

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

Acórdão: 21.256/14/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000197922-70  
Impugnação: 40.010134779-94, 40.010134780-79 (Coob.)  
Impugnante: R A P Comércio e Indústria de Ferragens Ltda  
IE: 144967730.00-08  
Júlia Faria Bozeli (Coob.)  
CPF: 012.185.386-19  
Proc. S. Passivo: Evaristo Lemos Freire/Outro(s)  
Origem: DFT/Poços de Caldas

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Diante da imputação fiscal e dos fatos apurados pelo Fisco, correta a eleição da Coobrigada, sócia administradora da empresa, para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei n.º 6.763/75 e art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL - SIMPLES NACIONAL.** Imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas. A partir do confronto entre as informações constantes de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da Impugnante com as notas fiscais por ela emitidas e os dados das Declarações Anuais do Simples Nacional, o Fisco apurou saídas de mercadorias desacobertadas de notas fiscais. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I da Parte Geral do RICMS/02. Infração caracterizada. Razões de defesa insuficientes para descaracterizar a imputação fiscal. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS em razão de vendas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2012.

O Fisco chegou a tal imputação fiscal a partir do confronto entre os dados obtidos de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da empresa, por meio dos Autos de Apreensão e Depósito n.ºs 027161, 027162 e 027163, lavrados em 06 de março de 2013, e os dados das declarações do Simples Nacional para o período autuado.

A documentação extrafiscal utilizada pelo Fisco está apensada aos autos.

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

### **Da Impugnação da Autuada**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradoras regularmente constituídas, Impugnação às fls. 689/706, fazendo uma síntese cronológica da autuação e apresentando os argumentos que se seguem resumidamente:

- não se quer tolher a intangível salvaguarda das prerrogativas das autoridades fazendárias, mas o exercício de tais prerrogativas não deve lesar as liberdades e garantidas individuais;

- no caso presente a ação fiscal foi iniciada com o próprio Termo de Apreensão e Depósito, sem que houvessem sido oportunizados os meios necessários ao exercício do direito constitucionalmente garantido de ampla defesa e do contraditório;

- a auditoria fiscal nos documentos apreendidos em seu estabelecimento configura quebra do princípio do devido processo legal, porque contraria a lógica da ação fiscal;

- cita o art. 69 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos destacando ser inconsistente, jurídica e logicamente, a lavratura de Termo de Apreensão e Depósito. Sendo que a ação fiscal não fora inaugurada pelo Auto de Início de Ação Fiscal;

- da análise da autuação fiscal, percebe-se que o Fisco atropelou a ordem dos procedimentos preparatórios para o lançamento, valendo-se do elemento surpresa e, invasivo da fiscalização inadvertida, sem que lhe restasse os meios de comparecer assistida nos atos de tais procedimentos;

- adotando por premissa certa que o órgão da Administração, no exercício da jurisdição que lhe confere a lei, deve zelar pela correta aplicação das leis do ordenamento jurídico e, que tais leis são informadas de critério de validade pelas normas da Constituição Federal, deve-se reconhecer, na espécie dos autos, a ofensa ao primado do devido processo legal, com a consequente declaração de nulidade do lançamento;

- não há que se falar em fato gerador se não comprovada a ocorrência do evento descrito na hipótese de incidência;

- a exegese do art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 leva à conclusão de que operação é um negócio jurídico, ao passo que a circulação configura-se como a transferência do objeto daquele negócio jurídico, ou seja, a mercadoria;

- na espécie dos autos o lançamento está embasado em meras presunções do Fisco, que considerou as anotações constantes nos documentos extrafiscais como sendo eventos suficientes para ensejar a incidência da regra tributária de ICMS;

