

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

Acórdão: 21.032/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000186399-15  
Impugnação: 40.010133456-56, 40.010133475-51 (Coob.), 40.010133476-32 (Coob.), 40.010133455-75 (Coob.)  
Impugnante: M.R. Perfumaria Ltda - EPP  
IE: 701105357.00-08  
Marcio Roberto Gilabel (Coob.)  
CPF: 057.214.768-69  
Marcos Roberto Constancio da Silva (Coob.)  
CPF: 660.989.476-00  
Paulo Acácio Cortes Almeida (Coob.)  
CPF: 518.716.376-00  
Proc. S. Passivo: Élcio Fonseca Reis/Outro(s)  
Origem: DF/Uberaba

***EMENTA***

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO – SOLIDARIEDADE – Os coobrigados são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - Constatado, mediante confronto do faturamento constante em controles extrafiscais, regularmente apreendidos, com receita declarada ao Fisco no mesmo período, que a Autuada promoveu entradas e saídas de mercadorias, sujeitas a tributação normal e à sistemática da substituição tributária, desacobertadas de documentos fiscais. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I da Parte Geral do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS/normal e ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

Trata-se de imputação fiscal sobre recolhimento a menor do ICMS normal e do ICMS/ST, no período de janeiro de 2008 a julho de 2012, em face da constatação de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, apurada por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

meio da análise de documentos extrafiscais físicos e eletrônicos regularmente apreendidos, os quais demonstraram a existência de parcela de vendas realizadas sem emissão de documento fiscal.

Exigiu-se o ICMS/Operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) e 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III, do mesmo artigo, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75.

O trabalho foi realizado por meio do confronto detalhado entre livros, documentos, arquivos eletrônicos e declarações de Apuração e Informação do ICMS – DAPIs emitidos e entregues pelo Contribuinte, além de documentos extrafiscais e dados digitais regularmente apreendidos em seu escritório gerencial em 07/08/12.

O processo encontra-se instruído com:

- Auto de Busca e Apreensão (fls. 03/05);
- Ofício ao MP/MG e respectiva resposta (fls. 06/09);
- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls.10/12);
- Protocolo de entrega de documentos (fls. 13);
- Pedido de prorrogação de prazo de entrega de arquivos eletrônicos e documentos solicitados (fls. 14/15);
- Resposta da DF/Uberaba a respeito da prorrogação de prazo de entrega de arquivos eletrônicos (fls. 16);
- Auto de Infração – AI (fls. 17/23);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 24/30);
- Consulta de todos os sócios do Sujeito Passivo (fls. 31);
- Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 32/36);
- Relatório Fiscal (fls. 37/97);
- Anexo I – CD-R com planilhas elaboradas pelo Fisco, planilhas apreendidas no escritório gerencial da Autuada, arquivos Sintegra da Autuada e da empresa Global Distribuidora de Cosméticos Ltda. e DAPIs da Autuada (fls. 98/117);
- Anexo II – Documentos da deslactação, copiagem de mídia e relação de documentos físicos (fls. 118/200);
- Anexo III – Planilhas retiradas da mídia eletrônica do Contribuinte (fls. 201/262);
- Anexo IV – Planilhas elaboradas pelo Fisco (fls. 263/310);
- Anexo V – Provas contra o Coobrigado Paulo Acácio Cortes de Almeida (fls. 311/314);
- Anexo VI – Provas contra o Coobrigado Marcio Roberto Gilabel (fls. 315/327);

- Anexo VII – Documentos físicos de Dezembro/2011 (fls. 328/695);
- Anexo VIII – Documentos físicos de Junho/2012 (fls. 696/774);
- Anexo IX – Documentos físicos de Janeiro a Junho/2012 (fls. 775/923);
- Anexo X – Documentos físicos de Julho/2012 (fls. 924/976);
- Anexo XI – DAPIs consolidadas por ano - Período de Janeiro/2008 a Julho/2012 (fls. 977/1.001);
- Avisos de Recebimento do Auto de Infração – ARs (fls. 1.002/1.005);

### **Da Impugnação**

Inconformados, Autuada e Coobrigados apresentam, tempestivamente, Impugnações nos termos a seguir.

Os Coobrigados apresentam defesa conjunta, em separado da Autuada, às fls. 1.006/1.013, com os seguintes argumentos:

- nulidade do Auto de Infração motivada por cerceamento da ampla defesa, em afronta ao art. 5º, inciso LV da CF/88, na medida em que não consta do Auto de Infração a indicação do dispositivo legal pretensamente violado pelos Impugnantes, suficiente para ensejar a “responsabilização pessoal”;
- que o Fisco deveria, obrigatoriamente, enquadrar a pretensa conduta delitiva em alguma das hipóteses de responsabilidade de terceiros previstas no Capítulo V do CTN;
- que o Auto de Infração deve ser considerado nulo por ausência de motivação da inclusão dos coobrigados no polo passivo, afirmando inclusive que no texto do Relatório Fiscal, a fala que justifica a inclusão de cada um deles seria uma “simples menção”, a qual não poderia ser considerada motivação apta a validar o ato administrativo em questão;

Transcrevem doutrina e jurisprudência para sustentarem sua defesa.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação com a exclusão dos Coobrigados do processo tributário administrativo.

