

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

Acórdão: 21.551/14/3ª Rito: Sumário

PTA/AI: 01.000210656-49

Impugnação: 40.010136498-41, 40.010136499-22 (Coob.), 40.010136500-76 (Coob.)

Impugnante: Comercial M.M. Informática Ltda - EPP  
IE: 062080725.00-06  
Megas e Micros Informática Ltda (Coob.)  
IE: 062357994.00-81  
Megvan Comércio de Equipamentos de Informática Ltda ME (Coob.)  
IE: 062358268.00-60

Coobrigados: Eliseu do Nascimento e Souza  
CPF: 838.688.366-91  
Márcio Eduardo Goulart Júnior  
CPF: 499.190.836-15  
Marcorelio Silva Valladares  
CPF: 031.753.296-08  
Morvan Ituassu  
CPF: 091.416.006-06

Proc. S. Passivo: Gustavo Guimarães da Fonseca/Outro(s)

Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

***EMENTA***

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Comprovado nos autos o poder de gerência dos sócios, nos termos do art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21 § 2º, inciso II, da Lei nº 6763/75, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL -** Constatado, mediante confronto entre as informações constantes de documentos extrafiscais apreendidos nos estabelecimentos da Autuada e Coobrigadas, com as notas fiscais emitidas no mesmo período em que ocorreu a saída de mercadorias desacobertadas de notas fiscais. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, com adequação ao disposto no § 2º deste artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

**SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - MERCADORIA DESACOBERTADA. Comprovado nos autos que a Autuada e Coobrigadas promoveram a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, correta a exclusão do regime do Simples Nacional, nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 76, inciso IV, alínea "j" da Resolução CGSN nº 94 de 29/11/11.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2009 a maio de 2011, apuradas mediante confronto de documentos extrafiscais, devidamente apreendidos nos estabelecimentos da Autuada e Coobrigadas, com a sua escrituração fiscal.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, c/c § 2º, todos da Lei nº 6.763/75.

A ação fiscal iniciou-se com a apreensão de documentos e a copiagem de arquivos eletrônicos, motivada pelo Mandado Judicial de Busca e Apreensão nº 024.11.166266-4, com apreensão de documentos e mídias, por meio dos Autos de Apreensão e Depósito (AAD) nºs 006105, 006082, 006087, 006128, 006157, acostados às fls. 63/128 dos autos.

A constatação se deu pela análise de arquivos eletrônicos apreendidos e copiados nos estabelecimentos das três empresas, situadas em um mesmo endereço, mas em andares diversos, confrontando-os com os livros e documentos fiscais.

Essas empresas que estavam inscritas de forma independente no regime de tributação simplificada (Simples Nacional), porém atuavam em conjunto, em desacordo com a legislação tributária.

Em virtude da irregularidade descrita foram lavrados os Termos de Exclusão do Simples Nacional, conforme fls. 230/232, do qual as Contribuintes foram notificadas juntamente com este Auto de Infração, com avisos de recebimento distintos, conforme fls. 233/242, dando-lhes ciência de sua exclusão do regime diferenciado de apuração, nos termos do art. 29, incisos V e XI, §§1º, 3º e 9º da Lei Complementar nº 123/06 e do art. 75, §§1º e 2 da Resolução CGSN nº 94/11.

Inconformadas, a Autuada e Coobrigadas Comercial MM Informática – EPP, Megas Micros Informática Ltda e Megvan Comércio de Equipamentos de Informática Ltda ME apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 243/259, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 298/304, juntando documentos às fls. 305/307.

Ciente da documentação acostada, a Autuada e Coobrigadas aditam sua Impugnação às fls. 320/326, contra a qual treplica a Fiscalização às fls. 328/332.

Em sessão realizada em 15/10/14, presidida pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista do processo

formulado pelo Conselheiro Presidente, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 05/11/14.

Na oportunidade, foram proferidos os votos dos Conselheiros, a saber: o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Relator), Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves que, em preliminar, rejeitavam as prefaciais arguidas e, ainda, indeferiam o pedido de prova pericial; no mérito, julgavam procedente o lançamento. E, em seguida, aprovou-se a exclusão do Simples Nacional. Pela Impugnante, sustenta oralmente o Dr. Gustavo Guimaraes da Fonseca e, pela Fazenda Pública Estadual o Dr. Célio Kalume.

