiscal e contábil é capaz de fornecer elementos, com absoluta exatidão, identificadores das reais saídas de mercadorias por essa promovidas, a qual deixou de ser detidamente apreciada pelo Fisco e essa investigação certamente propiciaria a apuração de elementos seguros que não dariam margem à presunção em comento;

- na realidade, desconsiderou o Fisco sua escrita fiscal e contábil e arbitrou o imposto devido com base na presunção da prática de fraudes para omitir saídas de mercadorias desamparadas de notas fiscais;

- a desclassificação da contabilidade do contribuinte só é admitida acaso atendidos os taxativos requisitos previstos no art. 148 do Código Tributário Nacional e, no caso em pauta, tal axioma legal deixou de ser observado pelo Fisco;

- a lei exclui a possibilidade de o Fisco, arbitrariamente, substituir os critérios adotados pelo contribuinte por aqueles que julgar unilateralmente mais interessantes, os quais, invariavelmente, afiguram-se assaz subjetivos;

- de nada valeriam todos os direitos individuais assegurados na Constituição Federal, e as consagrações do esquema do Estado de Direito, se o caráter vinculado do lançamento fiscal não fosse sancionado com a severidade que caracteriza nossa lei;

- caso não sejam acolhidas as razões de resistência alhures, há que se ressaltar que a pretensa omissão de receita alegada pelo Fisco, como hipótese de recolhimento a menor do ICMS, não poderia sofrer a tributação da maneira como equivocadamente realizada em face da empresa ser optante pelo Simples Nacional;

- cita os arts. 222, inciso XVI da Parte Geral do RICMS/MG, a Lei Complementar n.º 123/06 (art. 3º, inciso II c/c § 9º) para sustentar que eventual omissão de receita apurada pelo Fisco, desde que o valor desta não ultrapasse o limite estipulado para o enquadramento no regime simplificado de tributação, não serve, por si só, para ensejar a exclusão do contribuinte optante do Simples Nacional, mas apenas submetê-la a incidência da exação nos parâmetros em que definidos pela forma unificada de recolhimento tributário;

- cita os arts. 17, inciso V e 3º, § 4º do incisos I a X da Lei Complementar n.º 123/06;

- a insuficiência de recolhimento ao regime simplificado de tributação ocasiona a sua apuração, por intermédio da fiscalização, cujo respectivo lançamento fiscal poderá dar ensejo ao contencioso administrativo e, em sendo caso, a inscrição em Dívida Ativa e consequente execução judicial, com a manutenção da contribuinte na sistemática simplificada e unificada de cálculo e recolhimento dos tributos, desde que não excedido o limite de enquadramento fiscal como empresa de pequeno porte;

- os valores apurados pelo Fisco e considerados por este como sua receita efetiva, constantes no Anexo I (DCT) ao Auto de Infração, estão compreendidos abaixo do limite de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), habilitando-a a permanecer no regime simplificado tributário do Simples Nacional;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Fisco, considerando equivocadamente a data de vencimento do imposto no mesmo mês em que ocorridos os fatos geradores, fez incidir percentual de juros de mora superior ao devido àqueles estipulados pela legislação em apreço;

- logo, caso não se considere insubsistente o lançamento ora hostilizado, roga-se seja adequada a incidência dos juros de mora aos ditames do art. 85 do RICMS/MG c/c o art. 2º da Resolução nº 2.880/97, recalculando-se, assim, o montante do almejado crédito tributário;

- discute as multas aplicadas afirmando que a doutrina nacional revela que as penalidades, quando excessivas, adquirem contornos confiscatórios, inaceitáveis diante da previsão da proteção à propriedade privada, consignada no art. 5º, incisos XXII e XXIV, da Constituição Federal;

- é notório que o princípio da proporcionalidade é constitucionalmente erigido como forma de obstar os excessos e abusos da Administração Pública, contribuindo, ao lado do princípio da legalidade e da razoabilidade, para assegurar a segurança jurídica dos administrados, logo, impor sanção nos patamares almejados sem levar em consideração as circunstâncias que permeiam o caso concreto, bem como a real necessidade de sua imposição, configura procedimento totalmente desproporcional, fato que enseja o desvio da finalidade do ato administrativo lastreador da penalidade e, por conseguinte, a sua legalidade (art. 37 da Carta Regente);

- caso não se compreenda que as penalidades aplicadas são confiscatórias, o que se admite apenas por respeito à dialética, cumpre alinhar, ainda, que o Fisco não observou o limite da multa isolada disposto no art. 55, § 2º da Lei nº 6.763/75;

- cabe contraditar eventual afirmativa de que o limitador previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 é calculado em função do valor original da penalidade aplicada, desconsiderando-se a reincidência pois a aludida previsão legal não faz qualquer restrição aos casos em que haja reincidência, de maneira que mesmo nestas situações, o limite ali estipulado deve ser observado;

- cita o Acórdão n.º 18.477/07 deste Conselho de Contribuintes;

- examinando o Capítulo XIV da Lei nº 6.763/75 através de interpretação teleológica, vê-se que outra não foi a intenção do legislador ordinário senão estabelecer limites na aplicação da multa isolada, inclusive nas hipóteses de reincidência;

- mesmo que se entenda que o dispositivo não seja elucidativo a respeito de sua abrangência, ainda assim não poderia esta norma ser interpretada de maneira menos favorável, sob pena de ofensa ao art. 112 do Código Tributário Nacional.

Ao final, requer seja sua defesa recebida e julgada totalmente procedente.

Da Instrução Processual

À fl. 2.607 é lavrado “Termo de Re-ratificação de Auto de Infração” para inclusão do sócio gerente no polo passivo da obrigação tributária.

Diante de tal inclusão procede-se à intimação nos termos dos documentos de fls. 2.608/2.613.

Da Impugnação do Coobrigado

O Coobrigado comparece aos autos às fls. 2.615/2.673 e, por meio de procurador regularmente constituído apresenta sua impugnação, questionando o lançamento com base em fundamentos semelhantes aos da Autuada e acrescentando, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- os fundamentos que ensejam a imputação de responsabilidade não restaram demonstrados através da revisão de ofício, cominando patente afronta aos princípios do contraditório e ampla defesa assegurados pela Constituição Federal;

- a responsabilidade prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, não é objetiva;

- cita o art. 89 do RPTA/MG para dizer ser imprescindível dar ao Termo de Re-ratificação clareza e precisão;

- a garantia ao contraditório e à ampla defesa nos procedimentos administrativos e judiciais é assegurada pelo art. 5º, inciso LV da Carta Federal;

- ao deixar de relacionar no Auto de Infração o(s) ato(s) excessivo(s) ou infracional(is) à lei ou contrato social que teria(m) ensejado sua responsabilidade tributária, veda-se a adequada defesa, com a pertinente produção de provas e alegações;

- cita jurisprudência administrativa sobre a questão;

- por não contar com a precisão e com a clareza que os arts. 89, inciso IV do RPTA/MG e 142 do Código Tributário Nacional impõem, o presente lançamento é nulo, posto que resulta em patente cerceamento do direito de defesa;

- também é nulo o Auto de Infração, tendo em vista a ausência de previsão legal determinando a revisão de ofício de lançamento para inclusão de representante da pessoa jurídica como corresponsável;

- cita o art. 149 do Código Tributário Nacional sustentando que este apenas admite a revisão de lançamentos fiscais em restritas hipóteses, as quais, em nenhum momento, se mostraram ter ocorrido;

- ante mais esta vulneração aos arts. 142 e 149 do Código Tributário Nacional, o lançamento não encontra alicerces suficientes para constituir o correspondente crédito tributário, reclamando, ser alvo de declaração de nulidade;

- erige cristalina a ilegitimidade do sócio para integrar o polo passivo do vertente Auto de Infração, haja vista a inoccorrência da hipótese prevista nos arts. 135 do Código Tributário Nacional e 21, § 2º da Lei n.º 6.763/75;

- quando se pretende responsabilizar o representante de uma pessoa jurídica, incumbe ao Fisco demonstrar, irrefutavelmente, o ato ilícito eventualmente perpetrado, porquanto o simples inadimplemento da obrigação tributária não representa ato violador da lei ou estatuto social ensejador da responsabilidade daquele;

- cita jurisprudência e sustenta que o Fisco descurou de provar a conduta dolosa ante a alegada falta de recolhimento do pretenso crédito tributário;

- o princípio básico da corresponsabilidade do representante da pessoa jurídica não é objetivo, haja vista que dolo não se presume, mas sim subjetiva, fundada em conduta dolosa concreta que deve ser devidamente provada, inconfundível, pois com o simples inadimplemento;

- cita a súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça.