A Autuada apresenta Impugnação às fls. 1.022/1.1.055 dos autos, anexando os documentos de fls.1.057/1.192. Alega, em síntese, os seguintes argumentos:

- o Fisco se baseou em provas ilícitas, uma vez que está evidenciado vício na busca e apreensão realizada em domicílio, consistente em espaço privado não aberto ao público, munido de mandado que contraria a lei penal, já que ausentes a fundamentação na decisão judicial, a especificidade e a delimitação do objeto diligenciado;
- a decisão judicial, além de remeter sua fundamentação ao conteúdo da petição elaborada pelo Ministério Público, não traz o motivo e fins da diligência, não individualiza as empresas que deveriam ser objeto da busca e apreensão, cujo direito constitucional de inviolabilidade não pode ser afastado somente pela existência do quadro societário comum em algumas delas, tornando ilícita a apreensão realizada;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a decisão judicial não concede poderes ao Fisco para auditoria dos documentos apreendidos, o que torna imperiosa a desconstituição do Auto de Infração, em face de evidente abuso na concretização da busca;

- o lançamento se lastreia em arbitramento fiscal baseado em simples indícios de omissão de faturamento, sendo que o arbitramento só pode ocorrer, conforme previsão do art. 148 do CTN, quando as declarações do Sujeito Passivo não mereçam fé e tenha sido desclassificada a correspondente escrituração apresentada. Aduz que não há subfaturamento em suas operações;

- para que um arbitramento seja válido é necessário que o Fiscal autuante apresente a motivação e/ou a fundamentação do ato de forma a validar o procedimento realizado;

- as planilhas eletrônicas apreendidas, nas quais o Fisco presumiu a omissão de receitas tributáveis, exigindo o tributo e pesadas multas, nada mais são que metas de faturamento no período, não traduzindo de forma alguma o real faturamento da empresa;

- a contabilidade da Impugnante sequer foi desclassificada pelo Fisco, o que importa em nulidade do ato administrativo consubstanciado no Auto de Infração;

- o instituto da presunção ou da prova indireta não pode ser usado de modo abusivo, cabendo observância dos princípios da capacidade contributiva, da legalidade, da igualdade, do não confisco, da tipicidade cerrada, dentre outros, mesmo porque o ato do lançamento é plenamente vinculado, sob pena de nulidade;

- bastaria uma simples conciliação bancária com os supostos faturamentos extrafiscais para se chegar a uma conclusão correta a respeito da base de cálculo do ICMS;

- o Fisco não realizou contagem física das mercadorias que levasse em conta o estoque inicial, as vendas realizadas no período pela empresa e o estoque final, de forma a se verificar realmente a ocorrência ou não de entradas e saídas desacobertadas de notas fiscais. Considerou única e exclusivamente as frágeis planilhas encontradas em computadores de terceiros, sem qualquer valor e vínculo com a Autuada, numa presunção absurda;

- a contagem física das mercadorias existentes no estoque da empresa fiscalizada é imprescindível, sob pena de invalidar todo o trabalho fiscal, constituindo meio hábil para, juntamente com a contabilidade, demonstrar a existência ou não de entradas e saídas desacobertadas e subfaturamento;

- conforme disposto nos arts. 230 c/c 227 do Código Civil vigente, não se admite o uso da presunção simples como prova da existência de negócio jurídico, cujo montante seja superior ao décuplo do salário mínimo vigente, consoante procedimento fiscal, o que mostra a imprestabilidade do lançamento tributário;

- invoca o art. 112 do CTN para que, segundo seu entendimento de que restam dúvidas em relação à exatidão do lançamento, o julgamento seja pró-contribuinte.

- não pode ser responsabilizada pelo pagamento do ICMS/ST devido pela indústria e/ou atacadista, substitutos tributários, porque a Lei Complementar nº 87/96, que traça as normas gerais em matéria de ICMS, na medida em que estabelece a assunção da condição de substituto tributário ao terceiro a quem a lei ordinária atribua a responsabilidade pelo correspondente pagamento, exclui o substituído da relação jurídico tributária;

- deve o Auto de Infração ser cancelado já que o § 18 do art. 22 da Lei Estadual nº 6.763/75 extrapola os limites estabelecidos no art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, e os arts. 24 § 1º, 146, inciso III e 155, § 2º, inciso II, alínea 'b', da CF/88, sendo clara a sua ilegalidade e inconstitucionalidade;

- não há em nenhuma parte do Relatório Fiscal, nem nos documentos anexados, qualquer indício ou comprovação de que não houve o pagamento do ICMS/ST relativo às supostas mercadorias adquiridas sem documentos fiscais e não escrituradas, cujo ônus de comprovação é do Fisco;

- as multas aplicadas, que juntas suplantam o valor do próprio imposto, têm natureza nitidamente confiscatória, gravando sobremaneira o patrimônio da Autuada, devendo ser anuladas em face dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade, não confisco e moralidade.

Transcreve extensa doutrina e jurisprudência, frisa exaustiva e negativamente sobre o procedimento que acusa como arbitramento fiscal.

Ao final, requerer a procedência da impugnação em face das nulidades apontadas ou, no mérito, o cancelamento do Auto de Infração ou a aplicação do permissivo legal para reduzir ou cancelar as multas aplicadas, em razão de sua primariedade.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em bem elaborada manifestação fiscal de fls. 1.198/1.242, que foi, em parte, adotada para decisão da Câmara, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento, com a manutenção dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.247/1.273, opina, em preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

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.

### **Das Preliminares**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada clama pela nulidade do feito afirmando que os documentos probatórios apreendidos em 07/08/12 seriam ilícitos, posto que buscados mediante mandado judicial genérico, que não observa os requisitos dos arts. 240 e 243 do Código de Processo Penal e baseado em decisão judicial carente de fundamentação.

Não obstante tratar-se de argumentação estritamente judicial, portanto alheia à esfera administrativa, faz-se alguns comentários a respeito dos argumentos apresentados.

Quanto à questão da inviolabilidade domiciliar constitucionalmente prevista, que é, ao mesmo tempo, direito e garantia fundamental, por regra do inciso XI, do art. 5º, da CF/88, *“a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial.”*

Como visto, o dispositivo apresenta uma ressalva expressa à inviolabilidade: a entrada no domicílio ocorrida durante o dia, quando devidamente amparada por determinação judicial.

O procedimento de busca e apreensão questionado pela Impugnante foi empreendido de acordo com autorização judicial, da qual consta cópia às fls. 08/09, razão pela qual não há que se falar em ilegalidade ou nulidade, restando legítimos os documentos probatórios constantes dos autos.