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

As Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento em flagrante desrespeito ao § 4º do art. 83 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, inexistindo justificativa lícita para a desconsideração do negócio jurídico.

E ainda, que a Fiscalização não utilizou dos procedimentos de fiscalização previstos no art. 194 do RICMS/02, prejudicando os princípios da verdade material, da legalidade e da ampla defesa.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Apesar do Auto de Infração ter lastreado a imputação na desconsideração do ato ou negócio jurídico, a decisão da Câmara está consubstanciada na ocorrência da simulação acrescida do dolo, da fraude intencionada em subtrair tributo, nos moldes do disposto no parágrafo único do art. 205 da Lei nº 6.763/75, combinado com o previsto no inciso VII do art. 149 do CTN, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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.

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.

CTN

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (grifou-se).

Portanto, prescinde do atendimento aos pressupostos elencados no art. 83 do RPTA eleitos na peça de defesa como responsáveis pela nulidade do Auto de Infração, uma vez obstaculizada a desconsideração em razão da restrição imposta pelo parágrafo único do art. 205 da Lei nº 6.763/75, qual seja, “*a existência de simulação afasta a aplicação da desconsideração do negócio jurídico, agravada pela prática da fraude com dolo*”.

Assim, não merece acolhida a arguição de nulidade alicerçada nesta tese, pelas razões antecedentes que serão repisadas na análise do mérito do trabalho.

Noutra vertente contra a tese de nulidade, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Induidoso que a Autuada e Coobrigadas compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada e Coobrigadas todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento não trata de exigência baseada em dados fabricados pela Fiscalização, mas em provas concretas do ilícito fiscal praticado fruto de mandado de busca e apreensão devidamente cumprido, o que será demonstrado na análise de mérito da presente lide.

Quanto ao procedimento adotado pela Fiscalização, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Autuada para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, inciso I do RICMS/02, e art. 196 do Código Tributário Nacional - CTN, nos seguintes termos:

### RICMS/02

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

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

(...)

### CTN

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Parágrafo único - Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Desse modo, é imperioso identificar que a Fiscalização agiu dentro dos trâmites legais.

Imperioso, também, ressaltar, a improcedência das alegações da Impugnante quanto a condição de ação da Fiscalização nos moldes do art. 194 do RICMS/02. Ao contrário do afirmado na peça de defesa, os procedimentos elencados no dispositivo não são obrigatórios e nem cumulativos. Trata-se de parâmetros exemplificativos e delineadores de procedimentos à disposição da Fiscalização nas suas ações, podendo ou não ser acatados.

Portanto, rejeitam-se as prefaciais de nulidade do lançamento.

### **Do Pedido de Perícia**

As Impugnantes formularam pedido de perícia, apresentando quesitos e indicando assistente técnico.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG)

Ademais, prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, é desnecessária a produção de prova pericial.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2009 a maio de 2011, apuradas mediante confronto de documentos extrafiscais, devidamente apreendidos no estabelecimento autuado, com a escrituração fiscal da Autuada e Coobrigadas.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, c/c § 2º, todos da Lei nº 6.763/75.

A defesa pleiteia a descon sideração da autuação por considerá-la executada sobre atos jurídicos abarcados pela prescrição, uma vez que levado em conta a descon sideração dos contratos sociais assinados a mais de 05 (cinco) anos.

No entanto, não assiste razão à defesa nessa tese, uma vez que apresenta discrepância quanto aos fundamentos utilizados para a decisão, como já exposto, estes não foram pautados na descon sideração do negócio jurídico.

Assim, inaplicável a pretensão das Impugnantes em relação ao lapso temporal dos atos constitutivos das envolvidas, pois não serviram de parâmetro e nem justificativa para a fundamentação desta decisão.