- ainda que se queira tomar as informações constantes em anotações e marcações do contribuinte como prova da ocorrência do fato gerador, somente pode-se concluir pertencer essa prova à modalidade das provas indiretas indiciárias;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- mesmo assim, no caso presente, falece, por completa precariedade, a prova da ocorrência do fato principal ("incidência do ICMS"), pois o fato secundário é, a toda evidência, insuficiente para se dar como ocorrido o fato principal;
- ainda mais por se tratar de obrigação tributária e penalidade, como no Direito Penal, deve-se ter em grande valor o princípio da tipicidade cerrada;
- não pode o Fisco tomar um fato secundário ("anotações do contribuinte") e dar como prova o fato principal ("logo, ocorrida a incidência do ICMS");
- a Administração Fazendária deve certificar-se da ocorrência do fato gerador e jamais atuar a partir da ilação;
- outros parâmetros deveriam ser utilizados, com o fito de se proceder ao lançamento do ICMS e dar efetividade ao primado da verdade real, a começar pela verificação de estoque;
- poderia a Fiscalização obter, junto aos seus fornecedores, o volume da mercadoria adquirida e comparar ao levantamento do estoque, para constatar, nunca presumir, criando urna ficção a efetiva circulação de mercadoria;
- se a empresa fiscalizada informa que estas operações não foram de saída de mercadoria, o Agente Fiscal deveria verificar o estoque e as informações constantes na movimentação física da mercadoria para chegar à conclusão necessária no levantamento fiscal;
- é pessoa jurídica cuja atividade econômica é a exploração do ramo de comércio e indústria de ferragens e serralheria em geral e, como microempresa, merece, por parte dos entes públicos, o tratamento diferenciado que o Poder Constituinte insculpiu no texto da Carta Maior;
- o Estado de Direito Brasileiro concede às microempresas e empresas de pequeno porte tratamento diferenciado nos termos da Lei Complementar n.º 123/06;
- nesta sistemática, as empresas são enquadradas no conceito legal de micro empresa ou empresa de pequeno porte conforme a receita bruta anual que auferiram e, para cumprirem com suas obrigações principais tributárias, procedem com o cálculo do montante da carga tributária, mediante a multiplicação de uma certa alíquota a uma certa faixa de receita auferida;
- o procedimento de exclusão do Simples Nacional encontra-se previsto no art. 39 da Lei Complementar n.º 123/06;
- não houve qualquer movimento no sentido de excluí-la do Simples Nacional;
- resta claro que o *modus operandi* do Estado de Minas Gerais, na espécie dos autos, não suporta a uma filtragem constitucional, porque afronta vários dos princípios da ordem constituída;
- a medida aplicada - tributação, multas - fere o princípio da vedação do excesso, que se fundamenta na noção de que os direitos e princípios fundamentais não podem ser atingidos em seu núcleo fundamental;

- o Fisco autuou e pretende que seja recolhida a quantia referente não ao tributo incidente sobre a movimentação de mercadoria, mas sobre o faturamento que considera omitido, através da ilação de que os dados coletados em materiais extrafiscais consubstanciam omissão de receita, sobre a qual aplicou a alíquota de 18% (dezoito por cento) para cobrar ICMS;

- ainda que se trate de omissão de receita, o que se admite *ad argumentandum tantum*, o Fisco tomou esta receita como base de cálculo de ICMS, e tributou a 18% (dezoito por cento), quando a microempresa recolhe, na sistemática do Simples Nacional, a alíquota de 6,84% (seis vírgula oitenta e quatro por cento);

- na remota hipótese de serem ultrapassadas as razões supra, deve-se reconhecer a improcedência do lançamento, porque o crédito tributário foi apurado em total desacordo com o princípio da não cumulatividade;

- assim, se o Fisco negou a possibilidade de recolhimento pelo Simples Nacional, aplicando a alíquota efetiva de ICMS, sob o fundamento do art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea "f" da Lei Complementar n.º 123/06, deveria atender ao requisito de observar a legislação aplicável para a cobrança do tributo;

- o Fisco não observou a legislação aplicável, para exação fiscal do ICMS, às demais pessoas jurídicas;

- cita o art. 28 da Lei n.º 6.763/75;

- mesmo sendo enquadrada no Simples e não tendo sistema débito/crédito, a alíquota não poderia ser 18% (dezoito por cento) pura e simplesmente sobre o "faturamento omitido" considerado, mas dever-se-ia, querendo o Fisco cobrar ICMS, efetuar a compensação do que "*for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores*";

- uma vez inexistente a ocorrência do fato gerador do ICMS, há que se anular também as multas isolada e de revalidação aplicadas que, ademais, não podem ser cumuladas, por se tratar de dupla penalidade;

- também descabe a aplicação de juros concomitante, o que somente agrega ilegalidade ao caso.

Ao final, requer seja acolhida a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, ultrapassada a preliminar arguida, seja cancelado o Auto de Infração para declarar a total improcedência do lançamento fiscal.

#### **Da Impugnação da Coobrigada**

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procuradoras regularmente constituídas, Impugnação às fls. 717/729, fazendo uma síntese cronológica da autuação e apresentando os argumentos que se seguem resumidamente:

- deseja comprovar que se afastou da empresa em 30 de janeiro de 2009, desta forma não poderia figurar no polo passivo do Auto de Infração;

- ademais, o tempo que foi sócia da empresa autuada nunca praticou atos com excesso de poder ou infração da lei;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- deseja comprovar que a presente sujeição passiva tem o único objetivo de coagi-la e intimidá-la fazendo que com receio de ser responsabilizada por esta autuação e com temor de perder seus bens particulares venha pagar ou parcelar o crédito tributário sem usar seu direito constitucional de defesa e discutir sua legalidade;

- a sujeição passiva tributária, sendo elemento essencial do lançamento, subordina-se ao princípio da legalidade estrita, portanto, o ato há que ser analisado à luz da legislação. Submete-se, pois, aos limites e condições definidas em lei.