No que se refere ao questionamento da Impugnante de que o Fisco não estaria autorizado a auditar os dados e documentos apreendidos, é oportuno frisar que já na própria decisão judicial consta expressamente tal autorização (fls. 09), que, além da própria busca e apreensão, alcança também a realização de posterior análise e auditoria pelo Fisco Estadual, ao qual restou impositiva a condição de depositário de todos os documentos apreendidos.

Portanto, o excesso de zelo do Fisco ao requerer autorização de uso compartilhado dos documentos e arquivos apreendidos, conforme o ofício de fls. 06 e a resposta do Ministério Público por meio do ofício de fls. 07, não configura qualquer nulidade. Muito pelo contrário, o pedido do Fisco demonstra o esforço no sentido de garantir a licitude do procedimento que resultou no presente Auto de Infração.

A Auditoria Fiscal de documentos do contribuinte e o consequente lançamento do crédito tributário são atividades precípuas do Fisco, que não dependem de mandado ou qualquer outro documento autorizador em face de sua previsão expressa em lei. A atividade de lançar o crédito tributário é vinculada e obrigatória, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(Destacou-se)

Destarte, é muito claro o mandamento contido no art. 195, do CTN, ao dispor que *“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”*.

Mais autorizativa ainda, posto que devidamente outorgada pelo art. 194 desse mesmo CTN, é a Lei nº 6.763/75 no seu § 1º, do art. 42, ao estabelecer que *“mediante recibo poderão ser apreendidos, quando constituam provas de infração à legislação tributária, os documentos e objetos de que tratam os incisos I, II e III do art. 50”*.

Desse modo, mostra-se descabida a alegação da Impugnante de existência de provas ilícitas por vícios no procedimento de busca, na sentença e/ou no próprio mandado judicial, não havendo que se falar em ocorrência de nulidade do feito.

No que tange às genéricas alegações de cerceamento de defesa que se apresentam em diversos pontos da Impugnação, sintetizando os argumentos, o art. 142 do CTN lista os requisitos essenciais ao ato de lançamento, identificando-o como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. A ausência de qualquer destes requisitos poderia gerar invalidade do lançamento em face de cerceamento de defesa.

No entanto, se a Autuada regularmente intimada comparece aos autos e rebate as acusações de forma ampla e irrestrita por meio de Impugnação, como se deu no presente feito, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa.

A Peça Impugnatória não consegue comprovar quaisquer vícios que ensejem a invalidade do trabalho fiscal. Ademais, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, traz norma específica a respeito das possíveis incorreções constantes dos PTAs:

Art. 92 - As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Deste modo, não restou configurado nos autos qualquer cerceamento ao direito de defesa da Impugnante, que o exerceu plenamente, de acordo com os ditames constitucionais e nos termos da legislação tributária mineira.

### **Do Mérito**

### **Da Impugnação dos Coobrigados**

A Defesa questiona inicialmente uma suposta falta de menção do dispositivo legal (capitulação legal) infringido pelos Coobrigados que ensejasse a sua “*responsabilização pessoal*”, afirmando que a conduta a eles atribuída deveria ser enquadrada numa das hipóteses de responsabilidade de terceiros, previstas no capítulo V do CTN, sem especificar a qual dos diversos “capítulos V” do CTN estava a se referir. Tal falta teria ensejado cerceamento de defesa e afronta ao princípio constitucional da ampla defesa.

Numa atenta leitura do Auto de Infração verifica-se às fls. 39/41 dos autos que o Fisco descreve no item “6” do Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, a capitulação legal e em seu item “6.1” (fls. 39/40) a base legal, donde constam mencionados os dispositivos da Lei Estadual nº 6.763/75 que sustentam a responsabilização, a saber: art. 21, inciso XII e art. 21, § 2º, inciso II.

A seguir são transcritos os citados dispositivos da 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.

(...)

§ 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. (Destacou-se)

Verifica-se pelo exposto que os dispositivos legais que culminaram na responsabilização dos Coobrigados foram devidamente citados no presente Auto de Infração, não restando caracterizada qualquer afronta ao direito de ampla defesa da Impugnante.

Quanto à alegação de que o Auto de Infração deve ser considerado nulo por ausência de motivação da inclusão dos Coobrigados no polo passivo, é cediço que a infração - saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal - ocorreu em virtude de inobservância ao art. 39, § 1º da Lei Estadual nº 6.763/75 e art. 96, inciso X do RICMS/02, seja por ação ou omissão de pessoa responsável que concorreu para sua prática.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A responsabilidade independe da intenção do agente ou responsável e é atribuída aos Coobrigados por força da já citada Lei Estadual nº 6.763/75, em seu art. 21, inciso XII e art. 21, § 2º, inciso II.

A Lei Estadual nº 6.763/75 estabelece:

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.

§ 1º - A movimentação de bens ou mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação serão obrigatoriamente **acobertadas por documento fiscal, na forma definida em regulamento.**

(Destacou-se)

No mesmo sentido o RICMS/02 esclarece:

**Art. 96.** São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

X - **emitir e entregar ao destinatário da mercadoria** ou do serviço que prestar, e exigir do remetente ou do prestador, **o documento fiscal** correspondente à operação ou à prestação realizada;

(Destacou-se)

Indo além, a Lei Federal nº 8.137/90 em seu art. 1º, inciso V, diz que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante conduta de negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativo à venda de mercadoria efetivamente realizada.

Admitida a infração por dar saída em mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, com conseqüente supressão ilegal de tributo devido, o art. 137, inciso I do CTN impõe responsabilidade ao agente, visto que tal infração é conceituada como crime no art. 1º, inciso V da supracitada Lei Federal nº 8.137/90.

Observe-se o art. 137, inciso I do CTN:

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;

(Destacou-se)

Os agentes envolvidos, seja por ação ou omissão, são também Sujeitos Passivos do Auto de Infração, tendo em vista que a lei a eles atribui tal responsabilidade em face dos motivos que passam a ser relatados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O primeiro Coobrigado, Marcos Roberto Constâncio da Silva, consta do polo passivo em razão de ser sócio gerente da empresa, informação essa extraída do próprio cadastro do Contribuinte no SICAF (fls. 31) e confirmada pela segunda alteração contratual da empresa, onde a cláusula oitava (fls. 1.063) afirma expressamente a administração da sociedade pela Sr. Marcos Roberto.

