

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.275/22/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001397990-00
Impugnação: 40.010149214-05
Impugnante: Campo Visual Participações Ltda
IE: 002622359.03-00
Coobrigados: Givaldo Marinho da Silva Filho
CPF: 293.365.034-72
Maurício Ferrante
CPF: 069.387.838-02
Ronaldo da Silva Pereira Júnior
CPF: 007.471.547-08
Proc. S. Passivo: Elisa Silva de Assis Ribeiro/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

23.275/22/2ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Impugnante à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, com recolhimento de ICMS a menor, no período de 01/09/15 a 30/04/17.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º do citado artigo.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 34/56, anexando os documentos de fls. 57/308.

A Fiscalização intima a Contribuinte a apresentar outros documentos, conforme Termo de Intimação nº 083/2020, às fls. 312/313.

Após análise da Impugnação e dos documentos apresentados em resposta à intimação, a Fiscalização entendeu que assiste razão à Impugnante no tocante ao lapso de tempo que existe entre o efetivo pagamento por meio das operadoras de cartões e a efetiva saída de mercadoria com a emissão do respectivo documento fiscal. Assim, a Fiscalização promoveu a reformulação do lançamento e emitiu novo Demonstrativo do Crédito Tributário, conforme fls. 315/319.

Devidamente intimada, a Autuada comparece aos autos às fls. 332/378, anexando documentos de fls. 379/410.

A Fiscalização intima novamente a Autuada a apresentar os documentos presentes no CD anexado às fls. 410, pois a mídia apresentou impossibilidade de leitura.

A Autuada manifesta-se às fls. 416/422 e anexa outro CD às fls. 422.

A Fiscalização promove outra alteração do lançamento, conforme Termo de Reformulação do Lançamento às fls. 425/437, pois verificou que havia emissão de mais de um documento fiscal para uma mesma operação com cartão de crédito/débito ou emissão de um documento para mais de uma operação e, também, emissão de documentos fiscais de saída em datas diversas do efetivo pagamento das mercadorias, feitos por meio de cartões de débito e crédito.

A Autuada manifesta-se às fls. 450/460 e anexa os documentos de fls. 461/483.

A Fiscalização, verificou que ainda permaneciam alguns equívocos na apuração do crédito tributário e reformula mais uma vez o lançamento, conforme Termo de Reformulação do Lançamento às fls. 485/497.

A Autuada apresenta Impugnação às fls. 512/520, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 525/539.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 56 por meio dos quais visa esclarecer se as mercadorias saíram de seu estabelecimento no momento da ocorrência do recebimento via cartão de crédito/débito ou em mês subsequente e se a Impugnante efetuou a devida escrituração dessas operações, bem como se parte dessas mercadorias era sujeita à substituição tributária até o ano de 2015.

O primeiro quesito visa esclarecer se as mercadorias saíram do estabelecimento da Impugnante no mês subsequente aos pagamentos. O segundo se até o ano de 2015 as mercadorias eram submetidas ao regime de ST e se, neste caso, houve incidência de ICMS na saída dessas mercadorias. O terceiro questiona se a Impugnante teria, no momento da efetiva saída da mercadoria, efetuado a devida escrituração, apuração, declaração e recolhimento do ICMS e finalmente, o quarto questiona a aplicação das penalidades presentes no Auto de Infração, dada a comprovação da devida escrituração e apuração de ICMS por parte da Impugnante.

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.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido 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, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Como relatado, autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Impugnante à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, com recolhimento de ICMS a menor, no período de 01/09/15 a 30/04/17.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º do citado artigo.

O trabalho fiscal, inicialmente, versava sobre o cotejo dos valores referentes às operações de débito/crédito, obtidos por informação das empresas administradoras de cartões de débito/crédito com os valores declarados pelo Contribuinte como faturamento.

Posteriormente, após questionamentos apresentados em impugnação, a autuação passou a confrontar os documentos de venda emitidos pelo Contribuinte com as informações obtidas das empresas administradoras de cartões de débito/crédito.