Ao final, requer seja julgada procedente sua defesa.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta à fls. 2.677/2.698, contrariamente ao alegado pela defesa, em resumo, aos fundamentos seguintes:

- a acusação de que a fiscalização atuou de forma abusiva e que executou atos arbitrários é totalmente descabida pois, conforme disposto na legislação estadual, o Fisco não só tem o direito de apreender documentos e meios eletrônicos, como tem o dever legal e moral de combater casos flagrantes de infração à legislação tributária;

- a autuação veio em resposta a denúncias feitas por consumidores que, indignados com o fato do estabelecimento não fornecer notas fiscais, recorreram às autoridades competentes para por fim a tal situação;

- o direito do Fisco de ter acesso às dependências do estabelecimento comercial bem como executar a apreensão de documentos e outros meios que comprovem a infração à legislação tributária já está pacificado na jurisprudência administrativa conforme trechos dos Acórdãos n.ºs 18.411/09/2ª e 18.454/09/2ª;

- o Impugnante cita as fontes para sustentar a tese de que o sigilo de dados somente poderia ser quebrado mediante autorização judicial, mas estas fontes tratam do sigilo de dados bancários;

- em nenhum momento foram obtidos dados oriundos das instituições financeiras, sendo que os documentos utilizados para a formação da peça fiscal são documentos relativos às operações de compra e venda de mercadorias;

- cita decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais sobre o tema e sustenta que, sendo o estabelecimento da Impugnante comercial, não há necessidade de qualquer tipo de autorização judicial;

- como a atuação da fiscalização ocorreu nas lojas comerciais, durante o horário normal de funcionamento, esses estabelecimentos comerciais estavam abertos ao público logo de maneira nenhuma podem ser considerados como domicílio;

- todos os documentos exigidos pela legislação foram preenchidos;

- quanto à ausência do termo de início de ação fiscal, deve ser observado o disposto no inciso II do art. 69, no art. 71 e no inciso I do art. 74, todos do RPTA/MG;

- está perfeita a demonstração da comprovação de reincidência ficando claro que as afirmações de que o Fisco teria agido de forma arbitrária e que o direito a ampla defesa teria sido violado, não devem prosperar;

- o termo de re-ratificação é bem claro quanto à capitulação legal utilizada para incluir o sócio como coobrigado;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os atos praticados pelo sócio administrador da empresa estão perfeitamente tipificados nos incisos I, II e V do art. 1º da Lei Federal n.º 8.137/90, pois, comparando os valores informados DASN - Declaração Anual do Simples Nacional com a receita real apurada pelo Fisco fica evidente que, além de prestar declaração falsa a receita federal, foram omitidas as operações de vendas de mercadorias realizadas;

- provado o dolo da Impugnante é dever do Fisco cumprir a legislação e rever o lançamento de ofício;

- para combater a alegação de que os dados contidos no arquivo de banco de dados "MOVITE.DBF" não se referem a vendas realizadas pelo contribuinte, o Fisco listou os sete fatos que o levaram a concluir que o arquivo de banco de dados "MOVITE.DBF" contém as vendas da Impugnante;

- os fatos descritos são prova do dolo nas ações cometidas pelo Sujeito Passivo pois, no momento da venda já era definido quais vendas iriam ser declaradas ou não, além disso foi montado um banco de dados capaz de guardar as informações das vendas acobertadas de documento fiscal e das vendas desacobertadas;

- outro fato interessante que foi observado nos documentos são as palavras manuscritas nas pesquisas de contas a receber apreendidas, por exemplo: "*Quer Notas*", "*Quer nota cliente Exigente*";

- todos os valores foram calculados utilizando as informações contidas no banco de dados "MOVITE.DFB" e ou informações declaradas pelo próprio Sujeito Passivo e nenhum valor utilizado pela Fiscalização foi arbitrado;

- o tratamento tributário diferenciado não exclui a incidência do ICMS sobre as operações desacobertadas de documento fiscal, conforme disposto na alínea "f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar n.º 123/06;

- para os casos de saídas desacobertadas de documentação fiscal o prazo para o recolhimento do imposto está disposto no art. 89 do RICMS/02;

- a afirmação de que as multas (isolada e de reavaliação) juntas atingiriam contornos de confisco não procede, pois no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal é vedado expressamente que o tributo tenha efeito de confisco;

- na presente peça fiscal não há de se falar em princípio da proporcionalidade, pois a atividade do Fisco é vinculada à aplicação da lei, não havendo espaço para qualquer tipo de discricionariedade;

- o limite estabelecido no § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 deve ser aplicado antes da majoração devido à reincidência;

- cita os Acórdão n.ºs 19.576/10/1ª e 17.694/07/2ª;

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2.704/2.724, opina em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise da autuação consubstanciada no Auto de Infração em epígrafe o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, em face de saídas de mercadorias sem a emissão de documento fiscal, no período de agosto de 2006 a março de 2010.

O trabalho executado pelo Fisco para chegar à conclusão que levou ao lançamento foi realizado mediante confronto das vendas especificadas no arquivo de banco de dados “MOVITE.DBF” copiado do computador da Autuada através do procedimento de copiagem do disco rígido que gerou um arquivo de imagem chamado “PRINCIPALIPA.DD”.

Também foram apreendidas diversas notas promissórias e outros documentos extrafiscais pelos TAD 037010 e 036.998 e realizado o confronto com os valores declarados nas Declarações Anuais do Simples Nacional - DASN.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II.

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

O presente processo (PTA n.º 01.000166098-31) tem estreito vínculo com o PTA n.º 01.000166088-42, em função dos fatos a seguir:

- são oriundos da mesma ação fiscal;
- as empresas autuada em ambos os PTAs funcionam sob o mesmo nome de fantasia – DISTAK (*DISTAK Ipatinga e DISTAK Timóteo/Acesita*);
- o layout dos arquivos eletrônicos copiados são comuns às duas empresas;
- outros documentos apreendidos foram autuados em ambos os processos, podendo ser citadas, a título de exemplo, cópias de notas promissórias relativas a vendas efetuadas pelos estabelecimentos autuados;
- os argumentos das peças defensórias, em ambos os processos, são idênticos.

Das Prefaciais arguidas

1.1. Arguição de Nulidade do Auto de Infração – Violação ao Sigilo de Dados:

Os Impugnantes arguem a nulidade do Auto de Infração, argumentando que *“os dados informatizados extraídos de Unidades Centrais de Processamento de Dados (CPU’s) e os documentos extrafiscais que lastrearam o almejado crédito tributário foram apreendidos pelo Fisco, de forma arbitrária, em diligência à sede da Impugnante, sem a competente ordem judicial”*.

Nesse sentido, aduzem que, de acordo com os preceitos contidos no art. 5º, X e XII da Constituição Federal de 1988, que asseguram a inviolabilidade da intimidade, da vida privada e do sigilo de dados, estaria *“patente que a apreensão de*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dados informatizados, CPUs e de documentos extrafiscais diversos da Impugnante poderia se operar, tão-somente, mediante ordem judicial”.