Reforçando a condição de Coobrigado, verifica-se que o sócio gerente Marcos Roberto praticou atos que demonstram sua efetiva condição de administrador, assinando documentos de comparecimento ao processo: AIAF (fls. 10), Intimações (fls. 11 e 12), Requerimento expedido (fls. 15), Recebimento de Ofício da SEF/MG (fls. 15), Procuração *Ad Judicia* (fls. 159) e Impugnação do presente Auto em nome da empresa (fls. 1.022 e 1.055).

O segundo Coobrigado, Paulo Acácio Cortes Almeida, consta do polo passivo em decorrência de “Instrumento Público de Procuração” por meio do qual o sócio gerente Marcos Roberto Constâncio da Silva o nomeia e constitui real administrador e gerente da Autuada, procuração essa anexa aos Autos (fls. 313/314), outorgando a ele poderes especiais, amplos e irrestritos, para administrar os negócios do Contribuinte.

Aqui também apenas o fato de ser administrador da empresa Autuada seria o bastante para a responsabilização do Coobrigado, pois conforme disposição expressa do art. 21, § 2º, inciso II da Lei Estadual nº 6.763/75 é atribuída responsabilidade ao “*administrador*”, sendo solidário pela obrigação tributária resultante de ato praticado com infração a lei.

Para reforçar a condição de Coobrigado do Sr. Paulo, verifica-se nos autos sua efetiva participação como administrador em face dos documentos por ele assinados. O controle de pagamento de salários de fls. 564 apresenta uma rubrica identificada como sendo do Sr. Paulo. Comparando-se, percebe-se que tal rubrica se repete em vários documentos do Anexo VII (“Documentos Físicos de Dezembro/2011 – fls. 328/695), tais como o recibo “*retirada dinheiro – Paulo Acácio*”, no valor de R\$ 8.450,00 (oito mil quatrocentos e cinquenta reais), emitido em 23/12/11 (fls. 464) e o recibo “*depósito*”, no valor de R\$ 3.160,00 (três mil cento e sessenta reais), emitido em 31/12/11 (fls. 510). Tais documentos demonstram sua ativa participação nas atividades cotidianas da empresa. Para melhor visualização, abaixo a imagem da rubrica constante da fls. 564 do processo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FOLHA DE PGTO MIR PERFUMARIA LTDA									
FUNCIONÁRIO	BRUTO	DIF.SALARIAL	AJ.CUSTO	SAL.FAMILIA	CARTELAS	DESCARGA	ASSIST.JEC.	FEEMB.CH/BOL.	CRISTAL.C.
402 ILZA DAS GRACAS B. TAVARES	R\$ 1.936,33	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 870,40	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
403 TÂNIA MARIA DA SILVA	R\$ 1.305,36	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 718,50	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
404 RAYANE QUINTINO VILAS BOAS	R\$ 845,32	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 322,90	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
406 ANDERLI OFELIA GARCIA	R\$ 775,85	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 335,20	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
407 LUCIMEIRE AP. SANTANA	R\$ 1.823,45	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 962,30	R\$ -	R\$ -	R\$ 2,51	R\$ -
408 MARISE HELENA OLIVEIRA	R\$ 1.327,89	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 727,50	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
409 ARACELY COSTA DO NASCIMENTO	R\$ 655,00	R\$ -	R\$ -	R\$ 41,48	R\$ 195,80	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
411 ADRIANA DOS SANTOS SOUZA	R\$ 1.671,39	R\$ -	R\$ -	R\$ 41,48	R\$ 394,10	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
412 MARIA LUCIA F. OLIVEIRA	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 2,08	R\$ -
415 JANICE APARECIDA FERNANDES	R\$ 1.368,92	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 9,27	R\$ -
418 VANESSA CRISTINA RODRIGUES SANTOS	R\$ 847,99	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.570,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
420 ADRIANA ABADIA DA CRUZ CARDOSO	R\$ 1.406,75	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 320,50	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
ELIANE DA SILVA ALBUQUERQUE	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 20,74	R\$ 355,40	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
ADRIANA ISAUZA BARBOSA	R\$ 900,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
ADRIANA DOS SANTOS SILVA	R\$ 850,00	R\$ -	R\$ -	R\$ 41,48	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
BRUNA KASSIA MENDES BORGES	R\$ 587,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
CRISTIANE MARIA SILVA	R\$ 624,67	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
DIEGO RESENDE MELO	R\$ 85,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
GABRIELA CRISTINA INACIO	R\$ 655,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
JOSIMAR DE LIMA MARIA	R\$ 703,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
JULIANA DE SOUZA MONTEIRO	R\$ 850,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
LUCIDELMA ALVES PINTO	R\$ 900,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
LUIS FERNANDO FERREIRA DA SILVA	R\$ 900,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
MARIA ANGELICA RODRIGUES C. OLIVEIRA	R\$ 850,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
MARCELA FERREIRA LOPES	R\$ 850,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
RAPHAELA FERNANDA SANTOS	R\$ 587,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
RENATA DA SILVA FERREIRA	R\$ 566,67	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
TASHIMA MOREIRA RODRIGUES	R\$ 850,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
SUB TOTAL	R\$ 25.464,59	R\$ -	R\$ -	R\$ 186,56	R\$ 6.772,60	R\$ -	R\$ -	R\$ 13,86	R\$ -
ARREDONDAMENTO									
TOTAL									

*Teciana Lea*  
Teciana Lea

*Andreza Abrac*  
Andreza Abrac

*Paulo Gaciao*  
Paulo Gaciao

Por fim, o terceiro Coobrigado, Márcio Roberto Gilabel, consta do polo passivo em razão da existência de contrato de locação do imóvel alvo da operação “BY PASS II” que o indicou como responsável pelos documentos e equipamentos apreendidos (fls. 316/323), em face de declaração de propriedade dos equipamentos de informática (fls. 324) e ainda, pelas anotações em sua agenda particular que identificam o pleno controle do faturamento real de todas as empresas objeto da operação (fls. 325/327).