Os sócios-administradores foram inseridos no polo passivo da autuação em função de suas responsabilidades pelos atos praticados na gestão da empresa nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito da Fiscalização de lançar, relativamente aos fatos geradores relativos aos meses de setembro, outubro e novembro de 2015, uma vez que teve ciência da reformulação do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Auto de Infração em 15/12/20, conforme prescreve o § 4º do art. 150 e art. 156 do CTN, acórdãos e demais legislação.

A Autuada comenta o art. 173 do CTN e enfatiza que a ação para a cobrança do crédito tributário decai em cinco anos, porém contados da data da sua constituição definitiva.

Quando o sujeito passivo é regularmente notificado do lançamento, presume-se que o crédito está constituído, sendo essa presunção relativa, uma vez que o lançamento ainda é passível de alteração. O período fiscalizado informado em AIAF foi de 11/09/15 a 31/12/18, sendo que o lançamento se referiu a créditos do período de setembro de 2015 a abril de 2017 neste Auto de Infração, que foi lançado conjuntamente com dois outros devido à alteração no quadro societário da Impugnante.

Equívoca-se a Impugnante ao informar que os meses de setembro, outubro e novembro de 2015 estariam sujeitos à decadência, porque durante o período do contencioso, os créditos estão em fase de pagamento ou impugnação, portanto não há que se falar em perda de prazo da Fazenda de lançar o referido crédito.

No caso em questão, ocorreu a notificação do lançamento ao Sujeito Passivo e coobrigados em 08/11/19, encontrando-se o processo até o presente momento na supracitada fase de pagamento ou impugnação.

Nesta data, ao contrário do que informa a Impugnante, foram lançados créditos tributários dos meses de setembro, outubro e dezembro de 2015; janeiro e junho de 2016 e abril de 2017, conforme demonstrativo do crédito tributário de fls. 22 dos autos. Os períodos abrangidos nesse lapso de tempo de setembro de 2015 a abril de 2017 ficam suspensos de decair, repita-se, até que ocorra a constituição definitiva do lançamento. Sendo assim, somente a partir da constituição definitiva, após finalizada esta lide, será fixado o prazo prescricional de 5 (cinco) anos para que a Fazenda Pública de MG possa ajuizar a execução fiscal.

Durante o contencioso, a Impugnante alterna sua argumentação quanto a este tópico aludindo ora à decadência, ora à prescrição.

No momento da emissão do AIAF e posteriormente na notificação inicial dos trabalhos, em 08/11/19, não estava decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de lançar os créditos relativos ao ano de 2015, conforme o art. 173 do CTN, *verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (Destacou-se)

À luz do art. 150, também do CTN, o lançamento estaria igualmente fora do período de decadência, como se lê:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º **Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.** (Destacou-se)

A Impugnante comparece aos autos em quatro momentos específicos. Inicialmente, fls. 34/56, afirma que vende óculos de grau acabados ou apenas as armações para óculos diretamente aos clientes que, por vezes, pagam por tais mercadorias de forma adiantada e que o Auto de Infração dispõe sobre supostas omissões de saída e inadimplemento do pagamento do ICMS. E sendo assim, exigiram-se, além do imposto, multa de revalidação e isolada, sendo que sobre as operações sujeitas à substituição tributária, exigiu-se somente multa isolada.

Alega que o Fisco utilizou de presunção, partindo de simples confronto entre o informado pelas operadoras e as obrigações acessórias mantidas pela Impugnante.

Informa que as operações de saídas presumidas pela Fiscalização não ocorreram nos mesmos meses que os pagamentos com cartão, mas sim em meses subsequentes, não havendo o que se falar em cobrança de impostos, razão pela qual a autuação deve ser cancelada.

Alega que o Fisco não levou em conta a peculiaridade das mercadorias objeto dos pagamentos constatados e que muitas vezes o mero pagamento não significa necessariamente a saída da mercadoria do estabelecimento no mesmo mês.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Enfatiza que se trata de venda de óculos de grau a consumidor final, que são encomendados. E que o tempo de entrega pode variar de 30 a 40 dias em média.