Quanto ao mérito propriamente dito, tem-se que a ação fiscal iniciou-se com a apreensão de documentos e a copiagem de arquivos eletrônicos, motivada pelo Mandado Judicial de Busca e Apreensão nº 024.11.166266-4, conforme documentos cujas cópias encontram-se às fls. 63/128 dos autos, com resultado compreendendo o período de janeiro de 2009 a maio de 2011.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O procedimento fiscal de apreensão de documentos extrafiscais encontra respaldo no art. 195 do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Por sua vez, o art. 42, § 1º c/c art. 50, ambos da Lei nº 6.763/75, estabelece a apreensão de livros, documentos, bens e objetos vinculados, direta ou indiretamente, à escrita fiscal e comercial do contribuinte quando constituam prova ou indício de infração à legislação tributária:

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

(...)

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

(...)

Art. 50 - São de exibição obrigatória ao Fisco:

I - mercadorias e bens;

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

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

Com as informações consignadas nos documentos extrafiscais, a Fiscalização apurou o montante de saídas reais, deduzindo as saídas regularmente acobertadas por documentação fiscal.

Em seguida, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração, para cobrança de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, adequada ao disposto no § 2º do citado artigo, todos da Lei nº 6.763/75. Para as operações internas, foi exigida apenas a penalidade isolada.

As Impugnantes alegam que é indispensável a realização de levantamento quantitativo para a apuração das irregularidades apontadas.

Mais uma vez não lhe assiste razão.

As provas carreadas aos autos pela Fiscalização foram suficientes para a conclusão de saídas desacobertadas de documentação fiscal, como demonstrado. Ressalta-se que todas as notas fiscais de venda de mercadorias foram consideradas quando da formação do crédito tributário, ora em discussão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O procedimento efetuado pela Fiscalização, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal das Autuadas e Coobrigadas para apuração das operações realizadas, conforme mencionado em preliminar, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, inciso I do RICMS/02.

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

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários; (grifou-se)

Cumprimenta-se mencionar que a legislação mineira autoriza o uso de documentos internos que são auxiliares às vendas, porém, como registrado pela Fiscalização, as Impugnantes não seguiram o roteiro legal a tal mister.

Como bem relatado pela Fiscalização na sua manifestação, vários são os fatos documentados que identificam a prática ilícita, conforme transcrito a seguir, para melhor elucidação da matéria:

Observe-se ainda que os contratos sociais e suas alterações (fls. 135 a 212) e os cadastros da SEF (fls. 131 e 132) indicam que Megvan e Comercial MM seriam empresas concorrentes, ambas objetivam a venda de equipamentos e, contrariando o objetivo da Megvan, esta também desenvolvedora de aplicativos fiscais como a Comercial MM. A impugnação não esclarece qual o objetivo de duas empresas no mesmo ramo de atividades, e nem poderia. Mais ainda, a Megas e Micros é interventora em equipamentos emissores de cupom fiscal, presta manutenção de equipamentos e desenvolve sistemas, no mesmo ramo das demais, sem qualquer justificativa para sua separação.

O relatório fiscal é bem específico, às fls. 17 a 20, ao mencionar as provas de não haver separação entre as empresas, podendo ser acompanhado pelos “originais” completos das mídias ópticas do anexo 3, fls. 215 a 217. Indica-se mais precisamente:

Documento PROGER.doc – palavra-chave SAT da imagem mrrmm3003 – mídia óptica de fl. 215.

Documento=?iso-8859-

1?Q?Funcion=E1rios\_Crach=E1.xls?=- palavra-chave Ituassu, imagem mrrmm2001 – mídia óptica de fls. 215 – pode ser aberto pelo MS Excel. Encontra-se ainda anexo à mensagem eletrônica Funcionários Crachá.xls [<00a301c87b07\$44a76df0\$cdf649d0\$@com.br>], que a funcionária Camila Torres envia aos quatro diretores.

Documentos “Funcionario fevereiro 2008.xlsx, Funcionários Atual Dez 2009.xls, Funcionários

Atualizada.xlsx, Funcionários da MM.xls, Tabela completa dos Funcionários da MM Ord Alf.xls, Tabela completa dos Funcionários da MM-filtros.xlsx., Tabela completa dos Funcionários da MM.xls, Tabela Funcionários MM-Abr09.xls, Tabela Funcionários MM-Jan08.xls” – palavra-chave ituassu, imagem mrrmm3014 – mídia óptica de fl. 215.