- são duas as possibilidades de sujeição passiva tributária, a teor do art. 121 do Código Tributário Nacional: ou o sujeito tem relação pessoal e direta com o fato gerador, ou tem sua responsabilização apontada em lei;

- os Auditores Fiscais capitularam de forma genérica apontando o art. 21, inciso XII, da Lei n.º 6.763/75, que guarda consonância com o do art. 134 do Código Tributário Nacional e o art. 21, § 2º, inciso II, da mesma lei que é a reprodução do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, no entanto não especificaram quais atos praticados que subsumem a sua conduta a norma destes artigos;

- além de não constar os motivos de fato que ensejaram a sujeição passiva, não se poderia aceitar que os fundamentos do ato administrativo deixem de constar em seu bojo já que o ato é dirigido a ela e, a situação deve ser avaliada em relação à sua pessoa;

- a sujeição passiva por responsabilidade ou substituição deve ser adequadamente motivada e fundamentada, não apenas em relação à norma jurídica, mas especialmente quanto ao preenchimento dos requisitos de fato para sua aplicação;

- não pode o contribuinte ou o responsável solidário depender de presunções e ficções em relação à motivação de sua inclusão no polo passivo da obrigação;

- o que se vê no caso em tela é que a sujeição passiva não revela qualquer esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais, e que de fato permitem a atribuição de responsabilidade solidária da sócia;

- o apontamento dos artigos sem atribuição das ações e omissões, por si só, não esclarece a motivação do ato administrativo e da sujeição passiva;

- nunca foram praticados atos com excesso de poder ou mesmo com infração da lei, sendo indevida a autuação da pessoa física da sócia, pois essa não se confunde com a personalidade jurídica da empresa;

- a sujeição passiva abrange a obrigação e não, o contrário.

- da leitura dos arts. 121 e 124 do Código Tributário Nacional depreende-se que o contribuinte ou o responsável tem relação pessoal e direta com o fato gerador ou tem sua responsabilização definida em lei, que no caso em estudo é o art. 21 da lei estadual;

- do fato "ser sócio", ainda que administrador, não decorre objetivamente o "ser responsável tributário";

- se a simples condição de sócio ensejasse na responsabilidade tributária por estar "ligado" ao fato gerador, não haveria necessidade sequer de existir pessoa jurídica ou as normas que delimitam a responsabilidade tributária dos sócios;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- vê-se, pela simples leitura do Auto de Infração, que o fundamento na verdade para a sujeição passiva da Impugnante foi unicamente o fato de ser sócia com poderes de gerência;

- em toda narrativa do relatório, não há sequer uma menção a quais teriam sido os atos de gestão que houvessem dolosamente excesso de poder ou infração da lei, estatuto ou contrato social, requisitos previstos no art. 21, § 2º, inciso II da Lei n.º 6.763/75, que não veicula norma de "desconsideração de personalidade jurídica" e sim, de transferência de responsabilidade quando verificados alguns requisitos;

- a imputação de responsabilidade para a sócia de forma objetiva e sem a demonstração dos atos irregulares e, dolosamente praticados com intuito fraudulento, é totalmente descabida;

- faz uma análise dos arts. 135 e 134 do Código Tributário Nacional concluindo não bastar que o sujeito que se pretende responsabilizar seja sócio, diretor, gerente ou representante da empresa, sendo imprescindível que este tenha praticado dolosamente atos dos quais resultem obrigação tributária, praticando-os com o excesso de poderes ou a contrariedade à lei, contrato ou estatuto, o que não ficou caracterizado;

- diante disso, fica impugnada a sujeição passiva com base no art. 21 da Lei n.º 6.763/75;

- trata o caso de responsabilidade por transferência e não, por substituição e, a responsabilidade por transferência não inclui responsável como sujeito passivo do tributo e sim, da cobrança judicial;

- cita decisão na esfera administrativa para demonstrar que a matéria pode ser analisada;

- a responsabilidade posta no ordenamento através do art. 135 do Código Tributário Nacional transfere a responsabilidade ao terceiro da dívida. Portanto, somente se efetivará após o ajuizamento da cobrança pela via judicial, pois não há devedor subsidiário se não há dívida inadimplida;

- se há necessidade de se tentar o recebimento do contribuinte, a transferência da responsabilidade somente poderá ocorrer já em fase de execução;

- a responsabilidade neste caso, em que não foi apurado qualquer ilícito por parte da Impugnante, é subsidiária e, portanto, depende de se verificar o inadimplemento da empresa;

- não indica, a ilustre Fiscal, qual seria a norma jurídica que ampara seu ato administrativo de incluí-la como coobrigada razão pela qual o ato é nulo por lesão direta ao princípio da legalidade;

- embora não capitulado, em análise do art. 137 do Código Tributário Nacional, pode-se concluir que a Impugnante não agiu em prática de irregularidade na sua gestão \_ que não houve omissão de receita e não há que se falar em ilícito.