Concluem que, “*ante a ausência de ordem judicial que dê sustentação ao procedimento fiscal em apreço, todos os dados informatizados, Unidades Centrais de Processamento de Dados (CPUs) e diversos outros documentos extrafiscais apreendidos pelo Fisco na sede da Impugnante não podem ser utilizados como meio de prova para se apurar o pleiteado crédito tributário, uma vez que levantados de forma ilícita”.*

No entanto, independentemente de qualquer ordem judicial, a ação fiscal procedida junto ao estabelecimento autuado encontra respaldo no Código Tributário Nacional (recepcionado pela Constituição Federal), que em seu art. 195, assim estabelece:

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 exibi-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 tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Por sua vez, o art. 42, § 1º c/c art. 50 da Lei n.º 6.763/75 estabelece a apreensão de livros, documentos, bens e objetos vinculados direta ou indiretamente à escrita fiscal e comercial do contribuinte, quando constituam prova ou indício de infração à legislação tributária.

Art. 42 - Dar-se-á a apreensão de mercadorias quando:

.....
§ 1º - Mediante recibo poderão ser apreendidos, quando constituam provas de infração à legislação tributária, os documentos e objetos de que tratam os incisos I, II e III do art. 50."

.....
Art. 50 - São de exibição obrigatória ao Fisco:

I - mercadorias e bens;

II - livros, documentos, arquivos, programas e meios eletrônicos pertinentes à escrita comercial ou fiscal;

III - livros, documentos, arquivos, programas e meios eletrônicos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nos termos do art. 44 da Lei nº. 6.763/75, a autorização judicial para busca e apreensão de documentos, bens, objetos, etc, somente é necessária quando estes não estiverem em dependências de estabelecimento comercial, industrial, produtor ou profissional, ou, de acordo com a redação vigente até 06 de agosto de 2003, se os mesmos se encontrassem em residência particular ou em dependência de estabelecimento comercial, industrial, produtor, profissional, ou qualquer outro também utilizado como moradia, o que não é o caso dos autos, pois os documentos extrafiscais foram regularmente apreendidos no estabelecimento comercial da empresa ora Impugnante.

Neste sentido, veja-se as disposições legais:

Art. 44 - Depende de autorização judicial a busca e apreensão de mercadorias, documentos, papéis, livros fiscais, equipamentos, meios, programas e arquivos eletrônicos ou outros objetos quando não estejam em dependências de estabelecimento comercial, industrial, produtor ou profissional."

Efeitos de 01/01/76 a 06/08/2003

"Art. 44 - Havendo prova ou fundada suspeita de que as mercadorias, objetos e livros fiscais se encontram em residência particular ou em dependência de estabelecimento comercial, industrial, produtor, profissional, ou qualquer outro também utilizado como moradia, será promovida judicialmente a respectiva busca e apreensão, se o morador ou detentor, pessoalmente intimado, recusar-se a fazer sua entrega."

Assim, ao contrário do alegado pelos Impugnantes, o Fisco pode, nos termos da legislação estadual à qual o julgamento do Conselho de Contribuintes está adstrito, de apreender os documentos que embasaram a presente autuação, ainda que sem autorização judicial, pois são provas efetivas dos ilícitos fiscais narrados no Auto de Infração.

Corroborar esse entendimento a seguinte decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (Apelação Cível nº. 1.0024.07.461405-8/002):

EMENTA:

APelação CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. APREENSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DESNECESSIDADE. Somente dependem de autorização judicial as apreensões de documentos fiscais realizadas fora das dependências de estabelecimento comercial ou quando este for utilizado como moradia. A verificação de livros, documentos e arquivos fiscais decorre do exercício do poder de polícia do Estado, que tem o dever de fiscalizar os contribuintes, impor o cumprimento das obrigações fiscais, controlar o recolhimento de tributos, combater a sonegação e, assim, resguardar a

supremacia do interesse público. Recurso conhecido, porém não provido.

(Número do processo: 1.0024.07.461405-8/002(1) -
Numeração Única: 4614058-35.2007.8.13.0024)

Portanto, o dever da Administração de fiscalizar, não se restringe aos livros e documentos oficiais, mas a todo material necessário, desde que o exame se limite ao objeto da investigação, pois o interesse público se sobrepõe ao interesse particular, devendo o direito à privacidade ceder lugar ao interesse público de defesa do erário.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do lançamento ou em ilicitude das provas, uma vez que a apreensão dos documentos, além de estar expressamente autorizada em lei, ocorreu de forma regular, com o cumprimento de todos os procedimentos previstos na legislação vigente.

Os argumentos ou comentários da Impugnante acerca do “sigilo bancário” não serão aqui analisados, pois os documentos utilizados para a formação da peça fiscal ora analisada são relativos a operações de compra e venda de mercadorias (documentos extrafiscais do contribuinte), não envolvendo, portanto, dados de instituições financeiras.

1.2. Arguição de Nulidade do Auto de Infração – Ausência do Termo de Início de Fiscalização

Baseando-se no art. 196 do Código Tributário Nacional, a Impugnante/Autuada afirma que o presente feito encontra-se maculado desde a sua origem, tendo em vista a falta de emissão e respectiva intimação do “Termo de Início de Fiscalização”, que, a seu ver, é requisito formal essencial e obrigatório para a validade do lançamento.

Importante verificar o inteiro teor do citado dispositivo, a saber:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. (grifou-se)

Seguindo a regra contida no dispositivo acima, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA/MG - Decreto nº. 44.747/08), em seu art. 69, estabeleceu como hábeis para caracterização do início de ação fiscal os seguintes documentos:

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

- I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);
- II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD);
- III - Auto de Retenção de Mercadorias (ARM);
- IV - Auto de Lacreção de Bens e Documentos (ALBD);

V - Auto de Infração (AI), nas hipóteses do art. 74. (grifos não constam do original)

Por sua vez, o art. 71 do mesmo diploma legal, estabelece que “*o Auto de Apreensão e Depósito será utilizado para a formalização da apreensão de mercadorias, bens e documentos, inclusive de programas, meios e dados eletrônicos*”.

Ora, conforme afirmação da própria Defendente, o crédito tributário ora em análise está lastreado em dados informatizados (cópias de banco de dados/arquivos eletrônicos) e outros documentos extrafiscais apreendidos pelo Fisco em seu estabelecimento, apreensão esta que foi formalizada pelos documentos acostados às fls. 02 e 08/31 (*Termos de Apreensão e Depósito e Autos de Copiagem e Autenticação de Documentos Digitais*), que caracterizaram, nos termos dos dispositivos supracitados (art. 69, II c/c art. 71 do RPTA/MG), o início da ação fiscal.

Assim sendo, deve ser rejeitada a prefacial arguida pela Impugnante, uma vez inexistente qualquer vício formal no presente lançamento.

1.3. Arguição de Nulidade do Auto de Infração – Ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional e Cerceamento de Defesa

A Impugnante/Autuada afirma que a autuação lavrada, no que diz respeito à reincidência, estaria eivada de vício formal, por ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez inexistente a fundamentação fática e legal, requisito essencial para a validade de todo ato administrativo.

Argumenta, ainda, que a falta da comprovação da reincidência implicaria em cerceamento de defesa, pois não pode “*averiguar se, de fato, os processos administrativos descritos no relatório fiscal concernem ao sujeito passivo da presente autuação, se a infração neles discriminada se refere a todos os seus estabelecimentos, bem como se as aludidas autuações já se encontram preclusas*”.

No entanto, as alegações da Impugnante não se coadunam com a realidade, pois, analisando-se o relatório do Auto de Infração juntamente com os documentos acostados às fls. 45/46, verifica-se, inequivocamente, a ocorrência da reincidência a ela imputada.

Nesse sentido, deve-se destacar que o relatório do Auto de Infração é bastante claro ao afirmar que a reincidência havia sido apurada com base nos PTAs n.ºs 04.002513302-01 e 04.002134294-06 e que a majoração da penalidade exigida estava fundamentada no art. 53, § 7º da Lei n.º. 6.763/75 (*fundamentação fática e legal*).