Documentos “EMAIL'S MM INFORMATICA E#9;FILIAIS.(CORREÇÃO), QUEM FAZ O QUE NA MM INFORMATICA.docx e Ramais atualizados” – todos relacionados com a palavra-chave márcio, imagem mrrmm3004 – mídia óptica de fl. 215.

Documentos “Marcio.doc, Organograma MM.doc e PROcuracaoBanco.DOC, PROcuracaoBancoII.DOC, PROcuracaoBancoIII.DOC” – palavra-chave márcio, imagem mrrmm3014 – mídia óptica de fl. 215.

Destes últimos inclusive imprimiu-se o Organograma MM, à fl. 218, bastante eloquente quanto a existência de uma única empresa com quatro diretores.

Observa-se, entretanto, que os Relatórios Técnicos citados no Relatório Fiscal, não se encontram nas mídias ópticas, suprindo-se este fato com nova mídia óptica anexa a esta manifestação, reabrindo-se prazo para manifestação das autuadas. A leitura destes relatórios mostram claramente diversas irregularidades praticadas pelas autuadas, bem como no Relatório Técnico 0092013 podem ser encontradas outras informações de convencimento.

Embora não imprescindível para elucidação da questão em tela, este Relatório Técnico contém maior embasamento para outras infrações, algumas das quais em tese constituem crime contra a ordem tributária, sendo de bom alvitre que todos os autuados tenham pleno conhecimento antecipado.

Da mesma forma, nos bancos de dados gerenciais “das empresas” não é possível separar as operações de umas e outras, como exemplificado às fls. 223 a 227, em que um mesmo pedido gera emissão de notas fiscais das três empresas, uma delas não correspondendo à realidade, sendo que o pagamento anotado na tabela de “caixa central” e na de “livro caixa”, fls. 226 e 227, se referem ao “PD 1600”, relativo a venda de mercadorias e de serviço. Veja-se que o fisco teve o cuidado de verificar os pedidos anotados nas notas fiscais emitidas pelas três empresas, confrontando-as com os pedidos constantes do banco de dados gerencial, bem como as anotações de pagamentos ali existentes, conforme pode ser seguido

na explicação do procedimento a partir da fl. 26, sob o título “Análise dos bancos de dados”, bem como no banco de dados bdAnáliseGeral da mídia óptica do anexo 4, fl. 220.

Quanto ao alegado necessário levantamento quantitativo, também não prospera o raciocínio. Como já mencionado, o fisco poderá ou não utilizar deste procedimento, caso não haja outra forma, o que não é o caso presente, a verdade material se revelando pelos controles internos das próprias, melhor seria dizer da própria, atuadas.

Neste aspecto, chama-se atenção para o documento “Apuração 2009” palavra-chave premium, imagem mrrmm3006 (mídia óptica de fl. 215) – uma mensagem eletrônica contendo anexa uma planilha com levantamento quantitativo com indícios de entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, elaborada pelas próprias atuadas em auditoria interna. Note-se inclusive que não há separação de estoque de uma ou outra empresa, sendo uma única denominada MM Informática.

Também não prospera a alegação de presunção por parte do fisco da liderança de Márcio Goulart, ao contrário, o fisco indica, não presume, certa ascendência de Márcio Goulart e MorvanItuassu, parentes inclusive e fundadores da MM Informática, conforme constatado pelos documentos exemplificativos “Marcio.doc” (mídia óptica fl. 215, palavra-chave márcio, mrrmm3014), já mencionado acima, e “Re: Informações” (mídia óptica de fl. 215, palavra-chave marco, mrrmm2001), dentre outros que podem ser seguidos pela leitura do Relatório Técnico 009/13, da mídia óptica anexa.

A mídia óptica apresentada anexa à impugnação nada esclarece, haja vista tratar-se de documentos destinados ao mundo externo, contrário ao que se encontrou internamente nos arquivos analisados e descritos no Relatório Técnico mencionado.