Ao final, requer seja acolhida a preliminar de nulidade do ato administrativo que a incluiu como Coobrigada ou que, no mérito seja julgada procedente a impugnação.

**Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 734/740, contrariamente ao alegado nas peças de defesa, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- não cabe a alegada nulidade pois não há necessidade da lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal preceder o Auto de Apreensão e Depósito, nos termos do art. 69 do RPTA que permite a abertura da ação fiscal com qualquer um dos documentos nele elencados;

- não há como acatar o pedido de nulidade da peça fiscal feito pela Coobrigada, uma vez que o fato motivador do lançamento foi narrado de forma clara e objetiva, propiciando um perfeito entendimento da acusação;

- nos autos há a capitulação do art. 21, § 2º, inciso II da Lei n.º 6.763/75, tendo a sócia da empresa sido arrolada como Coobrigada por ter praticado atos em infração de lei;

- 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 n.º 6.763/75;

- a presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, já tendo sido inclusive acolhida anteriormente conforme Acórdãos n.ºs 19.846/10/3ª e 20.036/11/3ª;

- é pacífico o entendimento de que o ônus da prova cabe a quem acusa. Todavia, diante de uma presunção legal, este ônus se inverte contra o contribuinte, inclusive por ser ele o detentor de toda a documentação fiscal e, no caso, apesar das oportunidades para apresentação das provas, com ampla garantia ao direito de defesa, a Autuada não apresentou qualquer documentação de natureza fiscal capaz de desconstituir os dados e provas constantes do Auto de Infração;

- a observação das provas obtidas através da documentação extrafiscal mostra que os controles paralelos reportam à movimentação feita tratando-se de folhas diariamente numeradas que se interrompem aos domingos e feriados que tem uma coluna onde se discrimina o título CLIENTES, muitos deles constando nas “poucas” notas fiscais apreendidas no estabelecimento do contribuinte;

- além do mais existem as colunas “À VISTA” e “PRAZO” constando a data acordada para o pagamento;

- portanto, não se tratam de meros orçamentos e sim, de saída efetiva de mercadorias;

- apesar de o contribuinte estar enquadrado no regime de tributação do Simples Nacional, conforme previsão da alínea “f”, inciso XIII, §1º do art. 13 da Lei Complementar n.º 123/06, nas operações desacobertadas de documentação fiscal observar-se-á legislação aplicável às demais pessoas jurídicas;

- não houve o desenquadramento do regime de tributação do Simples Nacional, porém a alíquota aplicável nestes casos, de operações desacobertadas de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentação fiscal, é a comum as demais pessoas jurídicas, conforme preceitua o art. 42 da Parte Geral do RICMS/02;

- não procede a alegação de inobservância ao princípio da não cumulatividade, pois a Autuada, para ter direito ao crédito, teria que comprovar a correlação existente entre as mercadorias vendidas sem documentação fiscal com os documentos de entrada das mesmas e sua escrituração no livro Registro de Entradas, o que não é possível, visto que as vendas ocorreram sem documentação fiscal;

- também não houve dupla penalização, pois a multa de revalidação refere-se ao não pagamento do imposto devido (descumprimento de obrigação principal) e a multa isolada refere-se a não emissão de documento fiscal (descumprimento de obrigação acessória), conforme as normas estabelecidas pela Lei Estadual n.º 6.763/75;

- como afirma a própria Impugnante, no contrato social da empresa, ela figura como responsável (administradora) a partir de janeiro de 2009 e, como tal, tanto estava perfeitamente ciente, como foi beneficiária do não recolhimento dos tributos ao fugir do cumprimento das obrigações tributárias ocorridas a partir de 2009;

- claro que tais atos correspondem à prática de infração legal que foi devidamente capitulada nos autos e, mais que isso, caracterizam crimes contra a ordem tributária, sujeito a Representação Fiscal para Fins Penais por infringência das condutas contidas no art. 1º da Lei 8.137/90;

- ao contrário do alegado, o art. 21, deixa clara a responsabilidade solidária e coloca os administradores como pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados em infração à lei;