Para comprovar estes lapsos de tempo entre pagamento com cartão de operadora e emissão do cupom fiscal, a Impugnante apresentou planilhas, cópias dos livros de Saída extraídos da EFD, como também cupons relativos aos pagamentos dos meses autuados.

Enfatiza que o momento dos pagamentos ocorridos não condiz com o fato gerador do imposto, que ocorre somente quando há a saída da mercadoria do estabelecimento da Impugnante e que a presunção induz a uma visão da realidade presumida, que pode divergir da realidade material. Cita doutrina a respeito.

Alega, ainda, que o Fisco exigiu do Contribuinte que cumprisse com obrigações acessórias e cita legislações nas quais se considera ocorrido o fato gerador no exato momento da saída da mercadoria do estabelecimento comercial. Que antes da saída física da mercadoria não há que se falar em obrigação principal ou acessória por parte do sujeito passivo.

Ratifica que a legislação tributária do estado de Minas Gerais estabelece que o cupom fiscal somente deve ser emitido na saída da mercadoria citando legislações e acórdãos. Também enfatiza o tempo decorrido entre o momento da venda de suas mercadorias e a real entrega destas.

Quanto à multa isolada, afirma que equivale a patamar superior a 100% (cem por cento) do valor do tributo cobrado, chegando a três vezes o valor deste. Cita decisões judiciais alegando que multas superiores a 100% (cem por cento) do tributo são confiscatórias.

Finaliza requerendo que seja integralmente cancelado o valor do Auto de Infração ou ao menos reduzida a multa isolada, requer perícia e apresenta os quesitos.

Em vista da Impugnação de fls. 34/56, e fls. 312/313, a Impugnante é intimada através do Termo de Intimação nº 083/2020 de 10/06/20, a apresentar Memória de Fita Detalhe e Leitura da Memória Fiscal, demais documentos de saída e planilha preenchida, correlacionando os cupons das operadoras listados pelo Fisco com seus cupons fiscais, para comprovação de suas alegações anteriores.

Apresentada a documentação solicitada - Memória de Fita Detalhe e Leitura da Memória Fiscal além de planilha preenchida correlacionando os cupons das operadoras listados pelo Fisco com seus cupons fiscais – e efetuada a análise pelo Fisco, gerou-se o Termo de Reformulação do Lançamento em 27/11/20, fls. 315/321.

Os cupons fiscais analisados nessa fase, cujos espelhos foram entregues por e-mail, estão presentes em CDs, respectivamente às fls. 423/488.

Regularmente intimada, a Impugnante apresenta aditamento à impugnação em fls. 332/378 e seus anexos em fls. 379/410.

Nesse primeiro aditamento à Impugnação, a Requerente assevera que:

- vende produtos para entrega futura, que a Fiscalização utilizou de presunção para fazer as análises iniciais do auto e que apresentou defesa onde

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

demonstrou a anacronia existente entre a emissão dos cupons das operadoras com seus cupons fiscais de vendas;

- a Fiscalização requereu documentos mediante lavratura de Intimação Fiscal, e foi respondida conforme diversos documentos que ora anexava, contendo todos os e-mails trocados no período da pandemia ocorrida em 2020 e que fez um esforço hercúleo para o fornecimento dos arquivos requeridos e preenchimento da planilha correlacionando os documentos emitidos em plena pandemia e com redução de pessoal;

- isso posto, a Fiscalização abandonou as operações iniciais e constatou supostas outras omissões, aumentando o crédito tributário, em função das próprias associações feitas pela Impugnante.

Sendo assim, a Impugnante contratou empresa especializada em cruzamento de dados, para que novas correlações fossem feitas entre os cupons das operadoras e os fiscais do Contribuinte.