Apesar de formalmente não exercer nenhum cargo de gerência na empresa autuada, o Coobrigado em questão, pelos citados motivos, demonstrou sua efetiva participação no controle do faturamento real das empresas envolvidas, concorrendo para o não recolhimento do tributo devido por parte de todas elas, inclusive da presente Autuada.

Desse modo, acabou como parte integrante do polo passivo por força do disposto no art. 21, inciso XII c/c § 2º, inciso II da Lei Estadual nº 6.763/75.

Ademais, o Coobrigado Márcio Roberto Gilabel assina o “Auto de Cópia e Autenticação de Documentos Digitais” lavrado no local da apreensão (fls. 119/124); o “Auto de Deslacrção”, o “Auto de Cópia e Autenticação de Documentos Digitais” e o “Recibo de Equipamentos de Informática” (fls. 128/145); além de uma Procuração *Ad Judicia* (fls. 146), demonstrando seu efetivo interesse e participação.

Acrescente-se a informação levantada pela SEF/MG à época da busca e apreensão no escritório gerencial do grupo, de que as instalações da CEMIG relativas às salas 206 e 208 estavam ativas e em nome do referido Coobrigado, assim como dois telefones registrados também em seu nome no endereço da sala 206 (fls. 1.162) e,

ainda, o fato de ser sócio ou ex-sócio de várias empresas envolvidas na ação fiscal resultante da operação “BY PASS” (fls. 1.109 e 1.160).

Importante frisar também que no relatório do Ministério Público do Estado de Minas Gerais, do qual constam as razões para pedir a concessão de medida cautelar liminar em requerimento de busca e apreensão, os Coobrigados Márcio Roberto Gilabel e Paulo Acácio Cortes Almeida são apontados como principais responsáveis e beneficiários da fraude (fls. 1.177): “*Segundo o apurado, toda a fraude tem como principais responsáveis e, por conseguinte, beneficiários, Márcio Roberto Gilabel (CPF 057.214.768-69), que é sócio das empresas GC, TUBAL e FLORIANO, e ex-sócio das empresas EURO e MR (fls. 43 e 64/67); Paulo Acácio Cortes Almeida (CPF 518.716.376-00), sócio da empresa fornecedora...*”.

Deste modo, a participação efetiva dos Coobrigados no esquema montado para suprimir tributo de forma ilegal está largamente comprovada nos autos, não merecendo qualquer reparo a ação do Fisco de inserir-lhes como responsáveis no polo passivo da Autuação.

#### **Da Impugnação da Autuada**

Passando agora à impugnação da Autuada, afirma ela que o lançamento lastreia-se exclusivamente em arbitramento fiscal alicerçado em meros indícios de omissão de faturamento, sendo que o arbitramento só poderia ser utilizado nos termos do art. 148 do CTN. Aduz ainda que, para que um arbitramento seja válido é necessário que o Fiscal autuante apresente a motivação e/ou a fundamentação do ato de arbitrar e que não haveria subfaturamento em suas operações.

Cabe esclarecer que o lançamento em questão não foi baseado em simples indícios de omissão de faturamento como infere a Autuada, pois resta exaustivamente demonstrado pelo Relatório Fiscal (fls. 37/97) e pelas provas anexadas, que a Autuada efetuou vendas sem a emissão de documentos fiscais hábeis para acobertar as operações.

Reportando ao Auto de Infração que formalizou o crédito tributário (fls. 17/23), especificamente no campo destinado ao “RELATÓRIO” (fls. 22), nota-se que a irregularidade constatada e ali expressa foi: “Saídas de Mercadorias sem a emissão de documento fiscal”. Portanto, diferentemente do sustentado pela Autuada, o objeto da ação fiscal é saída desacobertada e não subfaturamento.

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(Destacou-se)

O RICMS/02 por sua vez preconiza no art. 53, inciso III que:

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

Quanto às afirmações de que o arbitramento não foi motivado, ao restar comprovado que a Autuada efetuou vendas sem a emissão de documentos fiscais hábeis para acobertar as operações, tem-se que foram infringidos preceitos da legislação tributária aplicável no Estado de Minas Gerais e que autorizada e motivada está a utilização do arbitramento, nos termos da legislação mineira.

A Lei Estadual nº 6.763/75 assim estabelece:

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.

§ 1º - A movimentação de bens ou mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação serão obrigatoriamente acobertadas por documento fiscal, na forma definida em regulamento.

No mesmo sentido o Decreto Estadual nº 43.080/02 dispõe:

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

X - emitir e entregar ao destinatário da mercadoria ou do serviço que prestar, e exigir do remetente ou do prestador, o documento fiscal correspondente à operação ou à prestação realizada;

A presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, já tendo sido inclusive acolhida anteriormente neste órgão julgador administrativo, no âmbito dos Acórdãos nºs 19.846/10/3ª e 20.036/11/3ª.

Mostra-se, pois, plenamente admissível na seara tributária o uso da prova indireta, consistente em indício e presunção, especialmente quando ocorrente saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal com consequente ausência de recolhimento de ICMS.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada não consegue refutar o conjunto probatório trazido pelo Fisco de forma convincente, resumindo sua defesa a argumentos genéricos, afirmando que as provas são “poucas”, que se trata de “ínfimos” casos “específicos”, que se referem a “poucos” meses e que tais provas demonstram que a verdade é diversa daquela produzida unilateralmente pelo Fisco, sempre sem se aprofundar no mérito das discussões.

O Fisco, ao longo do supracitado item 7.3 do Relatório Fiscal, apresenta as provas de forma clara, objetiva e suficiente, detalhando o “*Modus operandi*” e os controles internos utilizados hodiernamente pela Impugnante, tanto aqueles relativos às operações acobertadas quanto às operações desacobertadas de documentos fiscais.