- no que diz respeito à competência funcional para inclusão de coobrigados no polo passivo, é de bom alvitre citar o art. 142 do Código Tributário Nacional;

- mais que uma discricionariedade administrativa, o lançamento tributário, contendo em seu bojo a eleição do sujeito passivo, seja ele principal ou responsável, é atividade obrigatória e vinculada da parte da autoridade administrativa;

- assim, aguardar a execução fiscal, deixando-a sob a responsabilidade de Procurador da Fazenda seria omissão passível de responsabilidade funcional.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

Em parecer fundamentado e conclusivo a Assessoria do CC/MG manifestase, às fls. 745/758, opinando, em preliminar, pela rejeição das preliminares arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS em razão de vendas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2012.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco chegou a tal imputação fiscal a partir do confronto entre os dados obtidos de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da Impugnante/Autuada, por meio dos Autos de Apreensão e Depósito n.ºs 027161, 027162 e 027163 (fls. 02/04), lavrados em 06 de março de 2013, e os dados das declarações do Simples Nacional para o período autuado.

A documentação extrafiscal utilizada pelo Fisco está apensada aos autos, compreendendo 04 (quatro) volumes de cadernos universitários, nos quais se encontram registrados controles de vendas diárias (à vista ou a prazo) e 02 (dois) conjuntos de folhas contendo o controle “Movimento de Caixa”.

Cumpra registrar que a Fiscalização, para o período entre 1º de janeiro a 31 de setembro de 2009, apurou a base de cálculo a partir dos cadernos acima aludidos e, entre 1º de outubro de 2011 e 31 de dezembro de 2012, com a substituição do controle dos cadernos, utilizou-se do “Movimento de Caixa”.

Consta do relatório do Auto de Infração (fl. 06) que, cotejados, os livros de saída solicitados a partir do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF n.º 10.000005200.95 (fl. 05) e, os valores encontrados na DASN (Declaração Anual do Simples Nacional), mostram-se coincidentes, exceto nos meses de novembro de 2011, que no DASN há a informação de R\$ 45.324,98 (quarenta e cinco mil, trezentos e vinte e quatro reais e noventa e oito centavos) e no livro Registro de Saída consta R\$ 45.457,75 (quarenta e cinco mil, quatrocentos e cinquenta e sete reais e setenta e cinco centavos) e, em outubro de 2012, que nos DASN há a informação de R\$ 24.620,77 (vinte e quatro mil, seiscentos e vinte reais e setenta e sete centavos) e no livro Registro de Saída consta R\$ 29.624,77 (vinte e nove mil, seiscentos e vinte e quatro reais e setenta e sete centavos). Sendo assim, a Fiscalização esclarece que os valores utilizados nos cálculos do presente Auto de Infração foram R\$ 45.457,75 (quarenta e cinco mil, quatrocentos e cinquenta e sete reais e setenta e cinco centavos), para novembro de 2011 e de R\$ 29.624,77 (vinte e nove mil, seiscentos e vinte e quatro reais e setenta e sete centavos) para outubro de 2012.

O crédito tributário apurado decorre da diferença apurada (valores obtidos a partir dos documentos extrafiscais quando comparados com os valores presentes na Declaração Anual do Simples Nacional - DASN).

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

### **Das Prefaciais Arguidas**

Inicialmente a Impugnante/Autuada argui a impropriedade do *modus operandi* da Fiscalização por ter a ação fiscal se iniciado com a lavratura do Termo de Apreensão e Depósito sem ter lhe sido dada oportunidade de defesa.

Cumpra destacar, de pronto, que o próprio julgamento a seguir delineado neste acórdão, contradiz a afirmativa da Impugnante/Autuada de que não foi respeitado seu amplo direito de defesa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O presente julgamento administrativo atende, também, a arguição da Impugnante/Coo brigada que pede textualmente em sua peça de defesa a apreciação de seus argumentos pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Especificamente em relação à arguição de lavratura do Termo de Apreensão e Depósito, devem ser verificadas as normas estaduais sobre a matéria consubstanciadas no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

### SEÇÃO II

#### DOS PROCEDIMENTOS PREPARATÓRIOS PARA O LANÇAMENTO

##### SUBSEÇÃO I

##### DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

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 Lacração de Bens e Documentos (ALBD);
- V - Auto de Infração (AI), nas hipóteses do art. 74.

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

§ 1º A solicitação deverá ser cumprida pelo sujeito passivo imediatamente, ou no prazo estabelecido pela autoridade solicitante.

§ 2º Excepcionalmente, o Auto poderá ser lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO), considerando-se intimado o sujeito passivo no ato da lavratura.