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

.....

§ 6º - **Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior**, pela mesma pessoa, **considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos**, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de

revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes. (grifou-se)

Por sua vez, as telas do SICAF acostadas às fls. 45/46, não deixam dúvidas quanto à reincidência, conforme abaixo demonstrado:

- PTA nº. 04.002051302-01: quitado em 28 de agosto de 2006;
- PTA nº. 04.002134294-06: quitado em 1º de dezembro de 2008;
- Penalidade Comum aos PTAs: art. 55, inciso II da Lei n.º 6.763/75;
- Estabelecimento Autuado: J&J Bijuterias e Acessórios Ltda – IE: 313030232.00-59;
- Penalidade deste PTA (nº. 01.000166088-42: art. 55, inciso II da Lei n.º 6.763/75;
- Período da Autuação: maio de 2006 a abril de 2010;
- 1ª Reincidência: a partir de 29 de agosto de 2006 (ou setembro de 2006 – 1º mês subsequente);
- 2ª Reincidência: a partir de 02 de dezembro de 2008 (ou janeiro de 2009 – 1º mês subsequente).

Diante disso, deve ser afastada a arguição de cerceamento de defesa ou de ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que presente nos autos a fundamentação fática e legal quanto à acusação de reincidência.

1.4. Revisão do Lançamento – Arguição de Violação aos arts. 142 e 149 do Código Tributário Nacional e 89, inciso IV do RPTA

Conforme já relatado, à fl. 2.607, o Fisco retificou o lançamento original, incluindo na sujeição passiva o sócio gerente da empresa individual, Sr. Daywson Halisson Barreto, na condição de Coobrigado.

O Coobrigado, entretanto, entende que houve revisão do lançamento em descompasso com os regramentos legais tocantes à matéria, uma vez não atendida nenhuma das hipóteses previstas no art. 149 do Código Tributário Nacional, o que representaria ofensa ao art. 142 do mesmo diploma legal (vinculação à lei do ato administrativo).

Argumenta, ainda, que teve seu direito de defesa cerceado, uma vez que os fundamentos que ensejaram a responsabilidade a ela imputada não teriam sido claramente demonstrados no “Termo” de retificação do lançamento, em clara afronta ao art. 89, inciso IV do RPTA/MG.

Nessa linha, entende que inexistente nos autos comprovação de que tenha praticado qualquer ato “*com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social*”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que lhe ensejaria a responsabilidade imputada”, nos termos exigidos no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

No entanto, essas prefaciais devem também ser rejeitadas, uma vez que não condizentes com os fatos.

Nesse sentido, deve-se destacar que o “Termo de Re-Ratificação” acostado à fl. 2.607, ao contrário do alegado, é claro quanto à fundamentação fática e legal que respalda a inclusão do Impugnante no polo passivo da obrigação tributária, *in verbis*:

“... A irregularidade descrita neste Auto de Infração configura crime contra a ordem tributária, previsto no art. 1º. da Lei Federal nº. 8.137/90. A ocorrência de crime caracteriza infração à lei, acarretando, portanto, a responsabilidade pessoal dos administradores, incluídos como Coobrigados, nos termos do artigo 135 do CTN (Lei Federal nº. 5.172/66 e art. 21 parágrafo 2º. Da Lei nº. 6.763/75).”

Note-se que não se trata de mero “inadimplemento de obrigação tributária”, pois a fundamentação central para a inclusão do titular da empresa na sujeição passiva é a prática de ato com infração de lei (crime contra a ordem tributária – Lei nº. 8.137/90), hipótese em que o administrador se torna solidariamente responsável, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional c/c art. 21, § 2º da Lei nº. 6.763/75, *in verbis*:

Código Tributário Nacional

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

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

Lei nº. 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe lembrar que a presente autuação teve origem na constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as informações contidas em arquivos eletrônicos (extrafiscais), copiados de computadores da empresa Autuada, e os dados de sua escrita fiscal, ou seja, a conduta adotada pela empresa gerou supressão/redução do montante do imposto devido, caracterizando clara infração de lei.

Há que se destacar que uma empresa, pessoa jurídica, não tem capacidade de se autogerir, ou seja, todas as decisões são tomadas por aqueles que a gerenciam, sendo inadmissível imaginar que o sócio gerente não tenha participação na elaboração e execução de tal conduta, especialmente quando se constata a existência de controles paralelos em computadores da empresa, contendo a real movimentação de mercadorias.

Registre-se, no entanto, que não é necessária a prova do dolo para que se possa atribuir responsabilidade tributária ao administrador, bastando, para tanto, a presença de “infração de lei” (ato ilícito), no caso a sonegação fiscal.

Equivoca-se o Impugnante quando afirma que houve revisão do lançamento em descompasso com os regramentos legais tocantes à matéria, pois sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária encontra respaldo no art. 149, inciso VIII do Código Tributário Nacional, a saber:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....
VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

Cabe destacar que no próprio julgamento do Recurso Especial nº. 507.317 - PR (DJ 08/09/2003 p. 241), acima referenciado, o então Ministro Luiz Fux, atualmente Ministro do Supremo Tribunal Federal, deixou claro em seu voto que o redirecionamento da execução para o sócio gerente pode ocorrer na própria esfera judicial, mesmo que o seu nome não conste da CDA, apresentando a seguinte diferenciação:

1. Se o sócio já contar na CDA, caberá a ele o provar que não praticou atos contrários à lei (inversão do ônus da prova);

2. Se o seu nome não constar na CDA, cabe à Fazenda Pública comprovar que o sócio gerente incorreu em uma das hipóteses previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional.

Eis e voto do E. Ministro:

“... ”

O tema da responsabilidade do sócio por tributos a cargo da empresa é objeto de amplo debate perante o Superior Tribunal de Justiça, que sedimentou entendimento segundo o qual é imprescindível a prova, a cargo da Exeqüente, de que o sócio, com poderes de

gerência, tenha infringido a lei ou desbordado dos limites do estatuto social, a fim de redirecionar contra ele o executivo fiscal.

Verifica-se, neste ponto, que esta questão, em regra, prescinde de produção de provas. Isto porque se vislumbram duas situações: **ou a Certidão de Dívida Ativa não traz o nome do sócio, e a execução voltada contra ele, embora admissível, demanda prova a cargo da Fazenda Pública de que incorreu ele em uma das hipóteses previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional; ou seu nome vem impresso na CDA, na qualidade de co-obrigado, circunstância que inverte o ônus da prova, uma vez que a Certidão que instrui o executivo fiscal é dotada de presunção de liquidez e certeza.**

Dessarte, versando a controvérsia responsabilidade de sócio por tributos devidos pela pessoa jurídica, a solução repousa no exame de provas.

Este fato, contudo, não tem o condão de inviabilizar a discussão da matéria em sede de exceção de pré-executividade. Isto porque esta via comporta o exame de prova, desde que pré-constituída, à semelhança do que ocorre no Mandado de Segurança. O que não se admite, via exceção, é a dilação probatória.

Impende salientar que, *in casu*, cuida-se de argüição de ilegitimidade de sócio para figurar no pólo passivo de Execução Fiscal que visa a cobrança de débito a cargo de firma individual. Nesta modalidade de sociedade, a responsabilidade do sócio é ilimitada, o que, *a fortiori*, obsta a argüição de ilegitimidade passiva. Confira-se:

...” (grifou-se)

Por sua vez, Henrique Cordeiro Lopes, Especialista em Direito Constitucional pela UNISUL, Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Sevilha, Procurador da República, em texto de sua autoria, intitulado “*A Responsabilidade Tributária dos Administradores – A Incidência do Art. 135, III, do CTN*”, leciona:

“...