Alega, ainda, que:

- com relação aos meses de setembro, outubro e novembro de 2015 que não haviam sido objeto da autuação originária, operou-se a decadência do crédito, nos termos do art. 150 do CTN;

- muitas vezes um determinado valor passado no cartão representa mais de um cupom fiscal ou a emissão de um cupom fiscal representa mais de uma operação realizada no cartão de crédito/débito;

- como o fato gerador é na saída da mercadoria, ora se estaria comprovando 86,3% das operações constantes nos autos;

- informa que especificamente duas vendas não condizem com a realidade por estarem com valores muito altos para o tipo de mercadoria que comercializa;

- os meses de setembro, outubro e novembro de 2015 estariam sujeitos à prescrição tributária, uma vez que recebeu ciência do Auto de Infração em 15/12/20, quando ocorreu à reformulação do lançamento. Cita o § 4º do art. 150 do CTN e o 156, V do CTN, acórdãos e legislação, comentando também que não seria o caso de aplicação do art. 173, inciso I do CTN;

- o mero pagamento não significa necessariamente a saída da mercadoria do estabelecimento no mesmo mês e, a depender do tipo de lente e armação, a encomenda leva até 40 dias para ficar pronta, sendo retirada em períodos ainda posteriores pelo cliente;

- a Fiscalização usou de presunção para concluir que o momento da venda é o momento da saída da mercadoria do estabelecimento gerando o fato gerador, mas que isto não condiz com a realidade material deste caso.

Segue com a finalidade de demonstrar que o ICMS somente é devido no momento da saída da mercadoria, citando legislação e acórdãos do CCMG.

Prossegue afirmando que a Fiscalização confessou seu flagrante equívoco, acatando os argumentos suscitados pela Impugnante e solicitando documentos

devidamente entregues, além de ter solicitado o preenchimento de planilhas pela Impugnante, de modo a correlacionar todas as operações de pagamento com os respectivos documentos fiscais.

Entretanto, afirma que devido à pandemia, com pessoal reduzido, a própria Impugnante cometeu alguns equívocos no preenchimento das planilhas, o que gerou um aumento no valor do crédito tributário.

Segundo a Impugnante, neste momento, estaria fornecendo uma planilha própria, relacionando a maioria das operações de pagamentos ora efetuadas com os cupons fiscais emitidos, levando-se em conta não somente os valores como também os destinatários dos cupons fiscais, para o caso de uma operação de compra ter se fragmentado em dois ou mais cupons fiscais emitidos para um mesmo cliente.

Anexa cópias de casos específicos de compras a fim de ilustrar a situação de haver pluralidade de cartões de operadoras e/ou cupons fiscais.

A Impugnante reitera nesta fase que entende ser confiscatória a multa isolada aplicada, superior a duas vezes o valor do imposto, cita doutrina e pede o cancelamento desta.

Pede que sejam canceladas as exigências feitas no período de setembro a novembro de 2015, que considera decaídos; que seja cancelado o Auto de Infração, que a Fiscalização lhe informe o número do CPF e nomes dos titulares dos cartões cujos pagamentos não foram correlacionados, que seja reduzida a Multa Isolada e que haja realização de perícia, apresentando os quesitos em fls. 378.

A Impugnante, às fls. 412, é intimada a rerepresentar a planilha que cita na fase anterior, dada à impossibilidade de leitura das mídias apresentadas, o que ocorre às fls. 416/423.

Novamente, às fls. 425/437, o crédito é reformulado em função das associações feitas pela própria Impugnante, aceitando-se algumas das justificativas que ela apresentou ao Fisco.

Regularmente intimada, a Impugnante apresenta segundo aditamento à impugnação, às fls. 450/460 e anexos de fls. 461/483.

A Impugnante repete, em síntese, todas as argumentações anteriores e ainda informa que, num primeiro momento, contratou empresa especializada que por meio de ferramenta robotizada conseguiu comprovar que 86,3% das suas operações estavam acobertadas com documentação fiscal, mas que agora voltava a apresentar as associações necessárias feitas manualmente por um funcionário próprio, que em razão de algumas especificidades, conseguiu relacionar outras operações antes não encontradas a contento.

Explica que há pluralidade de cartões de operadoras de cartão de crédito e débito, como também de cupons fiscais envolvidos numa mesma operação de venda.

Pede o cancelamento do auto, agora que a totalidade dos cupons das operadoras estariam devidamente justificados através da emissão de cupons fiscais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correspondentes, assim como a redução da multa isolada. Reitera ainda o pedido de prova pericial.