Por oportuno, nota-se a ausência da relação de funcionários da Megas e Micro, fato que pode ser suprido pela tabela Funcionários do banco de dados bdAnáliseGeral (mídia óptica às fls. 220), onde consta a “empresa” que registrou, para efeitos externos, cada funcionário. Curiosamente, pode-se ver pela tabela NFGeral a emissão de notas fiscais da Megas e Micro contra as outras duas pelo desenvolvimento dos sistemas que estas se apresentavam ao mundo exterior como responsáveis pelo sua construção (ver tabela anexa). Aliás, a Megvan se apresentou como

responsável pelo desenvolvimento do sistema denominado Lince e nas notas fiscais consta desenvolvimento do sistema SAT, que aparentemente era responsabilidade da Comercial MM. Ora, há uma total confusão entre as empresas.

Inclusive, mais estranhamente ainda, no quadro de funcionários da Megas e Micro constam, no setor de desenvolvimento, apenas duas pessoas, um técnico de hardware e outra supervisora atendimento, sendo os programadores registrados nas outras duas empresas. Ou seja, a crer-se nas notas emitidas, uma empresa sem qualquer programador desenvolveu e forneceu programas de computador para outras duas, que possuem em seus quadros as pessoas necessárias a tal propósito.

Observe-se que não se encontra nas tabelas de livro caixa e caixa central qualquer pagamento da Comercial MM e da Megvan para a Megas e Micros, bem como não se identificou qualquer cobrança ou transferência de recursos neste sentido, para justificar as notas fiscais emitidas.

Os documentos eletrônicos mostram, à exaustão, a existência, internamente, de uma única empresa sob direção de quatro diretores, contrariando a alegação dos mesmos não figurarem no quadro de funcionários de uma ou outra, como se apresentam externamente.

Por todo o exposto, nota-se a prática de atos com a presença do dolo, da fraude e da simulação, quando intencionalmente foi montado um esquema para subtrair tributo do real valor devido ao erário, não carecendo da desconsideração do negócio jurídico para o apontamento do crédito tributário devido pela atividade comercial “enfumaçada” pela utilização de empresas constituídas com o desiderato da sonegação.

Ademais, conforme se verifica na doutrina de Direito Tributário a caracterização da evasão fiscal ou sonegação se dá por meio da conduta ilícita com finalidade a reduzir ou elidir o tributo, mediante o uso da fraude e da simulação de negócios jurídicos.

A definição de evasão ou sonegação é dada por Andrade Filho (2009), em Planejamento Tributário, São Paulo, Saraiva, 2009:

“Evasão ou sonegação fiscal, por outro lado, é o resultado de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (a) da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e (b) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (FILHO, 2009, p.9).

Segundo as lições de Andrade Filho quando o sujeito passivo, após ter realizado o fato gerador da obrigação tributária, lança mão de fraude ou simulação para evadir dos efeitos de qualquer norma tributária impositiva, comete duas espécies de infração: contra a norma tributária e contra a norma de direito penal comum, que define as condições de surgimento e de aplicação de penalidades quando há crime contra a ordem tributária.

É importante trazer à discussão a definição e os entendimentos acerca de sonegação, simulação e fraude. A conceituação de tais práticas foi normatizada na Lei n° 4.502/64, em seus art. 71 e 72, transcritos a seguir:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A sonegação é definida como uma ação dolosa ou omissão com o fim de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo. Qualquer ação que contribua para que a Fiscalização seja impedido de identificar o fato gerador, sua natureza ou as condições pessoais do contribuinte que possa afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente é um tipo de sonegação.

No caso de fraude, a finalidade é impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou postergar o seu pagamento.

A simulação tem seu conceito normativo no Código Civil (art.167, § 1º). De acordo com o seu preceito “haverá simulação nos negócios jurídicos quando a) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente conferem, ou transmitem; b) contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; c) os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados” (FILHO, 2009, p. 169).

Reiterando a questão da desconsideração do negócio jurídico, em parte explicitada nas preliminares, observa-se que a Fiscalização fundamenta a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desconsideração das operações simuladas com fulcro no § 7º do art. 83 do Decreto nº 44.747/08 (RPTA), que assim prescreve:

Art. 83. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

(...)

§4º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, simultaneamente ou após o início da ação fiscal, deverá:

(...)