A consequência jurídica principal da conclusão de que o administrador que comete ato ilícito, no exercício da gerência, responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo crédito tributário, sem benefício de ordem, é a de que ele, nesse caso, deve ser considerado "sujeito passivo" e "devedor" para efeito de aplicação da legislação tributária em geral. É ele "sujeito passivo" porque, por força do art. 121, parágrafo único, II, do CTN, todo responsável é sujeito passivo tributário. É ele "devedor" em razão de que a pretensão do Fisco

para com ele é exigível independentemente da solvabilidade da pessoa jurídica.

Assim, o responsável solidário pode sofrer, individualmente, auto de infração, com forte no art. 142 do CTN, sendo, nesse ato, declarado o ato ilícito que praticou o administrador no exercício da gerência e imputada a responsabilidade a esse infrator. Sendo, porém, sua responsabilidade autônoma da obrigação do contribuinte quanto ao nascimento e à natureza, **não está obrigada a Administração Tributária a declarar sua responsabilidade ao mesmo tempo em que constitui o crédito tributário de que é devedora a pessoa jurídica**. A responsabilidade do terceiro pode ser declarada a qualquer tempo, na esfera administrativa ou judicial, desde que subsista a obrigação do contribuinte.

A possibilidade de ser declarada a responsabilidade do administrador em momento diverso da constituição do crédito tributário devido pelo contribuinte decorre de sua natureza de relação jurídica de garantia. Em razão dessa natureza, a obrigação do responsável, para existir, valer e produzir efeitos precisa da existência, da validade e da eficácia da obrigação do contribuinte (pessoa jurídica). Diversamente, a obrigação do contribuinte, para existir, valer e produzir efeitos, não depende da existência, da validade e da eficácia da obrigação do responsável. Logo, o crédito tributário do contribuinte pode ser plenamente exigido independentemente de ser declarada ou não a responsabilidade do administrador.

Assim, **não se pode reconhecer invalidade no auto de infração lançado contra a pessoa jurídica se for descoberto posteriormente ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária do administrador. Nem mesmo se pode cominar nulidade se o ato ilícito do administrador já era conhecido pela Administração Tributária ao tempo da constituição do crédito tributário**. Eis a razão: a responsabilidade do administrador surge independentemente da obrigação da pessoa jurídica contribuinte, não havendo qualquer imposição legal que determine que deva ser, no mesmo auto de infração, lançado o crédito tributário de que é devedora a pessoa jurídica e declarada a responsabilidade do infrator. A obrigação deste pode ser declarada em apartado, noutra ato administrativo ou em sede judicial, ainda que o ato ilícito de que deriva a responsabilidade tenha ocorrido em coincidência temporal com o fato jurídico tributário principal.

(...)

Da característica de relação jurídica de garantia também decorre que a prescrição da pretensão para com o responsável ocorre no mesmo momento em que prescreve a pretensão para com o contribuinte, nem antes, nem depois. Eis o porquê de admitir a jurisprudência o "redirecionamento da execução fiscal" quando já se passaram mais de cinco anos da ocorrência do ato ilícito que ensejou a responsabilização do administrador.

Já a possibilidade de ser declarada a responsabilidade do administrador-infrator por autoridade judicial (redirecionando a execução fiscal) ou pelo Procurador da Fazenda Pública (colocando o nome do administrador na CDA), sem prévio "lançamento" de sua obrigação, decorre de que sua natureza é tributária tão-só mediatamente. Vale dizer, a hipótese normativa que enseja seu nascimento no mundo jurídico não é fato lícito, de movimentação ou detenção de riqueza. Deveras, como já dissemos, o fato jurídico que dá nascimento à responsabilidade é ilícito, não sendo caso, portanto, de obrigação tributária em sentido estrito, por força do conceito contido no art. 3º do CTN. Assim, a obrigação do administrador-infrator é tão-só mediatamente tributária, pois no prescritor da norma concreta está o pagamento de crédito tributário, havendo, além do nexos de adimplemento entre essa obrigação e a obrigação tributária em sentido estrito, a subordinação da obrigação do responsável no que tange à existência, validade e eficácia. Enfim, por não se tratar de obrigação tributária em sentido estrito, não está sujeita às normas de constituição de crédito contidas no Código Tributário Nacional. Constituído precisa ser o crédito tributário do contribuinte; a obrigação do responsável precisa somente ser declarada, seja pela autoridade administrativa do Fisco, seja pelo Procurador da Fazenda (na CDA), seja pela autoridade judicial.

..." (grifou-se)

(disponível em
<http://jus.uol.com.br/revista/texto/10854/a-responsabilidade-tributaria-dos-administradores/1>):

Do texto acima, podem ser extraídas, dentre outras, as seguintes conclusões:

- A responsabilidade do administrador pode ser declarada no mesmo Auto de Infração que lançar o crédito tributário em face da pessoa jurídica contribuinte, como também poderá ser declarado em Auto de Infração e em momento distintos, independentemente de ter o ato ilícito sido praticado no mesmo instante da ocorrência do fato jurídico tributário que deu origem à obrigação tributária principal; a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsabilidade de cada administrador pode ser declarada ao mesmo tempo e ato ou em tempos e atos distintos;

- Por se tratar de solidariedade imprópria, que não se dá entre contribuintes, mas sim entre contribuinte e responsável, não precisa este último estar mencionado no lançamento do crédito tributário como sujeito passivo; sua responsabilidade, como já se disse, pode ser atestada em ato apartado;

- Não há qualquer nulidade em se não declarar a responsabilidade do administrador-infrator no mesmo Auto de Infração em que é lançado o crédito tributário devido pela pessoa jurídica, uma vez que não há qualquer imposição legal em que esses dois atos jurídicos distintos sejam realizados no mesmo corpo documental e na mesma oportunidade;

- não se pode reconhecer invalidade no Auto de Infração lançado contra a pessoa jurídica se for descoberto posteriormente ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária do administrador. Nem mesmo se pode cominar nulidade se o ato ilícito do administrador já era conhecido pela Administração Tributária ao tempo da constituição do crédito tributário.

Acrescente-se que esta conclusão é permitida por estar-se aqui adotando o posicionamento de que o processo tributário administrativo trata-se verdadeiramente de um procedimento tendente a apurar os valores devidos ao Estado e, nesta linha, pode ser adequado em seu desenrolar, respeitando os prazos de prescrição e decadência.

Este mesmo entendimento é compartilhado pelos diversos doutrinadores pátrios, dentre os quais cite-se:

“Em verdade, quando Administração e administrado discutem sobre o índice de procedência legal do lançamento efetuado, o que de fato acontece é a instalação de um procedimento administrativo, que pretende ser contraditório, propiciando à Fazenda Pública o controle de legalidade de seus próprios atos.”
(CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007. p. 439.)

“O procedimento administrativo de lançamento tem duas fases: a oficiosa e a contenciosa. Concluída a primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a partir daí somente pode ser modificado em virtude de: (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício; (c) iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos previstos em lei (CTN, art. 145). Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, está em processo de elaboração.”
(MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*.

24ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2004. p. 170-171. (grifos não constam do original)

Não há que se falar, portanto, em nulidade do ato de “revisão do lançamento” ou em vícios no ato da inclusão do sócio gerente da empresa no polo passivo da obrigação tributária.

1.5. Arguição de Ilegitimidade do Cálculo dos Juros de Mora

Os Impugnantes questionam o fato de o Fisco ter considerado como data de vencimento do ICMS, relativo às saídas desacobertas, o último dia do mês em que ocorreram os fatos geradores, o que contrariaria o disposto no art. 85 do RICMS/02, gerando, indevido acréscimo do crédito tributário a título de juros de mora.

Citam, a título de exemplo, o mês de outubro de 2006, cujo prazo para recolhimento do imposto seria novembro do mesmo ano (art. 85 do RICMS/MG), incidindo os juros de mora somente a partir de dezembro, nos termos do art. 2º da Resolução nº. 2.880/97, caso não ocorresse o pagamento ou este fosse efetuado a destempo, mas como o Fisco considerou como mês de vencimento da obrigação o próprio mês de outubro, haveria, segundo o entendimento defendido, incidência indevida dos juros a partir de novembro de 2006.