Outra vez, às fls. 485/497, o crédito tributário é reformulado em função das associações feitas pela própria Impugnante, mediante as quais, o Fisco admitiu algumas das justificativas apresentadas.

Regularmente intimada, a Impugnante apresentou o terceiro aditamento à Impugnação, às fls. 512/520 e anexos de 521/523.

Assevera, em síntese, todas as argumentações anteriores e informa que, num primeiro momento, contratou empresa especializada que, por meio de ferramenta robotizada, conseguiu comprovar que grande parte das suas operações estavam acobertadas com documentação fiscal. Que num segundo momento, voltou a apresentar associações necessárias, então feitas manualmente por um funcionário próprio, que em razão de algumas especificidades conseguiu relacionar outras operações antes não encontradas a contento.

Que apesar de ter ocorrido alterações no valor do crédito anteriormente, permaneceu um crédito tributário residual, que novamente é justificado em planilha, com considerações finais a respeito dos cupons de operadoras ainda não aceitos pelo Fisco.

Enfatiza que no caso específico da atividade da Impugnante, a data do fato gerador do imposto não é necessariamente o mesmo do dia do pagamento da mercadoria e que ainda pode haver cartões de operadoras múltiplos para um cupom fiscal e um cupom de operadora para múltiplos cupons fiscais.

Pede o cancelamento do auto, a redução da multa isolada. Reitera ainda o pedido de prova pericial.

O Fisco comparece aos autos e esclarece que os trabalhos fiscais se iniciaram com a comparação entre os totais de venda informados pelas operadoras de cartão de crédito e débito e os demonstrativos do Contribuinte. Posteriormente, realizou-se o procedimento fiscal de cruzamento documento por documento, motivado pela própria Impugnante, quando alegou que haveria documentos fiscais de saída, de sua emissão, correspondentes para cada operação discriminada por operadoras de cartões, mas com datas diferentes devido às especificidades do seu ramo.

Sendo assim, a auditoria migrou da análise sintética para a analítica. Trabalhou-se com valores originados dos documentos fiscais de entrada e saída da Empresa, obtendo-se o percentual de mercadorias sujeitas à substituição tributária pela segregação das Notas Fiscais de Entrada por CFOP e os valores de saída de acobertadas pela indicação da Impugnante dos seus cupons fiscais que justificavam os cupons das operadoras de cartão de crédito e débito.

A Impugnante fez diversas associações que julgou cabíveis entre os cupons de operadoras de cartões de crédito com seus cupons fiscais. Nessas associações, foram desconsideradas as datas de emissão dos documentos, desde que emitidas depois da operação de cartão, correlacionando mais de um cupom fiscal para um mesmo cupom de operadora, como também mais de um cupom de operadora para um cupom fiscal.

A Impugnante ratifica que as operações de saídas presumidas pela Fiscalização não ocorreram nos mesmos meses que os pagamentos com cartão, mas sim em meses subsequentes, não havendo o que se falar em cobrança de impostos, razão pela qual a autuação deve ser cancelada.

Enfatiza que se trata de venda de óculos de grau a consumidor final que são encomendados e que o tempo de entrega pode variar de 30 a 40 dias em média, com o cliente indo ao estabelecimento comercial com data ainda posterior. E para comprovar estes lapsos de tempo entre pagamento com cartão de operadora e emissão do cupom fiscal, a Impugnante apresentou planilhas, cópias dos livros de Saída extraídos da EFD, como também cupons relativos aos pagamentos dos meses autuados.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que a Fiscalização aceitou os argumentos de que no ramo óptico a saída das mercadorias pode ocorrer em datas subsequentes ao pagamento destas e solicitou, assim, que a Impugnante comprovasse seus argumentos identificando os documentos fiscais que foram emitidos para cada cupom de operadora.

Essas averiguações são de cunho comercial e a Impugnante por quatro vezes apresentou associações que ela mesma entendia serem devidas, gerando três alterações no crédito tributário conforme Termo de Reformulação do Lançamento, fls. 315/321 dos autos; Termo de Reformulação do Lançamento, fls. 425/437 e Termo de Reformulação do Lançamento, fls. 485/497.