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(grifos não constam do original)

Importa destacar, como pode ser visto do texto acima transcrito, que o art. 69 não traz uma hierarquia, mas sim, uma enumeração de procedimentos que devem ser tomados pela Fiscalização. Confirma esta afirmação a própria dicção do *caput* do dispositivo que traz a expressão: “*conforme o caso*”.

Assim, dependendo da situação que se afigura, o Fisco deverá lavrar primeiramente o Auto de Apreensão e Depósito e não, o Auto de Início de Ação Fiscal. É justamente esta a hipótese dos autos, pois houve apreensão de documentos a partir da qual o feito fiscal se desenvolveu.

Note-se, por oportuno, que para complementar o trabalho fiscal e chegar à exata quantificação do tributo devido, o Fisco também lavrou o Auto de Início de Ação Fiscal n.º 10.000005200-95 (fl. 05) para requisitar a apresentação de documentos fiscais.

Argui, ainda, a Impugnante/Autuada que os documentos extrafiscais constituem-se em meras provas indiciárias da ocorrência de circulação de mercadoria.

Cumpra destacar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tão pouco aumento da base de cálculo.

Importante também destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

Sobre a questão a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro “Processo Administrativo Tributário”, assim se manifesta:

“Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.”

No caso concreto, a Fiscalização partiu de lançamentos em documentos extrafiscais que continham dados e fundamentos capazes de levar à conclusão que se tratavam de operações de circulação de mercadorias para concluir que tais valores referem-se a saídas desacobertadas de mercadorias.

Não há dúvidas de que este fato constitui-se em uma presunção. Entretanto, tal presunção tem fundamentação nas disposições contidas no art. 194 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, *in verbis*:

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

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

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;

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;

.....”

Pela análise do dispositivo acima transcrito percebe-se que o mesmo contém hipóteses para aplicação da presunção legal nele ditada, dentre elas, aquela presente nos autos.

Não restou evidenciado ter havido presunção fiscal, como quer a Impugnante, houve uma presunção fundada em norma legal e não refutada com os meios de prova em direito admitidos pela Defendente.

O Prof. Sandro Marino Duarte ao discorrer acerca do tema ensina:

“A denominada presunção *juris tantum* permite a utilização de prova em contrário para ilidi-la. Portanto, se a legislação admite presunção de veracidade em relação a determinados efeitos provenientes de relação jurídica, também determinada, a despeito do ordenamento positivo, pode-se produzir prova em contrário, realizando-se o intento de fazer que a lei não incida sobre aquele determinado caso concreto e provando-se que a relação jurídica não existiu, ou seus

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeitos não foram aqueles que a legislação teve por presumivelmente apuráveis”.

Assim, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova da Fiscalização para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a esse comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstra decisões adiante:

ACÓRDÃO 103-20.949 EM 19.06.2002. PUBLICADO NO DOU EM 30.12.2002. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 3ª CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - A CONSTATAÇÃO NO MUNDO FACTUAL DE INFRAÇÕES, CAPITULADAS COMO PRESUNÇÕES LEGAIS JURIS TANTUM, TEM O CONDÃO DE TRANSFERIR O DEVER OU ÔNUS PROBANTE DA AUTORIDADE FISCAL PARA O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, DEVENDO ESSE, PARA ELIDIR A RESPECTIVA IMPUTAÇÃO, PRODUZIR PROVAS HÁBEIS E IRREFUTÁVEIS DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO.

.....  
'ACÓRDÃO 107-07664 EM 13.05.2004. PUBLICADO NO DOU EM 02.09.2004. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 7ª CÂMARA'

PRESUNÇÕES LEGAIS - PROVA - NAS PRESUNÇÕES LEGAIS O FISCO NÃO ESTÁ DISPENSADO DE PROVAR O FATO ÍNDICE (EXISTÊNCIA DE SUPRIMENTOS DE "CAIXA" FEITOS POR SÓCIOS, SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS). PROVADO ESTE, DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS, AI SIM NÃO PRECISA O FISCO NÃO COMPROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

Ademais, do que poderia se convencer o Fisco ao se deparar no estabelecimento do Contribuinte, o qual exerce a atividade de circulação de mercadorias, com escritos que trazem informações como nome do cliente, valor, data, prazo para pagamento, etc., que não fosse de que em tais documentos estão consignadas vendas de mercadorias.

Frise-se ainda, que a movimentação se interrompe nos domingos e feriados, o que reforça a ideia de que se tratam os documentos extrafiscais de registros de vendas de mercadorias, já que, como regra, o comércio não funciona nesses dias.

Portanto, não restou caracterizado o cerceamento de defesa e a quebra do contraditório pleno, porquanto foram observadas, entre outras provas, as normas tributárias aplicáveis ao caso concreto.