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

Ocorre, entretanto, que o prazo para recolhimento do imposto previsto no art. 85 do RICMS/02 aplica-se, exclusivamente, ao valor do imposto regularmente declarado ao Fisco.

No caso de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, o imposto é considerado devido no momento da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 89, inciso I do mesmo diploma legal, *verbis*:

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

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

Assim sendo, inexistente acréscimo indevido de juros de mora, pois o Fisco agiu de forma correta ao considerar como data de vencimento do ICMS, em relação às saídas desacobertas, o último dia de cada período de apuração.

1.6. Arguição de Ofensa ao art. 55, § 2º da Lei n.º 6.763/75

Após transcreverem o art. 55, § 2º da Lei n.º 6.763/75, os Sujeitos Passivos argumentam que o Fisco não teria observado o limite estabelecido pelo referido dispositivo legal, uma vez que, de acordo com a tese por eles defendida, o limitador deveria ser calculado levando-se em consideração a majoração aplicada, ou seja, o montante total da multa isolada, nele incluída a parcela referente à majoração por reincidência, deveria ser menor que “duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação”.

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:

.....
§ 2º - Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência.”

No entanto, o limitador em referência deve ser aplicado antes da majoração exigida em função da reincidência, conclusão esta corroborada pelo Acórdão n.º 19.576/10/1ª, *in verbis*:

Acórdão: 19.576/10/1ª

Decisão:

“... ”

Alega a Impugnante que a Fiscalização aplicou incorretamente a legislação, eis que não observou os limitadores mínimos previstos nos §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, pugnando pela aplicação do art. 112 do CTN.

Há que se destacar que, nos termos da alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, a alíquota a ser aplicada ao produto Gás Liquefeito de Petróleo é de 18 % (dezoito por cento).

A base de cálculo das mercadorias, cujas saídas ocorreram desacobertadas de documentação fiscal, apuradas pelo LQFD, não é questionada pela Impugnante.

Importante ressaltar que os limitadores previstos nos §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 são calculados em função do valor original da penalidade aplicada, desconsiderando-se a reincidência.

A Superintendência de Tributação da Subsecretaria da Receita Estadual – SUTRI/SRE já se manifestou sobre

a matéria, nos moldes das Consultas Internas nºs 011/06 e 020/06.

A propósito, examine-se o Acórdão nº 17694/2ª/07 deste Conselho, que se transcreve, em parte:

ACÓRDÃO 17694/07/2ª

“NO TOCANTE À APLICAÇÃO DOS LIMITES DA PENALIDADE ISOLADA APLICADA, NA FORMA PREVISTA NO § 2º DO ART. 55 DA LEI 6.763/75, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 15.956/05, QUANDO CABÍVEL, DEVE SER EFETIVADA ANTES DA APLICAÇÃO DA MAJORAÇÃO DECORRENTE DA REINCIDÊNCIA. É QUE A REINCIDÊNCIA NÃO ESTÁ ADSTRITA AOS LIMITES ESTABELECIDOS NO CITADO DISPOSITIVO LEGAL. PORTANTO, A MAJORAÇÃO REFERIDA DEVE OCORRER POSTERIORMENTE À APURAÇÃO DO VALOR DA PENALIDADE ISOLADA, VALE DIZER, A MAJORAÇÃO DE 50% OU 100% DA PENALIDADE PREVISTA SERÁ APLICADA, SEM RESTRIÇÃO, SOBRE O VALOR DA MULTA ISOLADA REDUZIDA PELO LIMITADOR. ESTE TAMBÉM É O ENTENDIMENTO DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO DA SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL - SUTRI/SRE, EXPRESSADO NAS CONSULTAS INTERNAS NºS 011/2006 E 020/2006.”

...”

1.7. Questões de Cunho Constitucional

Não é possível na esfera administrativa verificar as arguições de cunho constitucional levantadas pelos Impugnantes (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*), porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

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

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

II- a aplicação de equidade.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei n.º 6.763/75.

2. Do Mérito:

2.1. Da Irregularidade:

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de agosto de 2006 a março de 2010, face à constatação de saídas de mercadorias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas realizadas e registradas no banco de dados “MOVITE.DBF”, copiado de computadores da empresa autuada, e os valores regularmente escriturados/declarados (*receitas brutas declaradas no Extrato do Simples Nacional – 2006 a 2010 – fls. 32/39*).

Às fls. 43/44, o Fisco traz um relato detalhado de todos os fatos que envolvem a presente autuação, que será abaixo reproduzido, em função das informações relevantes nele contidas:

“Aos 13 dias do mês de Abril de 2010, foram realizadas diligências aos dois estabelecimentos do autuado, localizados na Avenida 28 de Abril, 386 – Centro – Ipatinga – MG e Rua Cinco de Março, 227 – Centro – Timóteo – MG. Ambos funcionam sob o nome de fantasia DISTAK e estão inscritos no Estado sob os números 313.030.232.00-59 e 687.378.812.00-29, respectivamente.

Naquela oportunidade, foi realizado o procedimento de copiagem do disco rígido de um computador no estabelecimento e a apreensão de outras 7 CPU’s, bem como a apreensão de documentos diversos.

Todos os discos rígidos dos computadores foram copiados, gerando arquivos de imagem que são cópias fiéis destes computadores. Após análise dessas imagens, foi verificado que os bancos de dados dos contribuintes estão contidos nos arquivos de imagem chamados “PRINCIPALIPA.DD” e “PRINCIAPLTIM.DD”. Os códigos HASH destas duas imagens estão na tabela abaixo:

(...)

Os computadores que armazenavam os bancos de dados tinham uma conexão via Internet e os bancos de dados eram atualizados com as informações das duas lojas. Portanto, a análise dos arquivos contidos na imagem PRINCIPALIPA produziu informações suficientes para a formação de dois Autos de Infração, um para cada estabelecimento. Abaixo está a relação dos arquivos que foram utilizados para autuação:

Arquivo	Conteúdo
MOVITE.DBF	Relação de Vendas do Autuado
CADUSU.DBF	Códigos das Empresas
CADCLI.DBF	Relação de Clientes das Empresas

O arquivo MOVITE.DBF contém o banco de dados de todas as vendas realizadas pelo Autuado. Logo, o procedimento adotado foi a totalização das vendas contidas no banco de dados e a comparação com as vendas que foram declaradas pelo Sujeito Passivo nas Declarações Anuais do Simples Nacional. A diferença

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

foi a parcela das vendas desacobertadas de documentação fiscal. Essa conciliação está demonstrada no Anexo I – DCT.

Neste mesmo Anexo, é possível verificar o procedimento adotado pelo Sujeito Passivo com a clara intenção de sonegar imposto. Os códigos 1001 e 2001 são utilizados para contabilizar as saídas que seriam declaradas, enquanto os códigos 1002 e 2002 eram utilizados para contabilizar as saídas desacobertadas.

No Anexo, podemos verificar o procedimento acima descrito, quando comparamos as colunas com os cabeçalhos “Empre1001” e “Empre2001”, onde estão os valores totalizados no Anexo III, com a coluna de cabeçalho “declarado”. Nota-se que na maioria absoluta dos meses os valores das duas colunas são idênticos.

As informações dos centros foi obtida do arquivo CADUSU.DBF. As principais informações deste arquivo estão na tabela abaixo:

CENTRO	EMPRESA	CENTROEMPRESA	RAZÃO	INSCR	CGC	NOME
001	001	001001	J & J BIJUTERIAS E ACESSÓRIOS LTDA	3130302320059	032612530000107	DISTAK - IPATINGA
001	001	001002	DISTAK - IPTAINGA			DISTAK - IPATINGA
002	002	002001	JULIANA LUIZA DE PAULA - ME	6873788120028	075841280000199	DISTAK - ACESITA
002	002	002002	DISTAK - ACESITA			DISTAK - ACESITA
003	001	003001	ESCRITÓRIO			
004	002	004001	NOTE BOOK			

Analisando esta tabela, verificamos a existência de 6 centros no banco de dados do autuado, porém somente foram encontradas vendas nos relativos aos 4 primeiros. Os códigos 1001 e 1002 são utilizados pela loja de Ipatinga, enquanto que os códigos 2001 e 2002 são utilizados pela loja de Timóteo.