§7º O procedimento disposto no §4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(Grifou-se)

No entanto, como deixa claro o parágrafo único do art. 205 da Lei nº 6.763/75, regulamentado pelo art. 83 e seguintes do RPTA, quando verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não é necessária a desconsideração do negócio jurídico, uma vez que os negócios jurídicos simulados, por se tratar de ilícitos típicos (evasão fiscal), não se enquadram na norma contida no art. 116, parágrafo único 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.

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. (Grifou-se).

Desse modo, a Fiscalização não precisaria desconsiderar o negócio simulado, bastando a ela demonstrar que houve operações simuladas realizadas entre as empresas envolvidas e seus clientes, com a finalidade de reduzir parcela do imposto devido, o que restou plenamente demonstrado nos autos.

A essas ocorrências enseja o lançamento de ofício nos termos do art. 149, inciso VII do CTN.

Assim, uma vez demonstrada a ocorrência de simulação de operações com mercadorias, visando reduzir o pagamento do ICMS devido nas reais operações, inaplicável a desconsideração do negócio jurídico no presente caso para se exigir o imposto não recolhido ao Erário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, são várias decisões do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG), nas quais foi analisado o procedimento de desconsideração do negócio jurídico efetuado pela Fiscalização, restando consagrado o entendimento de que apesar de afastada a aplicabilidade do art. 205 da Lei nº 6.763/75, ilegalidade não há na ação fiscal, em razão do disposto no art. 149, inciso VII do CTN, que prevê a possibilidade de revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa, quando demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, como no caso presente. Veja-se, por exemplo, a seguinte decisão:

REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - GRUPO EMPRESARIAL DISSIMULADO FORMALMENTE EM PEQUENAS EMPRESAS, COM O ÚNICO OBJETIVO DE AFERIR ILICITAMENTE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO E DIFERENCIADO RESERVADO À PEQUENAS EMPRESAS - AUSÊNCIA DE PROVAS DE OBJETIVO ECONÔMICO OU NEGOCIAL DA FRAGMENTAÇÃO EMPRESARIAL - FRAUDE FISCAL - AUTORIZAÇÃO LEGAL PARA ATUAÇÃO FISCAL MESMO ANTES DO ADVENTO DA LC 104/2001, BASEADA NO ART. 149, VII, DO CTN - EVASÃO DEMONSTRADA - MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO FISCAL - SENTENÇA REFORMADA EM REEXAME NECESSÁRIO, PARA JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO INICIAL - PREJUDICADO RECURSO VOLUNTÁRIO. - MESMO ANTES DA LC 104/01, QUE ALTEROU O ART. 116, DO CTN, O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO, JÁ AUTORIZAVA A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS DISSIMULADOS, A

**EXEMPLO DO DISPOSTO NO ART. 149, VII, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. - DEMONSTRAÇÃO, PELO FISCO, QUE A AUTORA FAZ PARTE DE UMA SÓ SOCIEDADE EMPRESÁRIA, DISSIMULADA, FORMALMENTE, EM DIVERSAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE, PARA FINS DE AFERIR ILICITAMENTE O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO E PRIVILEGIADO DADO ÀS PEQUENAS EMPRESAS. - AUSÊNCIA DE PROVAS DE QUALQUER FINALIDADE ECONÔMICA OU NEGOCIAL NA FRAGMENTAÇÃO EMPRESARIAL.**

DEMONSTRAÇÃO DE OBJETIVO ÚNICO DE REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO AUTOR A, NA MEDIDA EM QUE USUFRUIU INDEVIDAMENTE DO FAVOR FISCAL DECORRENTE DA FRAGMENTAÇÃO DISSIMULADA - EVASÃO FISCAL DEMONSTRADA. MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO FISCAL" (AC Nº 1.0145.09.562367-7/004, RELª P/ ACÓRDÃO DESª. SADRA FONSECA, J. 16.08.2011). (GRIFOS ACRESCIDOS).

Verifica-se conclusão semelhante em decisões anteriores deste Conselho, como as proferidas nos Acórdãos nºs 4.151/13/CE e 4.195/13/CE, cujos excertos transcreve-se a seguir:

**ACÓRDÃO: 4.151/13/CE RITO: ORDINÁRIO**

(...)