Ressalte-se ainda que, a prevalecer a tese da Impugnante de que as planilhas apreendidas seriam meras metas de faturamento, emergiria então uma situação um tanto quanto anacrônica, pois teria que ser aceito que tais metas foram cumpridas com 100% de precisão, sem faltar nem sobrar nenhum real. Quando se trabalha com números na casa dos milhões de reais, afirmar que as metas foram atingidas com tamanha precisão é subestimar os ditames da razoabilidade ou mesmo a inteligência do interlocutor.

Diante do exposto acima e das provas constantes do trabalho fiscal, questão indubitável que as planilhas integrantes da pasta de trabalho “FECHAMENTO VENDAS-GERAL 2012.xls” (CD-R de fls. 117), que serviram de parâmetro para o cálculo das exigências fiscais neste Auto de Infração, representam as vendas reais do contribuinte em todo o período ao qual se referem e não meras metas de faturamento.

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

Por este motivo, o Fisco elaborou as planilhas de fls. 274/293 a partir das informações constantes nas DAPIs e nos arquivos Sintegra entregues pela Autuada, de modo a determinar, com base nas entradas e saídas regularmente escrituradas, o percentual de operações sujeitas ou não à substituição tributária. Tal procedimento foi repetido para todos os exercícios envolvidos no trabalho fiscal.

A título de exemplo, no exercício de 2010, os percentuais obtidos relativos às saídas de mercadorias com documento fiscal foram de 3,36% (três inteiros e trinta e seis décimos por cento) sujeitas à tributação normal e 96,62% (noventa e seis inteiros e sessenta e dois décimos por cento) sujeitas à substituição tributária (fls. 282).

Quanto às entradas de mercadorias com documento fiscal neste mesmo exercício, os percentuais encontrados foram de 2,14% (dois inteiros e catorze décimos por cento) de entradas sujeitas à tributação normal e 97,84% (noventa e sete inteiros e oitenta e quatro décimos por cento) de entradas sujeitas à substituição tributária (fls. 284).

Em relação à margem de agregação média, no exercício de 2010, a Autuada promoveu saídas de mercadorias no valor de R\$ 2.942.093,88 (dois milhões novecentos e quarenta e dois mil, noventa e três reais e oitenta e oito centavos), conforme

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentado em sua DAPI, a um custo extraído de dados contidos em seu arquivo Sintegra de R\$ 1.413.240,86 (um milhão quatrocentos e treze mil duzentos e quarenta reais e oitenta e seis centavos), com lucro bruto de R\$ 1.528.853,02 (um milhão quinhentos e vinte oito mil oitocentos e cinquenta e três reais e dois centavos), e agregado médio de 108,18 % (cento e oito inteiros e dezoito décimos por cento).

As informações encontram-se detalhadas na planilha de fls. 284.

Por sua vez, foram apuradas saídas desacobertadas no exercício de 2010 no montante de R\$ 895.806,19 (oitocentos e noventa e cinco mil oitocentos e seis reais e dezenove centavos), representando mais da metade do valor do lucro bruto. O quadro a seguir sintetiza estas informações:

1) Saída Com NF	2) Saída Sem NF	3) Faturamento Real (1+2)	4) Custo das Mercadorias Vendidas	5) Lucro Bruto (1-4)	6) Agregado Declarado (1/4)	7) Agregado Ajustado (3/4)
2.942.093,88	895.806,19	3.837.900,07	1.413.240,86	1.528.853,02	108,18%	139,73%

Para suportar o faturamento real apurado (faturamento + saídas desacobertadas), de R\$ 3.837.900,07 (três milhões oitocentos e trinta e sete mil novecentos reais e sete centavos), os produtos com entradas acobertadas por notas fiscais regularmente escrituradas, ao custo de R\$ 1.413.240,86 (um milhão quatrocentos e treze mil duzentos e quarenta reais e oitenta e seis centavos), teriam que ser comercializados com agregado de 139,73% (cento e trinta e nove inteiros e setenta e três décimos por cento), o que não condiz com o agregado declarado pela empresa em sua escrituração fiscal de 108,18% (cento e oito inteiros e dezoito décimos por cento), nem com o fixado pela Secretaria de Estado de Fazenda para retenção da substituição tributária de materiais de limpeza e higiene pessoal (média de 36,63% - trinta e seis inteiros e sessenta e três décimos por cento).

O agregado fixado para retenção da substituição tributária pelo Estado de Minas Gerais, amparado em pesquisa de campo e discutido com os representantes das empresas, alcança toda a cadeia produtiva, considerando as margens de lucratividade praticadas no ciclo econômico.

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

Esta análise justifica as omissões quanto às saídas de mercadorias do estabelecimento, uma vez que em mais de 95% (noventa e cinco por cento) delas não haveria destaque do imposto, já retido na entrada ou em operações anteriores por substituição tributária, caso todas as aquisições estivessem regularmente acobertadas.

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

Para chegar ao valor das entradas desacobertadas, o Fisco se valeu de contabilidade reversa: partiu do valor das saídas desacobertadas (conforme documentos extrafiscais), retirou o percentual de agregação média da Autuada em suas operações e chegou ao valor das entradas desacobertadas.

No que tange ao cálculo do ICMS e multas devidos nas operações realizadas sem documento fiscal, envolvendo **mercadorias sujeitas à ST**, o Fisco partiu do valor das saídas desacobertadas para, de forma reversa, chegar ao valor das entradas desacobertadas.