Devido ao grande número de operações de venda, não foi possível imprimir a relação completa das vendas. Foram impressos os meses 05, 06 e 07 do ano de 2009. Estes meses foram escolhidos porque as notas promissórias que foram apreendidas são, em sua maioria absoluta, relativas às vendas desses períodos.

Todas as notas promissórias apreendidas foram copiadas e numeradas para facilitar a identificação de cada uma. Na coluna “PG” do Anexo III está a informação do número da página da nota promissória referente à operação listada no banco de dados. A comparação das informações contidas nas notas promissórias com as informações do banco de dados é exata.

As planilhas eletrônicas que contêm todas as tabelas do Anexo III foram gravadas em CD. Nome dos arquivos gravados e códigos HASH conforme tabela abaixo:

(...)

No Anexo IV, é feita uma comparação dos relatórios de venda diária apreendidos no estabelecimento do Autuado com as informações contidas no banco de dados. Verificamos que as informações das duas fontes são idênticas na maioria absoluta dos dias.”

Os Anexos citados no relato acima, que compõem o presente Auto de Infração, são os seguintes:

- **Anexo I (fls. 40/41):** Demonstrativo do crédito tributário;
- **Anexo II (fls. 43/46):** Refere-se ao “Relatório Detalhado” acima reproduzido, contendo, ainda, as telas do SICAF utilizadas para comprovação das reincidências;
- **Anexo III (fls. 48/230):** Relatório impresso, por amostragem (meses de maio, junho e julho de 2009), contendo o total das operações realizadas no período. Na coluna “EMPRESA”, o código “001001” identifica as vendas devidamente acobertadas por documentos fiscais, enquanto que o código “001002” refere-se às vendas realizadas sem a emissão da documentação fiscal correspondente;
- **Anexo IV (fls. 232/283):** Para comprovar que os dados contidos nos arquivos eletrônicos copiados dos computadores da empresa autuada refletem, com fidelidade, o montante das operações por ela praticadas, o Fisco anexou à fl. 232, um comparativo entre os dados contidos nos referidos arquivos e os indicados nos relatórios “Movimentação de Caixa” (fls. 271/283), também apreendidos no estabelecimento autuado, referentes à movimentação dos dias 05, 18 a 20, 22 a 27 e 29 a 30 de junho de 2009.
- **Outros (fls. 285/2.547 – Volume Principal até o de nº. VIII):** Cópias de notas promissórias relativas a vendas realizadas pelo Contribuinte (fls. 285/1.871) e de outros documentos apreendidos no estabelecimento autuado (fls. 1.873/2.547), utilizados para reforçar a acusação fiscal.

A empresa autuada alega que o feito fiscal está calcado em mero raciocínio presuntivo, em juízo de probabilidade, uma vez que os arquivos eletrônicos utilizados pelo Fisco não se prestariam, de forma alguma, para fundamentar a presunção da prática de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Afirma que o Fisco teria desconsiderado sua escrita fiscal e contábil e arbitrado o imposto devido com base na presunção da prática de fraudes para omitir saídas de mercadorias desamparadas de notas fiscais.

Salienta que a desclassificação da contabilidade do contribuinte somente é admitida acaso atendidos os taxativos requisitos previstos no art. 148 do Código Tributário Nacional.

Ressalte-se, inicialmente, não ter havido “desconsideração” ou “desclassificação” da escrita fiscal ou contábil do contribuinte, muito pelo contrário, pois os valores relativos às operações regularmente escrituradas/declaradas pelo Contribuinte foram abatidos do montante real das vendas apuradas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não houve também qualquer tipo de arbitramento, uma vez que os valores apurados pelo Fisco, que refletem o real montante das operações praticadas pelo contribuinte, são cópias fiéis das quantias contidas no banco de dados “MOVITE.DBF”.

Ao contrário do alegado pelos Impugnantes, os dados contidos no arquivo “MOVITE.DBF” são mais que suficientes para caracterizar a prática de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, face aos seguintes argumentos:

a) o arquivo eletrônico foi encontrado em computador (“servidor”) de propriedade do Sujeito Passivo, apreendido em seu estabelecimento comercial.

b) o banco de dados faz parte de um programa para controle e gerenciamento do estabelecimento comercial. Este banco de dados estava localizado no mesmo diretório (C:\FORMATABANCODADOS) em que se encontravam os arquivos utilizados para gerenciamento da loja. Durante a operação foi verificado que a loja utiliza o programa desenvolvido pela “FORMATATA” para registrar as suas atividades;

c) cotejando-se os dados do arquivo eletrônico com as informações contidas nos relatórios “Movimentação de Caixa”, também apreendidos no estabelecimento autuado, verifica-se que os campos intitulados “QTDVEN_S” e “QTDVEN_D”, existentes no banco de dados “MOVITE.DBF”, referem-se à quantidade de itens vendidos (saídas) e à quantidade devolvida pelos clientes.

Observe-se que os dados relativos ao número de “Transações”, de “Itens Vendidos” e de “Itens Devolvidos”, bem como o valor líquido das operações, já excluídas as devoluções, constantes na “Movimentação de Caixa” são idênticos aos existentes no banco de dados “MOVITE.DBF”, o que demonstra que os dados contidos no referido arquivo são relativos a vendas realizadas pela empresa autuada.

d) foram apreendidas 1.581 notas promissórias assinadas por clientes. As informações contidas nas referidas notas promissórias, vinculadas ou não a documentos fiscais, coincidem perfeitamente com os registros do banco de dados “MOVITE.DBF”.

Esse fato por si só já tem a capacidade de comprovar que os registros do banco de dados são referentes a vendas realizadas pela empresa autuada.

Como já ressaltado, a coluna “EMPRESA” era utilizada pelo estabelecimento autuado para separar as vendas declaradas das não declaradas. O código “002.001” identificava as vendas devidamente acobertas por documentos fiscais, enquanto que o código “002.002” referia-se às vendas realizadas sem a emissão da documentação fiscal correspondente.

e) nos documentos de fls. 1.873/1.879, relativos a “Contas a Receber” (PTA nº. 01.000166088-42), constam expressões do tipo “Quer Notas”, “Quer Nota” e “Quer Nota – Cliente Exigente”, que contraditam a afirmação da Impugnante quanto ao acobertamento fiscal de todas as entradas e saídas de seu estabelecimento.

Esses e outros argumentos apontados pelo Fisco em sua manifestação demonstram, inequivocamente, que os dados contidos no arquivo “MOVITE.DBF” refletem o real montante das operações praticadas pelo contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, ao contrário do alegado pelos Impugnantes, as provas contidas nos autos permitem a conclusão de que houve vendas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, sendo aplicável ao presente caso o disposto no art. 136 do RPTA/MG, *in verbis*:

Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Assim sendo, observada a retificação no valor da multa isolada exigida, que será abordada a seguir, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas as exigências fiscais.

Relativamente aos períodos em que a Impugnante/Autuada esteve enquadrada no Simples Minas (até 30 de junho de 2007) ou no Simples Nacional (a partir de 1º de julho de 2007), a exigência do ICMS encontra respaldo no art. 34, inciso VIII, alínea “a” do Anexo X do RICMS/02 e no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar n.º 123/06, *in verbis*:

Art. 34 - A modalidade de pagamento prevista neste Anexo não se aplica a:

.....
VIII - à operação ou prestação:

a - desacobertada de documento fiscal, inclusive quando apurada com base em controle extrafiscal”

.....
Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

.....
§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

.....
XIII - ICMS devido:

.....
f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal.