Quanto às alegações da Impugnante/Autuada de que não houve exclusão do Simples Nacional, de que o Fisco deveria usar a alíquota desse regime, e, ainda, de que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deveria compensar com os créditos relativos às entradas sob pena de violação da não cumulatividade, tais considerações serão abordadas no mérito.

Da mesma forma, a alegação da Coobrigada de nulidade do ato administrativo que a incluiu no polo passivo, pela natureza do assunto que envolve, será abordada na parte meritória.

Pelo exposto, rejeita-se as prefaciais arguidas pelas Impugnantes.

### **Do Mérito**

Primeiramente cumpre analisar a sujeição passiva questionada pela Coobrigada.

### **Da Sujeição Passiva**

O Fisco incluiu a sócia administradora no polo passivo da obrigação tributária tendo listado no campo próprio do Auto de Infração os dispositivos que subsidiam tal aposição (fl. 07).

Embora a Coobrigada afirme que em toda a narrativa do Relatório Fiscal, não há sequer uma menção a quais teriam sido os atos de gestão por ela praticados, dolosamente, com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, as próprias infrações praticadas (circulação de mercadorias sem o acobertamento de documentos fiscais com a consequente falta de recolhimento do ICMS relativo a tal circulação agravada pelos registros extrafiscais que não podem ser feitos sem o conhecimento daqueles que administram o negócio), encontram-se perfeitamente descritas nos autos.

Frise-se que a sócia administradora responde pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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.

.....

Da mesma forma dispõe o inciso II do § 2º do art. 21 da Lei n.º 6.763/75, a saber:

### **SEÇÃO IV**

#### **Da Responsabilidade Tributária**

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Contudo, saliente-se que a responsabilidade atribuída de forma pessoal à Coobrigada não afasta a responsabilização do Contribuinte, o qual deverá também integrar o polo passivo.

Nesse sentido, esclarece o professor Hugo de Brito Machado, acerca da possibilidade de exoneração da pessoa jurídica no caso da responsabilidade prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional:

Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente.

O entendimento que tem prevalecido no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais - CC/MG é que a melhor doutrina é no sentido de que os administradores, mandatários, sócios gerentes e diretores respondem pela obrigação tributária quando os seus atos contrários à lei, ao contrato social, estatutos forem prévios ou concomitantemente ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

Importa salientar que não é simplesmente o fato de ser sócio administrador da empresa que gera a coobrigação, mas a natureza da infração imputada ao contribuinte pelo Fisco e a caracterização de atos da pessoa física que geraram o descumprimento das normas legais e regulamentares.

O Tribunal de Justiça de Estado de Minas Gerais, em recente decisão, por unanimidade, no processo n.º 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

**O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS**

OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES.  
.....

Cabe ressaltar que, conforme alteração do documento de constituição da Impugnante/Autuada (Contrato Social) à fls. 16/22, a Coobrigada era incumbida da administração da sociedade.

Como administradora, a Coobrigada tinha ciência dos documentos extrafiscais apreendidos e do seu conteúdo.

Assim, correta a oposição da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária.

**Do Mérito Propriamente Dito:**

Conforme já relatado, a autuação versa sobre a imputação fiscal de falta de recolhimento de ICMS por parte da Impugnante/Autuada\_ em razão de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada por meio do confronto entre documentação extrafiscal, apreendida em seu estabelecimento, e os dados da Declaração do Simples Nacional – DASN e do livro de Registros de Saídas.

O Fisco, mediante análise dos documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da Impugnante/Autuada\_ da Declaração do Simples Nacional e do livro de Registro de Saídas, constatou que essa realizou vendas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

O Fisco faz apontamentos acerca dos documentos extrafiscais apreendidos que, comparados com o que foi declarado pela Impugnante/Autuada, dão o convencimento acerca da ocorrência de vendas de mercadorias desacobertas.

No caso, caberia à Impugnante/Autuada demonstrar o devido acobertamento fiscal e, conseqüente pagamento dos tributos relativos às vendas informadas nos documentos apreendidos, por qualquer meio idôneo de prova admitido em direito.

Assim, diante dos fatos, como a Impugnante/Autuada não trouxe aos autos prova em contrário, entende-se aplicável o art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08:

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

Frise-se ainda, que no caso de saída de mercadoria sem documentação fiscal, pode o Fisco arbitrar o valor das operações, nos termos do art. 51 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

I - o contribuinte não exibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

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;

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documentário fiscal relativo a operações ou prestações que promove ou que é responsável pelo pagamento do imposto.