Para uma melhor compreensão da sistemática utilizada pelo Fisco, observe-se a memória de cálculo e o montante de ICMS e multas exigidos em relação ao exercício de 2010:

**Quadro 1**

<u>PERÍODO</u>	<u>Exercício/2010</u>
a) Fechamento Vendas (planilhas apreendidas – fls. 117 e fls. 284)	3.837.900,07
b) Fechamento Fiscal (conforme DAPIs – fls. 986/989 e fls. 284)	2.942.093,88
c) Total de SAÍDAS DESACOBERTADAS (= “a” – “b”)	895.806,19
d) Saídas desacobertadas de mercadorias sujeitas à ST – 96,62% do total de saídas desacobertadas (= “c” x 0,9662)	865.527,88
e) Valor total das Entradas acobertadas no exercício conforme DAPIs (fls. 284)	1.403.454,20
f) Valor total das ENTRADAS de mercadorias acobertadas e desacobertadas no período – Fechamento de Vendas menos a margem de agregação (= “a” / 2,0818)	1.843.543,14
g) Valor das ENTRADAS de mercadorias sujeitas a ST desacobertadas de documento fiscal – Entradas totais menos Entradas acobertadas, multiplicado pelo percentual de entradas sujeitas à ST (= “f” – “e”) x 0,9784 (fls. 284)	430.582,97
h) Base de cálculo do ICMS/ST após a inclusão da MVA média utilizada pelo contribuinte nas entradas escrituradas (fls. 285) (= “g” x 1,4032)	604.193,97
<b>i) ICMS/ST – alíquota média das entradas escrituradas de 22,46% (= “g” x 0,2246)</b>	<b>135.701,90</b>
<b>j) Multa de Revalidação de 100% do valor do ICMS/ST – art. 56, II, § 2º (= “i” x 100%)</b>	<b>135.701,90</b>

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

<b>k) Multa Isolada de 40% do valor das SAÍDAS desacobertadas de mercadorias sujeitas à ST – art. 55, II (= “d” x 0,4)</b>	<b>346.211,10</b>
--	-------------------

Quanto às saídas desacobertadas de mercadorias **não sujeitas à substituição tributária**, o Fisco tratou de apurar a alíquota média das saídas acobertadas por documento fiscal. O cálculo realizado encontra-se demonstrado, e considerou os dados informados pelo Contribuinte nas DAPIs e no arquivo Sintegra. Desta forma, chegou-se a uma alíquota média 18% (dezoito por cento) para o exercício de 2010, a qual foi aplicada nas saídas desacobertadas de mercadorias não sujeitas à ST. Observe-se a memória de cálculo e o montante de ICMS e multas exigidos:

**Quadro 2**

<u>PERÍODO</u>	<u>Exercício/2010</u>
a) Fechamento Vendas (planilhas apreendidas – fls. 117 e fls. 284)	3.837.900,07
b) Fechamento Fiscal (conforme DAPIs – fls. 986/989 e fls. 284)	2.942.093,88
c) Total de SAÍDAS DESACOBERTADAS (= “a” – “b”)	895.806,19
d) Saída desacobertada de mercadorias NÃO sujeitas à ST – 3,36% do total de saídas desacobertadas (fls. 282) (= “c” x 0,0336)	30.099,04
<b>e) ICMS normal – alíquota média extraída das entradas regularmente escrituradas – 3,36% (fls. 283) (= “d” x 0,18)</b>	<b>5.417,79</b>
<b>f) Multa de Revalidação de 50% do valor do ICMS normal – art. 56, II (= “e” x 0,5)</b>	<b>2.708,86</b>
<b>g) Multa Isolada de 40% do valor das SAÍDAS desacobertadas – art. 55, II (= “d” x 0,4)</b>	<b>12.039,59</b>

Qualquer pequena divergência de valores nos quadros apresentados acima está relacionada com o método de arredondamento utilizado, não prejudicando a clareza dos resultados.

No que tange à alegação de que o Fisco não desconsiderou a escrituração do Contribuinte, oportuno transcrever o art. 205, “caput” e parágrafo único da Lei nº 6.763/75, cuja vigência data de 01/01/12, por alteração trazida pela Lei nº 19.978/11 e que é aplicável ao caso conforme regra do § 1º do art. 144 do CTN:

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de **dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.**

(Destacou-se)

Segundo a norma transcrita, a desconsideração de atos ou negócios jurídicos somente se aplica em relação a negócios jurídicos válidos, mas praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária. Os negócios jurídicos praticados com dolo, fraude ou simulação, em face de sua invalidade, não demandam atuação do Fisco para sua desconsideração, bastando a adoção de um procedimento distinto, que é o lançamento de ofício. Despiciendo desconsiderar aquilo que já é inválido.

Por força do princípio da indisponibilidade do interesse público, são imperativas a vinculação e a obrigatoriedade da atividade administrativa do lançamento, consoante o art. 142 do CTN, sob pena de responsabilidade funcional.

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

Quanto à afirmação da Impugnante de que bastaria uma conciliação bancária com os supostos faturamentos extrafiscais para se chegar a uma conclusão correta a respeito da base de cálculo do ICMS, tal procedimento mostra-se completamente inócuo. O Fisco está diante de operações organizadas e gerenciadas para suprimir tributo devido, ocultando de forma deliberada as entradas e saídas não acobertadas por documento fiscal. Desta forma, a contabilidade e as contas bancárias em nome da empresa contemplam somente as operações lastreadas em documentos fiscais.

Além disso, o grupo econômico que era comandado pelos Coobrigados do presente feito contempla várias empresas, todas elas listadas nas planilhas de fls. 117 dos autos, apreendidas no escritório gerencial do grupo. Dentre elas está a de nome Floriano Cosméticos Ltda., situada em Uberlândia/MG, a qual foi Sujeito Passivo no PTA 01.000185262-23, que tramita neste CC/MG atualmente, no âmbito do qual se comprovou a existência de diversas contas bancárias não escrituradas e não declaradas, nas quais se realizava a movimentação financeira relativa à parcela das vendas efetivadas sem emissão de documento fiscal.

Sabendo-se, pois da existência de um bem organizado controle paralelo de receitas não declaradas ao Fisco, não há qualquer sentido em se proceder a uma conciliação bancária com contas que, sabidamente, não contém os recursos irregulares aqui discutidos. Assim, refuta-se o argumento da Impugnante.

No que se refere à alegação de que seria imprescindível o Fisco realizar a contagem física das mercadorias existentes no estoque da empresa, o art. 194 da Parte Geral do RICMS/02, traz, em rol exemplificativo, uma lista de vários procedimentos considerados tecnicamente idôneos para a apuração da exatidão das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

IV - levantamento quantitativo de mercadorias e valores (quantivalor);

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;

VI - aplicação de índices técnicos de produtividade no processo de industrialização ou relacionados com a prestação de serviço;

VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis;

VIII - auditoria fiscal de processo produtivo industrial;

IX - análise da pertinência do itinerário, distância e tempo extraídos da leitura de registrador instantâneo e inalterável de velocidade e tempo (tacógrafo), com a operação ou prestação de serviço constante do respectivo documento fiscal.