Ressalte-se que a primeira reformulação feita pelo Fisco com a primeira associação feita pela Impugnante foi totalmente desconsiderada, dado que ela própria apresentou posteriormente outras associações totalmente diferentes em planilha de sua autoria, onde correlacionou muitas das vezes mais de um cupom de operadoras a um cupom fiscal e/ou mais de um cupom fiscal a um de operadora.

A Impugnante alegou que apresentou planilha imprecisa, pois teve tempo e pessoal escassos devidos à pandemia de Covid-19. Alterou, num segundo momento, todo seu entendimento de cupons que cobririam as operações, alegando ter contratado firma especializada que teria feito uma análise mais precisa. Essa planilha continha várias abas, *links* que permitiam acesso direto ao cupom fiscal associado ao da operadora, além de um controle “conta corrente” específico de cada cliente, justificando seus créditos porventura existentes, originários de pagamentos que antecederiam à retirada de suas mercadorias.

Nos cupons fiscais analisados nessa fase, cujos espelhos dos cupons fiscais foram entregues por e-mail, estando também presentes na planilha da Impugnante, como em CD de reformulação fiscal, respectivamente às fls. 423/488 dos autos, verificou-se que os cupons continham a expressão “Crédito Cliente”, “Cartão Crédito” e “Dinheiro”.

Foram aceitas as associações feitas nas duas primeiras rubricas que seriam “Crédito Cliente” e “Cartão Crédito”, à medida que o Fisco verificava que o pagamento se dava para uma determinada compra e, posteriormente, o cupom era emitido com uma das duas expressões acima.

Apesar disso, a Impugnante voltou a alegar que suas associações necessitaram ser complementadas, dessa vez não mais eletronicamente, mas

manualmente por funcionário, que melhor analisou as conjugações de documentação existente. Isso requereu nova análise fiscal, para avaliar as novas situações alegadas.

O Fisco novamente aceitou diversas associações feitas, reformulou o crédito e, às fls. 488 anexou mídia em CD com o novo cruzamento, como também com os espelhos da fita detalhe para maior clareza dos documentos fiscais aceitos e não aceitos.

Quanto à multa isolada, a Impugnante afirma que equivale a patamar superior a 100% (cem por cento) do valor do tributo cobrado, chegando a três vezes o valor deste. Cita decisões judiciais alegando que multas superiores a 100% do tributo são confiscatórias.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo 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.

Neste sentido é o entendimento de abalizada doutrina:

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

(...)

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

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

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

fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso II da mencionada lei.

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

No que tange às reformulações posteriores, além da interrupção de prazo já comentada nos parágrafos anteriores, dita o art. 120 do Decreto nº 44.747, de 03/03/08, que estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA/02:

Art. 120. Recebida a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e **resulte em aumento do valor do crédito tributário**, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, **será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação**, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.” (destacou-se)

Pelo exposto, vê-se determinado em lei, que o crédito tributário pode ser majorado enquanto ocorre o contencioso, relativamente a qualquer dos meses objetos da ação fiscal. De acordo com a interpretação da Impugnante, créditos a serem aumentados estariam passíveis de decadência no período da discussão do crédito tributário. Assim, o Fisco só poderia diminuí-lo, à medida que a lide avançasse.

A Impugnante solicita que o Fisco lhe apresente o CPF e os titulares dos cartões das operadoras, cujos pagamentos não foram correlacionados. Quanto a isso, o Fisco informa que os cupons foram devidamente apresentados com seu número, data e valor e que cabe a ela fazer a devida associação com seus cupons fiscais. Estes dados requeridos estão fora dos elencados para as administradoras apresentarem à Fazenda Estadual, nos termos da legislação vigente.

Ademais, as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito são consideradas documentos fiscais nos termos do art. 132 do RICMS/02, abaixo transcrito:

Art. 132. São considerados, ainda, documentos fiscais:

(...)