CONTUDO, EM QUE PESE A PREVISÃO SUPRA, CONSIDERANDO-SE QUE O CASO EM TELA NÃO CUIDA DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL OU DE ABUSO DE FORMA JURÍDICA E SIM, DE SIMULAÇÃO DE OPERAÇÕES REALIZADA PELA ORA RECORRENTE, VERIFICA-SE NÃO SER O CASO DE DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO, NOS EXATOS TERMOS DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 205 DA LEI Nº 6.763/75, *IN VERBIS*:

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.

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. GRIFOS ACRESCIDOS.

SALIENTA-SE QUE O PROCEDIMENTO DE DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO LEVADO A EFEITO PELA FISCALIZAÇÃO MOSTROU-SE MAIS BENÉFICO AOS SUJEITOS PASSIVOS, NA MEDIDA EM QUE LHE PROPICIU MAIORES OPORTUNIDADES PARA REFUTAR O LANÇAMENTO.

REGISTRE-SE QUE, APESAR DO ENTENDIMENTO ACIMA EXTERNADO SOBRE A DESNECESSIDADE DA APLICABILIDADE DO ART. 205 E 205-A DA LEI Nº 6.763/75 NO CASO DOS AUTOS, ILLEGALIDADE NÃO HÁ NO LANÇAMENTO EM ANÁLISE, EM RAZÃO DO DISPOSTO NO ART. 149, INCISO VII DO CTN QUE PREVÊ A POSSIBILIDADE DE REVISÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, QUANDO DEMONSTRADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. GRIFOS ACRESCIDOS.

**ACÓRDÃO: 4.195/13/CE RITO:ORDINÁRIO**

***EMENTA***

ATO/NEGÓCIO JURÍDICO - DESCONSIDERAÇÃO - COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA. CONSTATADA A SIMULAÇÃO NOS ATOS CONSTITUTIVOS DA PESSOA JURÍDICA, NOS QUAIS FIGURAM INTERPOSTAS PESSOAS, COM O INTUITO DE NÃO RESPONDER PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DAS INFRAÇÕES COMETIDAS, INAPLICÁVEL É A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 149, INCISO VII DO CTN C/C PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 205 DA LEI Nº 6.763/75 E ART. 84-A, INCISO I DO RPTA.

(...)

Também, nesse mesmo sentido foi recentemente editada a norma do art. 84-A, inciso I do RPTA, que veio deixar claro que não implica nulidade do lançamento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

eventual utilização do procedimento da desconsideração do negócio jurídico pela Fiscalização, nos casos de dolo, fraude e simulação.

Ainda é mister considerar, que o fato de a Autuada estar enquadrada no regime simplificado de tributação não lhe socorre, conforme o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “F” da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional).

Independentemente de estar ou não a empresa cadastrada no Simples Nacional, na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais, a apuração do imposto se faz fora do regime especial de tributação, nos termos da Lei Complementar nº 123/06, que assim prescreve:

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

(...)

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

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

Cita-se, a propósito, decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, já proferida, abordando a questão:

**EMENTA: TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - APELAÇÃO CÍVEL - SIMPLES MINAS E SIMPLES NACIONAL - ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO - PARCELAMENTO - OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL - ART. 15, INCISO VII, ALÍNEA "A", LEI ESTADUAL Nº 15.219/04 - ART.13, § 1º, INCISO XIII, ALÍNEA "F", LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06 - INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS NÃO SUJEITA AO REGIME - SEGURANÇA DENEGADA.**

CONSIDERANDO QUE OS DÉBITOS OBJETO DE PARCELAMENTO DECORREM DA "OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR SAÍDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS", NOS TERMOS DO ART. 15, VII, "A", DA LEI ESTADUAL Nº 15.219/04 E DO ART. 13, §1º, XIII, "F", DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06, DEVE INCIDIR A ALÍQUOTA DO ICMS APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS NÃO SUJEITA AO REGIME.