(...)

Não há no dispositivo qualquer obrigatoriedade para adoção de ordem de preferência e, se houvesse, realizar-se-ia primeiramente o emprego da análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários do Fiscalizado, o que de fato se fez. Compete ao Fisco, consoante a conveniência administrativa e o interesse público, a utilização desta ou daquela técnica, escolha esta que de forma alguma gerará qualquer falha ou invalidade no trabalho fiscal.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

(destacou-se)

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

O art. 148 do CTN autoriza o uso de arbitramento sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo Sujeito Passivo, o que afasta a existência do requisito da “ausência de disposição expressa”, previsto no “*caput*” do art. 108, acima transcrito.

À vista da existência de norma específica no próprio CTN e considerando-se o principio da especialidade como mecanismo de solução dos conflitos aparentes de normas, fica inteiramente afastada a aplicação dos mencionados dispositivos do Código Civil ao caso presente.

A Autuada assevera não existir, em nenhuma parte do Relatório Fiscal e nem nos documentos anexados aos autos, qualquer indício ou comprovação de que não houve o pagamento do ICMS/ST relativo às supostas mercadorias adquiridas sem documentos fiscais e não escrituradas.

O que delineia que não houve o pagamento é justamente a ausência da correspondente comprovação quando da defesa do Contribuinte. Caso tais pagamentos existissem, bastaria apresentá-los no momento da impugnação. Não há, seguramente, como se identificar um pagamento de ICMS/ST referente a mercadorias cujas operações se deram sem documentos fiscais, sem qualquer registro, à revelia do Fisco. A Impugnante não apresentou qualquer documento que comprovasse o recolhimento de tal tributo e nem de qualquer outro que não aquele referente à parcela das saídas de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias que se davam com emissão regular de documentos fiscais, o que afasta a validade de suas alegações a respeito da falta de prova do não recolhimento do ICMS/ST.

A Impugnante se embasa na Lei Complementar nº 87/96 para militar pela exclusão da sua responsabilidade em relação ao ICMS/ST, à vista da atribuição da condição de substituto tributário ao alienante industrial e/ou atacadista. Em razão disso, afirma que o § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 extrapolou os limites de competência instituídos pelo legislador constituinte, ao atribuir a responsabilidade subsidiária ao destinatário varejista nas hipóteses de não pagamento do ICMS/ST pelo remetente, evidenciando ilegalidade e inconstitucionalidade.

Importante ressaltar que o art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, citado pela Defesa, abrange situações hipotéticas em condições de normalidade, nas quais os documentos são regularmente emitidos, as operações são documentadas e as exigências da legislação tributária são atendidas pelos envolvidos.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Todavia, o art. 5º desta mesma lei complementar outorga à lei ordinária a competência para atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo, situação que aflora no presente caso. Observe-se a norma legal:

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

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

Art. 16- São obrigações do contribuinte:

(...)

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

Observe-se que a redação do § 18 do art. 22 da Lei nº 6763/75, é totalmente condizente com a outorga consagrada no art. 5º da Lei Complementar nº 87/96, não se estabelecendo qualquer excesso ou anomalia constitucional:

**Art. 22.** Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

Por conseguinte, a norma geral disposta na Lei Complementar, com espeque na Constituição, foi amplamente observada pela legislação infraconstitucional, assinalando sua aptidão para produzir efeitos, pois que dotada de legalidade e constitucionalidade. Assim, mostra-se inadequado o intuito de cancelamento do Auto de Infração baseado em equivocada utilização do art. 230 c/c art. 227 do Código Civil.

Em relação ao alegado caráter nitidamente confiscatório das multas, inicialmente cabe considerar que o inciso IV do art. 150 da CF/88 veda expressamente a utilização de tributo com efeito de confisco, nada dizendo a respeito das penalidades.

Verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada".

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)." (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O Desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

**EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)**

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VÉRDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade na exigência das multas, tampouco qualquer caráter confiscatório das mesmas.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

Clama a Impugnante pela aplicação do art. 112 do CTN, entendendo haver dúvida quanto à exatidão do lançamento. Tal dispositivo trata de interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à capitulação ou aspectos materiais do fato. Em face de todo o exposto anteriormente a respeito da utilização de esquema organizado de controle de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no intuito de suprimir tributo devido e também das provas inequívocas carreadas aos autos pelo Fisco, dúvida não há em relação à correição das exigências constantes do presente Auto de Infração.

Quanto à aplicação por este Conselho de Contribuintes do permissivo legal previsto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, o que foi pedido pela Impugnante, incumbe ressaltar que o § 5º, item 3 desse mesmo dispositivo legal dita a sua inaplicabilidade aos casos em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo, circunstâncias ocorridas e provadas no presente feito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Uma vez que não se identifica nos autos qualquer das hipóteses elencadas nos §§ 1º e 2º do art. 120 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que trata das hipóteses de abertura de vista do PTA aos Sujeitos Passivos, incabível vista da Manifestação Fiscal aos Impugnantes, conforme solicitado, por total ausência de previsão legal. A oportunidade de ampla defesa foi plenamente conferida a todos os integrantes do polo passivo, a teor dos arts. 117 a 119 do referido RPTA.

Por fim, não se atinge enumerar qualquer ato administrativo que transborde dos limites propostos aos princípios da proporcionalidade, compatibilidade entre fins e meios e da razoabilidade, espelho de um direito justo, em função da atividade fiscal vinculada, totalmente atrelada às normas tributárias vigentes. Muito menos se ousa indicar atos até então exercidos, que sejam contrários a uma administração honesta e de boa-fé, noção primordial do princípio da moralidade.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 19 de junho de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Relator**

T