Lembre-se, aqui, as regras do art. 194 do RICMS/02, já transcrito anteriormente, a possibilidade de utilização pelo Fisco para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo de quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como análise de sua escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários, bem como verificação fiscal analítica e conclusão fiscal.

Portanto, o procedimento adotado pelo Fisco para a apuração das operações realizadas é tecnicamente idôneo e, está previsto na legislação tributária.

A apuração dos valores diários das vendas obtidos dos documentos extrafiscais constam da planilha de fls. 29/34.

A Impugnante/Autuada alega ainda que não houve exclusão do Simples Nacional e, assim, o Fisco deveria usar a alíquota desse regime. Sustenta, também, que o Fisco deveria compensar os débitos com os créditos relativos às entradas sob pena de violação do princípio da não cumulatividade.

Importa ressaltar que, realmente, não houve exclusão da Impugnante/Autuada do regime do Simples Nacional.

Ocorre, no entanto, que este fato se constitui apenas em estrita obediência ao disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea "f" da Lei Complementar n.º 123/06, que assim determina:

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

.....  
VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;

.....

Consoante se depreende do dispositivo acima transcrito, as operações realizadas sem acobertamento fiscal não se encontram inseridas na apuração e pagamento de tributos dentro da sistemática do Simples Nacional.

No presente trabalho fiscal foram constatadas vendas de mercadorias desacobertada de documentos fiscais, o que ratifica a cobrança não com base na alíquota do regime do Simples Nacional mas, em estrita observância ao disposto na Lei Complementar n.º 123/06 nos termos da legislação aplicável a todos os contribuintes em geral.

A alíquota de 18% (dezoito por cento) aplicada sobre a base de cálculo foi utilizada em consonância com o já citado art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar n.º 123/06.

Nos termos desse dispositivo, repita-se, as operações realizadas sem acobertamento fiscal não se encontram inseridas na apuração e pagamento de tributos dentro da sistemática do Simples Nacional.

Importa destacar que, efetivamente, não se justifica conceder tratamento diferenciado e favorecido à situações de descumprimento de normas legais.

No que tange à alegação da Impugnante/Autuada de que não foi observado o princípio da não cumulatividade, cumpre destacar que, neste momento não há que se falar em créditos de ICMS, mesmo porque a Impugnante ainda não foi excluída do Simples Nacional. Somente após a decisão final sobre a exclusão de ofício é que esta passa a ser regida pela sistemática de débito e crédito e, quando da recomposição da conta gráfica, fará jus aos créditos.

Assim, não houve afronta ao princípio da não cumulatividade.

Portanto, considerando que o conjunto probatório trazido aos autos pelo Fisco induz à conclusão de venda de mercadorias desacobertada de documentos fiscais, e, tendo em vista que a Impugnante/Autuada não trouxe aos autos, provas capazes de desconstituir as acusações fiscais, entende-se corretas as exigências.

### **Dos Juros e da Aplicação das Multas**

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

A Impugnante/Autuada defende à fls. 705, a impossibilidade da cumulação das multas isolada e de revalidação invocando o princípio da consunção, por meio do qual, segundo ela a penalidade maior absorve a penalidade menor.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Impugnante/Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso II da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pela saída desacobertada de documento fiscal.

Vê-se, portanto, que se tratam de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei n.º 6763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência UFIR consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

.....  
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:

.....  
II - II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e acessórios, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa será de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;

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

.....  
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".

Analisando o disposto no art. 53 acima, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo n.º 61/79, "*punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o artigo 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir*", enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de

caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

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 eminente DES. 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 se 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 na Apelação Cível n.º 1.0148.05.030517-3/002.

Portanto, pelo que se depreende dos autos, entende-se correta a exigência das penalidades, conforme expressamente previsto na Lei n.º 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais está adstrito, dentre outras normas, a do art. 110 do RPTA, nos seguintes termos:

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.

Quanto à alegação da Impugnante/Autuada à fl. 705 dos autos, de que descabe a aplicação de juros concomitante, cabe ressaltar que a forma de aplicação de juros e correção monetária está prevista na Resolução n.º 2.880/97.

Saliente-se que, prevê o art. 127 da Lei n.º 6.763/75, que os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226, da mesma lei, que estabelece:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

.....  
§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em Minas Gerais, a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução n.º 2.880/97.

O art. 1º da Resolução retrocitada é claro ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrem a partir de 1º de janeiro de 1998 são expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A citada resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei n.º 6.763/75, já aludidos.

Portanto, perfeitamente legal a cobrança dos juros.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leopoldo Portela Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia e Maria Vanessa Soares Nunes.

**Sala das Sessões, 15 de janeiro de 2014.**

**José Luiz Drumond  
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Relatora**