III - as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta corrente, por empresa que presta serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta corrente ou por similares, relativas às operações e prestações realizadas por estabelecimentos de contribuintes do ICMS, cujos pagamentos sejam realizados por meio de sistemas de crédito, débito ou similar;

Assim, não cabem os requerimentos da Defesa em relação à documentação que levou o Fisco ao levantamento do crédito tributário ora lhe imputado, dado serem documentos fiscais de seu conhecimento.

A Impugnante apresentou por quatro vezes ao Fisco cupons fiscais que associados aos cupons das operadoras cobriam as vendas realizadas.

No contencioso, averiguou-se ocorrer de fato emissão de mais de um documento fiscal para uma mesma operação com cartão de crédito/débito ou emissão de um documento fiscal para mais de uma operação com cartão de crédito/débito, devidamente demonstrado pela Impugnante, como também ocorrer emissão de

documentos fiscais de saída em datas diversas às datas do efetivo pagamento das mercadorias.

Isto posto, por quatro vezes o Fisco analisou documentos que alternavam em serem probos ou não, motivando três reformulações do crédito tributário. Entretanto, na quarta apresentação de documentos de saída, que porventura pudessem cobrir os cupons das operadoras ainda não associados, não se verificaram justificativas que pudessem alterar o lançamento atual existente.

Inclusive, na última apresentação de planilha feita pela Impugnante, não houve alterações das justificativas feitas anteriormente, já rejeitadas pelo Fisco.

Esta última planilha apresentada e justificada pela Impugnante, consta das fls. 523 dos autos, sendo que os espelhos – cópias fiéis da fita detalhe – foram reapresentados na planilha fiscal da última reformulação feita, às fls. 488, para melhor elucidação da lide

Nesta última planilha da Impugnante, vê-se que o primeiro cupom fiscal associado, COO000102, discrimina pagamento em dinheiro, não podendo, portanto, acolher uma operação feita por cartão de crédito.

Inclusive, o mesmo cupom COO000102 é utilizado para justificar um cupom de operadora presente na segunda linha, cujos valores nem são coincidentes.

Vários outros cupons de operadora, como os COO000479, COO001124, COO001986, COO005580 e COO006076 foram associados com cupons fiscais nos quais o pagamento está discriminado como feito em “Dinheiro”.

O cupom fiscal COO000156, de 12/10/15, foi associado a dois de operadora cujo soma é diferente. Além do valor ser diferente, o cupom fiscal foi emitido antes dos cupons da operadora, que são de 18/10/15.

Diversos outros cupons presentes no crédito tributário residual têm seus valores destoantes dos cupons fiscais que a Impugnante correlacionou, como o COO000264, COO000919, COO001426, COO001464, COO001551, COO001647, COO001704, COO001919, COO001922, COO001969, COO002344, COO002671, COO003337, COO003405, COO005062, COO005535, COO006299, COO006629 e o COO007151.

Outros cupons, foram concatenados para justificar mais de uma operação, porém também com valores não coincidentes, como o cupom fiscal COO005373 foi usado para cobrir os valores de cinco cupons de operadora de valores distintos.

Da mesma forma, foram concatenados para justificar mais de uma operação, porém também com valores não coincidentes, o cupom fiscal COO005684 foi usado para cobrir os valores de dois cupons de operadora de valores distintos. Somando os cupons da operadora, obtém-se valor diferente do valor do documento fiscal associado. O mesmo ocorreu com o cupom COO006571 e os cupons fiscais erroneamente associados, como o COO001227 associado ao COO001254.

Com relação à formação do polo passivo da obrigação tributária, os sócios-administradores respondem pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações

tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

Código Tributário Nacional

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

O art. 135, incisos II e III do CTN tem o mesmo alcance do § 2º descrito anteriormente, e é aplicável a empresas que estejam ou não em atividade.

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).

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

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

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJ/MG, por unanimidade, no processo nº 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. [...].

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

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

Ademais não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária e, sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, em consonância com entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ para a responsabilização solidária dos sócios.

Induvidoso, no caso, que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

Assim, correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL

DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 496/497. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 27 de outubro de 2022.

Wertson Brasil de Souza
Relator

André Barros de Moura
Presidente

D