2.2 – Da Sujeição Passiva – Sócio Gerente

Conforme ressaltado, no caso do presente processo, há a comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, sendo correta, portanto, a inclusão na sujeição passiva do sócio gerente da empresa autuada – Sr. Daywson Halisson Barreto, com base no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº. 6.763/75 c/c art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Revisor), que considerava que os juros deveriam incidir a partir do mês subsequente ao do vencimento da obrigação, com base no disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Ricardo Alves Moreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além da signatária e do Conselheiro acima citado, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 15 de junho de 2011.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.236/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000166088-42
Impugnação: 40.010127970-31, 40.010129280-54 (Coob.)
Impugnante: J & J Bijuterias e Acessórios Ltda.
IE: 313030232.00-59
Daywson Halisson Barreto (Coob.)
CPF: 743.919.506-00
Proc. S. Passivo: Ricardo Alves Moreira/Outro(s)(Aut. e Coob.)
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, nos termos dos arts. 53/54 do Regimento Interno do CC/MG.

Não obstante concordar integralmente com a decisão tomada pelos votos majoritários no tocante ao mérito propriamente dito, ainda assim entendo cabível e oportuno proferir voto em separado, a propósito da discussão travada nos autos acerca do termo inicial de incidência dos juros, antecipando, desde logo, que a matéria deve ser analisada à luz da data de vencimento da obrigação, e não de pagamento, cuja distinção encontra-se claramente estabelecida no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, pelo que não há de se confundí-los, como parece ter acontecido no presente caso.

Com efeito, a Impugnante tem razão ao argumentar, com base no disposto no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que os juros somente incidem a partir do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao do vencimento da obrigação, porém equivoca-se ao pleitear a alteração (postergação para o mês seguinte) dos termos iniciais dos juros constantes do DCMM, uma vez que os mesmos estão corretos, até porque foram aplicados em consonância exatamente com o mencionado dispositivo regulamentar, cujo fundamento de validade é o mencionado art. 24 da LC nº 87/96.

Porém, ocorre que tanto a Fiscalização quanto a Assessoria do CC/MG, ao discordarem da conclusão e pedido da Impugnante – no que foram acompanhados pelos votos majoritários –, apesar de lhe assistirem razão quanto ao entendimento de que os termos iniciais dos juros foram corretamente aplicados, sustentam a discordância com fundamento no art. 89, inciso I da Parte Geral do RICMS/02.

No ponto, no entanto, também se equivocam, eis que o prazo para pagamento (e não de vencimento) de que trata o referido artigo se aplica, exclusivamente, às hipóteses de constatação em flagrante das infrações ali previstas, como se verá adiante.

Assim, penso que o art. 89 não se aplica ao caso dos autos, seja porque as exigências sob análise decorrem de irregularidades relativas a operações pretéritas, apuradas em levantamento fiscal mediante o confronto de documentos extrafiscais com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a escrituração da Autuada, seja porque, como já dito acima, o prazo relevante para a definição do termo inicial da incidência de juros é o de vencimento, e não o de pagamento.

Estas, portanto, as razões da divergência, justificando assim a apresentação de voto em separado, ainda que o mesmo *não implique nenhuma alteração no resultado do julgamento, e, salvo melhor juízo, nem mesmo no montante do crédito tributário exigido*, até porque, como já esclarecido inicialmente, concordo integralmente com a decisão tomada quanto ao mérito da questão submetida a julgamento, inclusive no que diz respeito aos termos iniciais dos juros.

Pois bem, penso que a causa do equívoco está em se confundir os prazos de pagamento do ICMS com o seu prazo de vencimento – os primeiros, pelo menos em Minas Gerais, historicamente fixados por resolução do Secretário da Fazenda (e atualmente pelo Regulamento do ICMS), e o segundo, fixado pela própria Lei Complementar nº 87/96, cujo art. 24 assim dispõe, didaticamente, acerca do assunto:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. **As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração** e são liquidadas por compensação ou **mediante pagamento** em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, **a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;**

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte. (grifou-se).

Como se depreende do dispositivo supra, a obrigação (ICMS incidente na operação, cujo surgimento se dá com a ocorrência do fato gerador) considera-se vencida no dia em que termina o período de apuração do imposto, vale dizer, no último dia de cada mês (**prazo de vencimento**), devendo o contribuinte liquidar, no prazo fixado pela legislação (**prazo de pagamento**), eventual saldo devedor apurado.

Como se vê, os prazos de vencimento e de pagamento do imposto são distintos, pelo que não se confundem entre si, não obstante ambos sejam tratados pelo art. 24 da Lei Complementar nº 87. Então, à luz do disposto neste artigo, pode-se concluir que os prazos de que tratam os arts. 85 a 89 da Parte Geral do RICMS/02 são de pagamento, fixados pela legislação do próprio Estado, e não de vencimento, cuja definição não é passível de alteração pela legislação estadual, eis que estabelecido pela citada lei complementar.

Assim, entendo que, regra geral, os prazos de pagamento do imposto são aqueles do art. 85 (adotando como principal critério de fixação a atividade econômica exercida pelo contribuinte), de modo que os prazos fixados nos artigos seguintes aplicam-se excepcionalmente às hipóteses e situações ali previstas. É este o caso do art.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

89, aplicável apenas às hipóteses em que a mercadoria seja flagrada em situação irregular, no momento da ação fiscal, independentemente da atividade do contribuinte ou responsável.

Assim é que, especificamente em relação ao inciso I do art. 89, considera-se esgotado o prazo para pagamento do imposto no momento em que a mesma esteja saindo do estabelecimento, ou sendo entregue ou transportada, ou, ainda, seja encontrada em estoque, desacompanhada de documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscal.

Apenas para facilitar a análise da questão, permite-se a reprodução do mencionado dispositivo, que contém a seguinte redação:

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

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

Com efeito, se a aplicação de tal dispositivo não se restringisse às hipóteses em que a infração seja flagrada no momento de sua ocorrência, ou, dizendo de outro modo, quando a ação fiscal que a constate se dê no momento em que praticada, parece que o mesmo perderia a própria razão de ser.

Se assim não fosse, caberia perguntar a que prazo se refere o dispositivo, ou seja, qual é o prazo que se considera esgotado? Obviamente que só pode ser o prazo normal de pagamento do imposto fixado pelos artigos anteriores (e não só o do art. 85), aplicável àquelas hipóteses ali previstas, quando não constatada em flagrante a infração praticada.

Apenas para argumentar, se não houvesse tal previsão de esgotamento do prazo para pagamento do imposto, não poderia o agente fiscal exigir o pagamento do mesmo quando constatasse em flagrante a prática da infração, mas tão somente da correspondente multa pelo descumprimento da obrigação acessória correspondente. Por óbvio, não poderia também exigir a multa de revalidação, eis que ainda não configurada a inadimplência total ou parcial do contribuinte ou responsável, e muito menos a intempestividade no cumprimento da obrigação. Aliás, outra não é a razão pela qual, nos caso de constatação da infração em flagrante, também não há de se falar em incidência de juros.

Logo, por esgotamento do prazo de pagamento a que se refere o art. 89, deve-se entender a antecipação deste para o momento da constatação, em flagrante, da prática da infração, pelo que o referido dispositivo se aplica exclusivamente a esta hipótese.

Com estas considerações, e pedindo vênias aos entendimentos em contrário, concluo no sentido de que, para a determinação do termo inicial da incidência de juros,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o prazo relevante é o de vencimento da obrigação, isto é, o último dia do mês de apuração do imposto, tal como estabelece o art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, e não o de pagamento, não obstante o pressuposto para a própria incidência daqueles seja a inadimplência da obrigação, que obviamente só se configura com o seu não pagamento no prazo legal. Aliás, é o que dispõe expressamente os arts. 1º e 2º da Resolução nº 2.880/97, ao disciplinar a matéria. Confira-se:

Art. 1º - Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, **quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica**, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

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

Sala das Sessões, 15 de junho de 2011.

Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro