

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.814/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000174542-02
Impugnação: 40.010132596-95
Impugnante: Sopero Indústria e Comércio Ltda
IE: 186126487.02-08
Proc. S. Passivo: José Luiz Matthes/Outro(s)
Origem: DFT/Contagem

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas ao Fisco pela Impugnante 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 da Parte Geral 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 n.º 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

O trabalho realizado pelo Fisco que levou à imputação fiscal foi o confronto entre as vendas efetuadas por meio de cartão de crédito/débito e os valores das receitas brutas informadas na Declaração Anual do Simples Nacional - DASN, conforme demonstrado no Anexo 3 (fls. 21/24).

Foi protocolizada junto a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, em 25 de março de 2010, denúncia espontânea referente a mercadorias desacobertas de documentos fiscais, sendo o ICMS recolhido considerado inferior ao devido em decorrência de utilização indevida da alíquota prevista no Anexo I da Lei Complementar n.º 123/06, contrariando o disposto no seu art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea "f", o Fisco lavrou o presente Auto de Infração.

Os valores recolhidos a título de ICMS na denúncia espontânea foram abatidos do ICMS devido pelas saídas desacobertas, nos termos do art. 195, § 2º, inciso II do RICMS/02, resultando ainda imposto a recolher.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 122/144, em síntese, aos argumentos seguintes:

- não conseguiu entender os motivos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração, pois antes de qualquer procedimento fiscal, promoveu a denúncia espontânea do débito e efetuou o recolhimento de toda a sua carga tributária, indo ao encontro do art. 138 do Código Tributário Nacional;

- cai por terra a afirmação de que descumpriu os ditames contidos no art. 26, inciso I da Lei Complementar n.º 123/06, uma vez que a existência de denúncia espontânea supre essa falta e macula o procedimento fiscal;

- o ICMS é tributo afeto ao princípio constitucional da não cumulatividade, nos termos do art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988;

- o Fisco Estadual simplesmente identificou os valores supostamente omitidos de venda e aplicou a alíquota de 18% (dezoito por cento), sem, contudo, proceder a uma análise contábil no sentido de se verificar quais são os créditos advindos da operação imediatamente anterior;

- uma vez procedendo à exclusão do Simples Nacional, obrigatoriamente, para a composição da base de cálculo do ICMS e adotando-se o procedimento contido nos arts. 53, incisos I e III e 54, § 4º do RICMS/MG, chega-se ao valor da operação, onde o valor efetivamente tributável será determinado com a aplicação do princípio da não cumulatividade;

- as disposições constantes dos arts. 25/27 da Lei Complementar n.º 123/06 permitem aferir que a empresa necessita manter a sua escrita contábil e, nessa condição, havendo a exclusão do Simples, para o efetivo cálculo do suposto crédito tributário, deveriam ser considerados os créditos havidos na operação;

- outro não poderia ser o entendimento uma vez que no Auto de Infração houve solicitação dos livros de registro de entradas e saídas, notas fiscais de entradas e saídas e, nenhum destes documentos foram considerados na lavratura;

- o Fisco autuou valendo-se, para tanto, de levantamento realizado a partir de informações de terceiros, quais sejam, administradoras de cartões de créditos;

- a Fiscalização Mineira presumiu a ocultação de operações de vendas como se o cálculo apurado a partir do confronto das informações passadas pelas operadoras com as informações constantes dos registros dos contribuintes permitisse a simples e pura conclusão pela ocorrência do fato gerador do ICMS;

- em que pesem, contudo, a cultura e a dignidade do Fiscal Fazendário Mineiro e o curto trabalho de elaboração de planilhas e juntada de cópias por ele realizadas, o presente lançamento não merece prosperar, pois esses indícios não fazem nascer a obrigação tributária e sequer comprovam a real ocorrência do fato gerador;

- o levantamento fiscal realizado não comprovou a ocorrência de uma venda e sequer de uma saída de mercadoria sem a respectiva emissão de nota fiscal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as informações transmitidas pelas operadoras de cartões de crédito e débito não tem o condão de convalidar os valores informados por elas em verdadeiras operações mercantis;
- o Fisco presumiu que o total das operações efetuadas com cartões decorreu de operações mercantis, o que, pois, não é verdade;
- o malgrado levantamento que se prestou a arbitrar a base de cálculo do ICMS, não serve, por si só, para comprovar a materialidade do fato gerador tributário;
- para que se pudesse aplicar a multa aqui impugnada, necessária seria a comprovação de que as diferenças encontradas efetivamente se referem a receitas relativas à circulação de mercadorias com transferência de titularidade, sob pena de cobrar tributo fictício;
- em qualquer levantamento fiscal que queira se aproximar da realidade factual, é necessário que se apure o valor das mercadorias entradas, das mercadorias saídas, dos estoques inicial e final, dos serviços recebidos e dos prestados, das despesas, dos outros encargos, do lucro do estabelecimento e de outros elementos informativos;
- demais elementos que deveriam ter sido levados em conta, tais como o lucro do estabelecimento, outros encargos e outros elementos informativos, foram desprezados sumariamente pelo Fisco;
- a hipótese construída para o levantamento fiscal até poderia ser estruturalmente lógica, não fosse o fato de fundar-se em premissa equivocada e não comprovada;
- não se admite, dessarte, qualquer lançamento que não atenda à regra da tipicidade cerrada, pois é aí que se assenta o Estado Democrático de Direito;
- não há sequer indícios sobre se houve tais operações, em que condições foram realizadas, quais mercadorias saíram de seu estabelecimento;
- cita o art. 142 do Código Tributário Nacional e doutrina sobre o tema;
- o dever, a obrigação e o ônus do lançamento são, exclusivamente, de quem lança, no caso a Fiscalização Fazendária do Estado de Minas Gerais, e, para lançar devem ser obedecidos os princípios da tipicidade cerrada (legalidade);
- o levantamento fiscal, em que pesem os esforços de sua justificação e o detalhado trabalho realizado pelos Fiscais, não identifica todos os elementos necessários para apresentar um resultado líquido, certo e exato;
- o Código Tributário Nacional, como lei complementar da Constituição, é veículo único e adequado para hospedar normas gerais de direito tributário, de forma enfática, no seu art. 148, exigindo que os arbitramentos tenham que nascer de processos regulares, e, que em caso de contestação, fica assegurada a avaliação contraditória;
- além da ofensa ao princípio da legalidade e da presunção de inocência, o presente lançamento está impondo o insuportável ônus de produzir prova negativa;
- a partir do instante em que o Fisco faz uma imputação dessa monta ao contribuinte, cabe a ele, comprovar, de forma detalhada, o que alega e o argumento de

presunção de legitimidade dos atos da administração, por si só, não é suficiente para afastar as premissas ventiladas;

- deveria o Fisco, partindo dos supostos indícios apurados com as informações prestadas pelas administradoras de cartões, realizar outras provas, no sentido de demonstrar, de forma inequívoca, a ocorrência do fato gerador, ou seja, da circulação de mercadoria, o que não ocorreu no caso em tela;

- discorre sobre a impossibilidade de se aplicar, concomitantemente, multa de revalidação e isolada, bem como sustenta que as multas aplicadas ofendem os princípios da proporcionalidade e do não confisco.

Ao final, pede a realização de prova pericial formulando os quesitos de fl. 143 e requer-se seja acolhida a preliminar levantada, a fim de se reconhecer a nulidade absoluta do presente Auto de Infração e, se ao mérito chegar, seja a presente impugnação julgada procedente para o fim de cancelar a cobrança do valor principal e os seus respectivos consectários.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 157/166, contrariamente ao alegado pela Defesa, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- nos autos encontram discriminados, de forma clara e precisa, todos os dispositivos infringidos, com as respectivas penalidades, sendo que, ao Sujeito Passivo foram enviadas as intimações e fornecidas todas as informações que possibilitariam a completa defesa dos atos e fatos apontados nos autos;

- resta comprovado que o presente Auto de Infração foi emitido dentro do que prescreve a legislação estadual, mais especificamente o art. 89 do RPTA;

- o procedimento fiscal de "Conclusão Fiscal" com base nas informações fornecidas pelas administradoras de cartão de crédito está devidamente previsto na legislação tributária mineira;

- a discussão trazida pela Impugnante diz respeito ao fato de ter ela protocolizado denúncia espontânea visando sanar as irregularidades ora em discussão, e recolher o tributo não pago na época própria. Contudo, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea somente se houver o pagamento integral do tributo devido e dos juros de mora, o que efetivamente não ocorreu;

- a denúncia foi sim, reconhecida pelo Fisco, mas considerada ineficaz, em face do não recolhimento do valor integral devido;

- os valores referentes ao ICMS informados na denúncia espontânea e pagos, por meio de DAE ao Estado de Minas Gerais foram abatidos no cálculo do crédito tributário;

- a Autuada argui, inicialmente, sobre a violação ao princípio da não cumulatividade, mas esse argumento não encontra respaldo nos fatos apontados nos autos e, tampouco na legislação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a ocorrência de omissão de receitas e, conseqüentemente, de saídas desacobertas, foi fato atestado e confirmado pela própria Impugnante, que, espontaneamente, procurou o Fisco para sanear tais irregularidades;
- os valores recolhidos não estavam em consonância com a legislação reguladora do Simples Nacional, mais especificamente, o art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea "f" da Lei Complementar n.º 123/06;
- a alíquota aplicável nesses casos é de 18% (dezoito por cento) e não, as alíquotas estabelecidas na legislação do Simples Nacional;
- a Impugnante cita na defesa que houve a exclusão do Simples Nacional, e que uma vez excluído deve-se permitir a utilização dos créditos, mas, nesse Auto de Infração, não houve nenhum procedimento de exclusão do Simples Nacional, já que a Autuada não mais era optante por esse regime desde janeiro de 2011;
- no período abrangido pela fiscalização, janeiro de 2008 a junho de 2009, quando a Autuada era ainda optante pelo regime do Simples Nacional, não há que se falar em créditos de ICMS, por causa da sistemática de apuração simplificada desse regime que veda o aproveitamento de crédito;
- além disso, comprovou-se através da análise das notas fiscais emitidas (Anexo 06) e do livro Registro de Saídas que a Impugnante emitiu e registrou apenas parte das notas fiscais de saídas comprovando a ocorrência de saídas desacobertas, conforme relatado no Auto de Infração;
- constatado que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, não há que se falar em reconhecimento de créditos decorrentes de suas operações de entrada, visto que, quando as entradas e as saídas ocorrerem acobertas por documentos fiscais, devidamente registrados, neste momento é que surge o direito ao creditamento;
- a "Conclusão Fiscal", procedimento fiscal adotado para a apuração das vendas realizadas no período fiscalizado, está prevista no art. 194, inciso V do RICMS/02;
- as operações objeto da autuação foram constatadas a partir de informações prestadas pelas administradoras de cartão crédito/débito, informações estas que são consideradas documentos fiscais, conforme o art. 132, inciso III do RICMS/02;
- deve-se destacar as disposições da legislação tributária mineira acerca da base de cálculo do imposto, notadamente o disposto no art. 43, inciso IV do RICMS/02;
- a alíquota aplicável às saídas realizadas pela Autuada é a prevista no art. 42, alínea "e" do RICMS/02;
- a falta de cumprimento das obrigações tributárias e fiscais sujeita o contribuinte, mesmo optante do Simples Nacional, ao pagamento do imposto e demais acréscimos legais, previstos na legislação, devendo ser utilizada a alíquota aplicável ao ramo de suas atividades;
- os valores constantes do Auto de Infração, como vendas não declaradas ao Simples Nacional não podem, como alega a Autuada em sua defesa, serem tratadas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como "pressupostas vendas de mercadorias", já que são valores obtidos por informações consideradas como documento fiscal;

- as empresas do ramo comercial que exerçam a atividade de "comércio varejista de artigos do vestuário em geral" tem como sua atividade principal a mercantil, levando-se a conclusão de que as operações de cartão de crédito são resultados de vendas de produtos;

- também não há que se falar em lançamento presumido ou arbitramento;

- por meio do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF recebido pela Impugnante, solicitou-se a apresentação das notas fiscais de entrada e saída e os livros registro de entrada e saída do período fiscalizado e, após a análise da documentação apresentada, constatou-se a emissão das notas fiscais Série "D" constantes do Anexo 06 que representam apenas parte de suas vendas, conduta por ela confessada e comprovada após a realização do cruzamento de dados de cartão de crédito/débito em confronto com os valores declarados ao Simples Nacional;

- a empresa está cadastrada na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais sob o CNAE-F n.º 4781-4/00 - Comércio Varejista de Artigos do Vestuário e Acessórios - para o qual não há previsão de substituição tributária no RICMS/MG;

- as multas aplicadas foram àquelas previstas na Lei n.º 6.763/75;

- quanto à alegação da Impugnante que questiona a confiscatoriedade das multas, de revalidação e isolada, não há que se falar em violação ao princípio, uma vez tratar-se de multas que estão previstas na legislação estadual;

- quando ao pedido de prova pericial, há que serem observarem as determinações dos arts. 142 a 145 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), cabendo ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais o deferimento do pedido do requerente;

- o caso em comento não exige conhecimentos técnicos especializados para a elucidação dos quesitos arrolados na peça impugnatória, conforme art. 142, § 1º, inciso II do RPTA, pelo que deve ser indeferido o pedido de perícia.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, no período de janeiro de 2008 a junho de 2009.

O trabalho realizado pelo Fisco que levou à imputação fiscal foi o confronto entre as vendas efetuadas por meio de cartão de crédito/débito e os valores das receitas brutas informadas na Declaração Anual do Simples Nacional - DASN, conforme demonstrado no Anexo 3 (fls. 21/24).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante destacar que a Impugnante protocolou junto a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, em 25 de março de 2010, denúncia espontânea referente a mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

Analisando este procedimento, o Fisco entendeu que o ICMS recolhido era inferior ao devido por ter a Impugnante utilizado a alíquota prevista no Anexo I da Lei Complementar n.º 123/06, contrariando o disposto no seu art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea "f". Assim, a denúncia foi considerada ineficaz, uma vez que a empresa não recolheu corretamente o tributo devido, condição necessária para a exclusão da responsabilidade por infrações, conforme art. 210 da Lei n.º 6.763/75.

Os valores recolhidos a título de ICMS na denúncia espontânea foram abatidos do ICMS devido pelas saídas desacobertas, nos termos do art. 195, § 2º, inciso II do RICMS/02, resultando ainda imposto a recolher.

Assim, à Câmara cumpre analisar as exigências relativas às saídas desacobertas, quais sejam, ICMS, Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e, 55, inciso II.

Importante registrar que o Fisco requisitou a apresentação de todas as notas fiscais de saída emitidas no período fiscalizado e constatou-se que, nos meses de janeiro de 2008 a junho de 2009, houve a emissão de notas fiscais série "D" relacionadas no Anexo VI do Auto de Infração, comprovando que os valores de saídas acobertas por documentos fiscais correspondem aos valores de faturamento declarados na denúncia espontânea e estes foram abatidos do crédito tributário.

Cumpre destacar que o sujeito passivo não é mais optante pelo regime unificado de arrecadação de tributos e contribuições - Simples Nacional, desde 1º de janeiro de 2011 e, assim, desse processo não consta nenhum procedimento de exclusão de ofício.

Das Prefaciais Arguidas

A Impugnante alega que o Auto de Infração é nulo.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;
.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....
Verificando as normas acima transcritas constata-se não restar configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Assim, o relatório do Auto de Infração, complementado que foi pelo Relatório Fiscal e demais demonstrativos explicativos do lançamento regularmente enviados ao Contribuinte, identificam plenamente todos os requisitos do ato administrativo previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional. São eles: o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais que foram infringidos e as respectivas penalidades cabíveis.

Alega também a Impugnante que, antes de qualquer procedimento fiscal, promoveu a denúncia espontânea do débito e efetuou o recolhimento de toda a sua carga tributária, indo ao encontro do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Neste ponto cumpre verificar o inteiro teor do citado art. 138 do Código Tributário Nacional, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Como pode ser visto do texto acima transcrito, lembre-se que o dispositivo foi citado pela própria Impugnante, a denúncia espontânea apenas exclui a responsabilidade se acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Neste sentido, bem expôs o Eminentíssimo Doutor Leandro Paulsen em sua conhecida obra “Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência” (fl. 994, 14ª edição – junho 2012), *in verbis*:

“Escopo. O objetivo da norma é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que este recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse. A previsão legal é absolutamente consentânea com uma estrutura tributária incapaz de proceder à fiscalização efetiva de todos os contribuintes e que precisa, demais, estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, seja tempestivamente, seja tardiamente. Na medida em que a responsabilidade por infrações resta afastada apenas com o reconhecimento e cumprimento da obrigação, preserva-se a higidez do sistema, não se podendo ver nela nenhum estímulo à inadimplência.”

O que ocorreu nestes autos foi exatamente, como está claro no Auto de Infração, o recolhimento a menor do valor devido. Assim, a denúncia espontânea não se completou, pois não houve o recolhimento correto do tributo devido.

Em relação a esta questão, estabelece o art. 211 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, o dever do Fisco de averiguar os valores pagos ao receber uma denúncia espontânea, a saber:

Art. 211. Recebida a denúncia espontânea, o Fisco realizará:

I - a conferência do valor recolhido pelo sujeito passivo, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento, lavrando Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal;

II - a apuração do débito, quando o montante depender desse procedimento.

Por todo o exposto, é válido o procedimento fiscal que não padece de quaisquer nulidades e não desrespeitou o direito de defesa da Impugnante.

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia também a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do Processo.

Para tanto formula os seguintes quesitos:

a) com base na documentação existente na contabilidade da empresa, era possível estabelecer o valor real da tributação?

b) considerando a resposta anterior, era possível aproveitar-se da contabilidade da empresa para delimitar a base de cálculo do ICMS?

c) se afirmativa a resposta anterior, é possível afirmar que, ao excluir a empresa do Simples e tributar em 18% de ICMS, o lançamento tributário desconsiderou o princípio da não cumulatividade?

d) logo, os procedimentos utilizados pelo fisco quanto a aferição da base de cálculo estão corretos?

e) com base nas respostas anteriores, é possível afirmar que os valores cobrados estão corretos?

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.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR:
CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG)

O art. 142, § 1º, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, trata do indeferimento do pedido de perícia:

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;
b) de realização impraticável;
c) considerado meramente protelatório.

No caso em comento não se exige conhecimentos técnicos especializados para elucidação dos quesitos arrolados na peça impugnatória, isto porque, todos eles encontram-se devidamente comprovados nos autos.

Em relação ao primeiro quesito tem-se que a Impugnante emitiu e registrou notas fiscais correspondentes a apenas parte de suas vendas. Tal conduta foi por ela confessada e também comprovada após a realização do cruzamento de dados de cartão de crédito/débito em confronto com os valores declarados na DASN, procedimento respaldado no art. 194, inciso I e V do RICMS/02.

Ademais, todos os documentos apresentados foram analisados pela Fiscalização e, neste julgamento, pela Câmara.

No que tange aos segundo e terceiro quesitos, não há que se falar neste momento em créditos de ICMS de operações anteriores, pois a Impugnante continua no regime do Simples Nacional, até que seja concluído o julgamento do Termo de Exclusão. Somente após o trânsito em julgado das exigências fiscais (motivação da exclusão) e da exclusão propriamente dita é que o Fisco deverá cobrar os efeitos da exclusão, com a conseqüente recomposição de sua conta gráfica, levando-se em consideração os créditos oriundos das entradas.

O Processo Tributário Administrativo encontra-se tecnicamente perfeito para julgamento.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que, 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.

O pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, eis que a prova pericial é supérflua por outras provas produzidas nos autos sob exame

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

capazes de dirimir as dúvidas existentes, sem causar nenhum tipo de prejuízo a Impugnante.

Assim, o requerimento de perícia deve ser indeferido, com fundamento no § 1º, inciso II, art. 142 do RPTA.

Do Mérito

Primeiramente é importante frisar que o trabalho fiscal partiu de uma denúncia espontânea feita pela própria Impugnante. Assim, o argumento de que não há comprovação de realização de operações desacobertas não pode ser acatado, pois é a própria Defendente quem procurou o Fisco para afirmar tal ocorrência.

Desta forma, não cabem maiores comentários sobre a alegação da Impugnante de inexistência de provas a demonstrar a ocorrência do fato gerador do ICMS, pois ela mesma atestou, por sua denúncia espontânea, tal ocorrência.

Nestes autos não se está formalizando qualquer exigência relativa ao desenquadramento da Impugnante do Simples Nacional. A exigência da alíquota de 18% (dezoito por cento) é feita para as operações de saídas de mercadoria desacobertas na forma da legislação complementar que rege a matéria. Os efeitos de desenquadramento se alastram não para as operações de saída desacobertas, mas também, para aquelas que tenham saído devidamente acobertas, pois, neste caso, a previsão legal é que, comprovado o desenquadramento, este se dá de forma retroativa. Contudo, repita-se pela importância, esta matéria não está sendo discutida nestes autos. O presente lançamento abrange apenas as situações anteriores ao desenquadramento que somente está sendo analisado neste momento.

A Lei Complementar n.º 123/06 estabelece os requisitos necessários para que o contribuinte seja contemplado pelo tratamento beneficiado e favorecido de que trata, conhecido como Simples Nacional.

Em seu art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f”, a citada lei complementar é clara ao estabelecer a exclusão deste tratamento diferenciado das operações que ocorrerem sem a devida emissão de documentos fiscais.

Sendo assim, em observância a este dispositivo legal, o imposto devido nas operações que ocorrerem desacobertas de documentos fiscais deve ser calculado nos moldes da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não abrangidas pelo tratamento beneficiado de que trata a Lei Complementar n.º 123/06.

Assim, em Minas Gerais, nestes casos, a base de cálculo do imposto é o valor das operações de saídas, e a alíquota determinada pelo art. 42 do RICMS/02.

Frise-se que a Lei Complementar n.º 123/06 é clara ao condicionar o tratamento beneficiado e diferenciado dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte à emissão do documento fiscal correspondente a cada operação, a saber:

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

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....
§ 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;

.....
Se aproveitar do tratamento beneficiado do Simples Nacional, sem a respectiva emissão de documentos fiscais, caracteriza infração ao disposto no art. 13 acima transcrito, e também ao § 2º do art. 9º da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional n.º 30, de 7 de fevereiro de 2008 (vigente à época da ocorrência dos fatos), *in verbis*:

OMISSÃO DE RECEITA

Art. 9º Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional.

§ 1º - A existência de tributação prévia por estimativa, estabelecida em legislação do ente federativo não desobrigará: (Renumerado pela Resolução CGSN nº 40, de 1º de setembro de 2008)

I - da apuração da base de cálculo real efetuada pelo contribuinte ou pelas administrações tributárias;

II - da emissão de documento fiscal, previsto no art. 2º da Resolução CGSN nº 10, de 28 de junho de 2007.

§ 2º Não serão observadas as disposições da Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008, nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, casos em que os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, consoante disposto nas alíneas "e" e "f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. (Redação dada pela Resolução

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CGSN n.º 50, de 22 de dezembro de 2008) (Vide art. 26 da Resolução CGSN n.º 50, de 2008)

Portanto, na forma da lei, devem ser excluídas do regime favorecido e simplificado a que se refere à Lei Complementar n.º 123/06 as saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

Frise-se que as exigências fiscais constantes no Auto de Infração em análise referem-se apenas às saídas de mercadorias desacobertadas. O crédito tributário relativo à recomposição da conta gráfica, consequência de uma possível exclusão, não está sendo exigido neste momento.

A Impugnante cita os arts. 26, inciso I da Lei Complementar n.º 123/06 e 138 do Código Tributário Nacional e sustenta que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea.

Como já visto, apesar de a Impugnante ter promovido a denúncia espontânea, esta apenas surtiria efeito se houvesse o pagamento integral do tributo devido e dos juros de mora, o que efetivamente não ocorreu, pois foi realizado o recolhimento de apenas parte destes, restando ainda imposto a recolher. Por este motivo, ao contrário do alegado pela Impugnante, a denúncia não foi acatada pelo Fisco, e sim, considerada ineficaz, pois sem recolher o valor integral do imposto, ela não atende ao disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional e, conseqüentemente, não afasta a incidência de penalidade.

A Defendente supõe que o Fisco Estadual, ao proceder à sua exclusão do Simples Nacional, apenas identificou os valores omitidos e aplicou a alíquota de 18% (dezoito por cento), sem, contudo, realizar uma análise contábil no sentido de se verificar quais são os créditos advindos da operação imediatamente anterior, contrariando o princípio da não cumulatividade.

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

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

No trabalho fiscal foram constatadas saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, no período de janeiro de 2008 a junho de 2009.

Neste caso, a alíquota adotada foi aquela prevista na legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, vale dizer, no art. 42, alínea “e” do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais - RICMS/02, o que corresponde a uma alíquota de 18% (dezoito por cento):

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

.....
Não há que se falar em créditos de ICMS, mesmo porque a Impugnante ainda não está sendo excluída do Simples Nacional. Somente após o trânsito em julgado da exclusão de ofício é que esta passa a ser regida pela sistemática de débito e crédito e, quando da composição da conta gráfica, fará jus aos créditos oriundos das entradas.

Assim, não houve afronta ao princípio da não cumulatividade.

Não deve ser acolhida a tese de que foram solicitados os livros de registro de entradas/saídas e as notas fiscais de entradas/saídas, sendo todos desprezados pela Fiscalização na lavratura do Auto de Infração. Os documentos apresentados foram analisados e levaram à autuação.

A Defendente alega, ainda, que adquire produtos sujeitos à substituição tributária junto ao Estado de São Paulo, e nada foi considerado na apuração do crédito tributário. Contudo, também este argumento não pode ser acatado.

A Impugnante está cadastrada na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais sob o CNAE-F n.º 4781-4/00, ou seja, comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, para os quais não há previsão de sujeição ao regime de substituição tributária no RICMS/02.

Como se não bastasse, as informações por ela própria prestadas nas DASNs, no campo "Atividade", revelam que as revendas de mercadorias, no período fiscalizado, ocorreram sem substituição tributária, ou seja, toda a receita bruta declarada foi passível de tributação.

Assim, para a comprovação de suas alegações, necessário seria que se anexasse aos autos documentos relativos à entrada de tais mercadorias sujeitas à substituição tributária, com o devido recolhimento do tributo, o que de fato não ocorreu.

A Impugnante deduz, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, que a Fiscalização não comprovou a ocorrência do fato gerador, pois esta considera todas as operações com cartão de crédito como sendo mercantis e conclui que, na realidade, ocorreu um arbitramento das operações por parte do Fisco, transferindo-lhe o ônus da prova.

A Impugnante é uma filial e, conforme a Nona Alteração Contratual, cláusula segunda (Dos Objetivos), o objetivo das filiais é a exploração do ramo de "Comércio Varejista de Artigos do Vestuário em Geral", ou seja, ela não exerce a atividade de prestação de serviços, a sua atividade é tipicamente mercantil. Portanto, o Fisco não lhe transferiu o ônus da prova negativa porque, sendo do ramo comercial, as operações relativas a cartão de crédito, necessariamente, têm o intuito mercantil.