PRELIMINAR REJEITADA. RECURSO NÃO PROVIDO.(APELAÇÃO CÍVEL 1.0079.11.054061-8/001, RELATOR(A): DES.(A) ANA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PAULA CAIXETA, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 12/09/13, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 17/09/13)

Tendo em vista que saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, reiteradamente, enseja a exclusão do Regime Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, foram lavrados “Termos de Exclusão do Simples Nacional” (fls. 230/232) e regularmente intimados (fls.233/242), em razão do art. 29 c/c o art. 26, inciso I da Lei Complementar nº123/06, transcritos a seguir:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

(...)

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

(...)

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26;

(...)

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor; (grifou-se)

(...)

Nota-se que decidiu o legislador por excluir o contribuinte do regime favorecido a que se refere à LC nº 123/06, desde que comprovada prática, dentre outras, da infração de saídas reiteradas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

No tocante à retroatividade dos efeitos, a regra disposta no art. 29, § 1º na LC nº 123/06 é absolutamente clara:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

(...)

II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizama requisição de auxílio da força pública;

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1o Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes. (grifou-se)

Dessa forma, após aprovados os “Termos de Exclusão do Simples Nacional” pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG, no presente lançamento e, a sua efetivação, com a publicação no Portal do Simples Nacional, as empresas envolvidas passam a ser tributadas pela sistemática de débito e crédito, nos termos do art. 32 da LC nº123/06, *in verbis*:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Os efeitos retroagem a partir do próprio mês de ocorrência das irregularidades, ou seja, a janeiro de 2009, possibilitando à Fiscalização recompor a escrita fiscal das Autuadas e exigir o imposto como qualquer contribuinte sujeito ao regime de apuração por débitos e créditos, sem os benefícios previstos na LC nº123/06. Entretanto, é assegurado os efeitos do princípio da não cumulatividade do ICMS, que deverão, nessa ocasião, ser abatidos os recolhimentos já efetuados a título do imposto.

Apesar de não ter sido questionado na peça de defesa, importante salientar sobre a correção das multas aplicadas.

A multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pelas Autuadas.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso II da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pela falta de emissão de documento fiscal nas saídas de mercadorias, descumprimento de obrigação acessória. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 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.)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 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 - 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:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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 retrotranscrito, 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 Nº 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 art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, 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.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11<sup>a</sup> 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).

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6<sup>a</sup> 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."

"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. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

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".

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

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

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

Acrescente-se ainda, como escorreita, a inclusão dos Coobrigados no polo passivo da obrigação. A legislação tributária estabelece que quando existe infração à lei tributária, há responsabilidade solidária dos sócios-gerentes, administradores, diretores, dentre outros, na dicção do art. 135, inciso III do CTN, *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.

O art. 124, inciso II do CTN prescreve que "são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei". O referido dispositivo do *codex* possibilita que a lei da pessoa política competente para tributar gradue a responsabilidade dos obrigados.

Nesse sentido, o art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, dispõe:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

O art. 135, inciso III do CTN tem a mesma redação e o mesmo alcance do § 2º retrotranscrito, e é aplicável a empresas que estejam ou não em atividade.

Doutrina da melhor cepa é no sentido de que os administradores, mandatários, sócios-gerentes e diretores respondem solidariamente pela obrigação tributária **quando os seus atos contrários à lei, ao contrato social ou estatutos forem prévios ou concomitantes ao surgimento da obrigação tributária** (que se dá pela realização do fato gerador).

Assim, no caso concreto, tendo em vista tratar-se de simulação na forma engendrada para a comercialização de mercadorias e enquadramento das empresas envolvidas no Programa do Simples Nacional, não há que se perquirir a função exercida pelos sócios e nem tão pouco a característica e o papel de cada empreendimento no negócio, uma vez que todos se beneficiaram, em igual medida, com a fraude perpetrada.

Acresça-se, ainda, que nos termos do inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75 *qualquer pessoa é responsável 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.*

Portanto, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigados – responsáveis solidários de todos os envolvidos, partícipes nas operações geradoras dos ilícitos apontados na peça fiscal.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pelas Impugnantes não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 15/10/14. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. E, em

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

seguida, aprovou-se, também à unanimidade, a exclusão do Simples Nacional. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 05 de novembro de 2014.**

**Fernando Luiz Saldanha  
Presidente**

**Eduardo de Souza Assis  
Relator**

T

CC/MIG