

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

Acórdão: 23.277/22/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001398414-05  
Impugnação: 40.010149219-95  
Impugnante: Campo Visual Participações Ltda  
IE: 002622359.03-00  
Coobrigados: Luca Fadda  
CPF: 707.127.641-27  
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**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO.** Constatada a saída de mercadorias desacobertadas 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.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertadas 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 01/09/17 a 31/07/18.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 30/50, anexando os documentos de fls. 51/282.

A Fiscalização intima a Contribuinte a apresentar outros documentos, conforme Termo de Intimação nº 084/2020, às fls. 286/287.

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. 289/295.

Devidamente intimada, a Autuada comparece aos autos às fls. 303/340, anexando documentos de fls. 341/373.

A Fiscalização promove outra alteração do lançamento, conforme Termo de Reformulação do Lançamento às fls. 398/410, 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. 422/432 e anexa os documentos de fls. 433/454.

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. 456/468.

A Autuada apresenta Impugnação às fls. 480/491, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 493/505.

---

### ***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. 51 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.

O primeiro quesito visa esclarecer se as mercadorias saíram do estabelecimento da Impugnante no mês subsequente aos pagamentos. O segundo 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 terceiro 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 litúgio 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.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

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, 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 01/09/17 a 31/07/18.

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 comparece aos autos em quatro momentos específicos. Inicialmente, fls. 30/50, 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.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 30/50, e fls. 286/287 e 313, a Impugnante é intimada através do Termo de Intimação nº 084/2020 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. 289/295.

Os cupons fiscais analisados nesta fase, cujos espelhos foram entregues por e-mail, estão presentes em CDs, respectivamente às fls. 396/459.

Regularmente intimada, a Impugnante apresenta aditamento à impugnação em fls. 303/342 e seus anexos em fls. 343/373.

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 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;

- isto 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:

- 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;

- 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 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. 342.

Novamente, às fls. 398/399, 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. 422/432.

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 88,1% 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 correspondentes, assim como a redução da multa isolada. Reitera ainda o pedido de prova pericial.

Outra vez, às fls. 456/457, 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. 480/488.

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. 398/410 e Termo de Reformulação do Lançamento, fls. 456/468.

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 antecediam 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. 396/459 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. 459 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A Impugnante relata haver a cobrança de dois valores não condizentes com vendas de produtos em shoppings, o que evidenciaria a inconsistência da acusação fiscal como um todo. Cumpre esclarecer que estes valores foram um equívoco que se deu porque estavam sintetizados por mês pela Operadora Cielo, ao invés de expressos cupom por cupom. Intimada, a operadora forneceu os dados de forma analítica, gerando reformulação do crédito, tendo ciência dos fatos a Impugnante.

Ratificando, quanto a esses valores, nos meses de março e abril de 2018, a CIELO não informou à Fazenda Estadual os registros de forma analítica, mas sim sintética. Em 22/04/21, a operadora foi intimada a apresentar, conforme determina a lei, os registros detalhados por operação, com os valores de cada venda. Esta intimação consta nos autos às fls. 376, sendo a Impugnante cientificada dessa rerratificação às fls. 375/384.

No momento da reformulação seguinte a este fato, o Fisco o destacou às fls. 398, 399 e 401 dos autos. Em fls. 401, encontra-se a planilha fiscal “Cruzamento de Cupons de Operadoras e Fiscais”, na qual se correlacionaram os cupons fiscais que justificaram os da operadora para os dois meses em questão.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 491 dos autos, sendo que os espelhos – cópias fiéis da fita detalhe – foram reapresentados na planilha fiscal da última reformulação feita, às fls. 459, para melhor elucidação da lide

Nesta planilha final do Contribuinte, vê-se que alguns cupons fiscais que a Impugnante correlacionou têm seus valores destoantes dos cupons de operadoras presentes no crédito tributário residual como os de número COO009863, COO010047, COO010844, COO011158, COO012254, COO012734 e COO014039.

Outros cupons fiscais foram concatenados para justificar mais de uma operação, porém também com valores não coincidentes, como o cupom fiscal

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COO012477. Além do mais, esse cupom fiscal foi venda feita com pagamento integralmente em dinheiro e não em cartão.

Da mesma forma, foram concatenados para justificar mais de uma operação, porém também com valores não coincidentes, os cupons fiscais COO010215 e o COO010363, que foram usados para cobrir os valores de dois cupons de operadora. Ao fim, os valores não se equiparam.

Também ocorreu o caso de dois cupons fiscais serem erroneamente associados, como o COO011251 associado ao COO011290. Juntos totalizam o valor superior ao cupom de operadora que deveriam acobertar.

Foram associados ainda pela Impugnante por diversas vezes, dois ou mais cupons fiscais cujos CPFs eram de clientes diferentes, na tentativa de que acobertassem vendas em cartão de crédito ou débito.

Como exemplo têm-se os cupons COO009321, COO009322, COO009400 que juntos deveriam justificar um cupom de operadora no valor de R\$1.380,00, cujos nomes dos clientes estão expressos nos cupons fiscais. Portanto, ainda que seus valores somados coincidissem – o que não ocorre - com o do cupom comercial emitido, não podem ser concatenados a fim de justificá-lo.

Podem ser citados os cupons COO009374, COO009369, COO009416 e COO009460 que juntos deveriam cobrir um cupom de operadora cujos nomes dos clientes estão expressos nos. Portanto, ainda que seus valores somados coincidissem – o que não ocorre - com o do cupom comercial emitido, não podem ser concatenados, a fim de justificá-lo.

Da mesma forma foram associados os cupons fiscais COO015172, COO015296, que foram associados para acobertar dois cupons de operadora. Portanto, não podem os cupons fiscais supramencionados serem oferecidos pela Impugnante como sendo de uma mesma operação comercial.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, CONCLUO 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

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

.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. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 467/468. 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