No entanto, se houvesse prestações de serviço pagas com cartão de débito/crédito, bastava a Impugnante trazer a comprovação destas operações. Esta não seria uma prova negativa, mas positiva.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também, não houve, como sustenta Defendente, arbitramento, mas sim, a devida verificação da ocorrência do fato gerador através do confronto entre as operações realizadas mediante cartões e as informações por ela prestadas na DASN. Além do mais, o Auto de Infração contempla todos os elementos previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional, indispensáveis à constituição do crédito tributário.

Em relação às multas aplicadas questiona a Impugnante a aplicação conjunta das multas isolada e de revalidação, defendendo a impossibilidade da aplicação cumulativa das penalidades constantes no art. 55, II e no art. 56, inciso II, ambos da Lei n.º 6.763/75.

A chamada Multa de Revalidação, exigida ao percentual de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto em favor do Estado de Minas Gerais.

A Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da mesma Lei n.º 6.763/75 foi exigida pelas saídas desacobertas.

Assim, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei n.º 6.763/75, trata-se de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Já a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, refere-se ao descumprimento da obrigação principal, ou seja, o não pagamento de ICMS devido, a saber:

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.
.....

Portanto, as multas exigidas tratam de infrações distintas, sendo uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Outrossim, a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como se depreende da leitura da Apelação Cível n.º 1.0672.98.011610-3/001, cuja ementa é a seguinte:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

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

Não se verifica aqui a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração e no Relatório Fiscal.

Portanto, a falta de cumprimento das obrigações tributárias e fiscais sujeita o contribuinte, mesmo optante do Simples Nacional, ao pagamento do imposto e demais acréscimos legais, previstos na legislação, devendo ser utilizada a alíquota aplicável ao ramo de suas atividades conforme previsto no citado art. 42, inciso I, alínea "e", Parte Geral do RICMS/02 e ainda conforme determinação do art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea "f" da Lei Complementar n.º 123/06.

O procedimento adotado pelo Fisco, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Impugnante para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, incisos I e VII, Parte Geral do RICMS/02, nos seguintes termos:

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.

.....

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Insta registrar, por oportuno, que a disciplina regulamentar da matéria encontra-se prevista nos art. 10-A e 13-A da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 10-A. As administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, as empresas que prestam serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente e as empresas similares manterão arquivo eletrônico referente a totalidade das operações e prestações realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS constantes do Cadastro Resumido de Contribuintes do ICMS disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, www.fazenda.mg.gov.br, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares

.....
Art. 13-A - As administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, as empresas que prestam serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente e as empresas similares entregarão o arquivo eletrônico de que trata o art. 10-A deste anexo até o dia quinze de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior.

§ 1º - As empresas de que trata o caput deverão:

I - gerar e transmitir os arquivos, utilizando-se do aplicativo Validador TEF disponível no endereço eletrônico www.sintegra.gov.br;

II - verificar a consistência do arquivo, gerar a mídia e transmiti-la, utilizando-se da versão mais atualizada do aplicativo validador e transmissor.

§ 2º - A omissão de entrega das informações a que se refere o caput sujeitará a administradora, a operadora e empresa similar à penalidade prevista no inciso XL do art. 54 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

As informações prestadas pela administradora de cartão de crédito e/ou débito são documentos fiscais, nos termos do disposto no art. 132, inciso III do RICMS/02, *in verbis*:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações e prestações realizadas por estabelecimentos de contribuintes do ICMS, cujos pagamentos sejam realizados por meio de sistemas de crédito, débito ou similar.

Parágrafo único - As informações a que se refere o inciso III do caput serão mantidas, geradas e transmitidas em arquivo eletrônico segundo as disposições constantes do Anexo VII deste Regulamento e, quando solicitado pelo titular da Delegacia Fiscal da circunscrição do estabelecimento contribuinte, apresentadas em relatório impresso em papel timbrado da administradora, contendo a totalidade ou parte das informações apresentadas em meio eletrônico, conforme a intimação.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, ainda à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 19 de fevereiro de 2013.

**José Luiz Drumond
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora**

CI