

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.050/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000874051-54  
Impugnação: 40.010145056-90  
Impugnante: Dog Flash Comércio Ltda.  
IE: 001828604.00-82  
Coobrigados: Ana Carolina de Jesus Paes da Silva  
CPF: 095.580.066-88  
Eldai Rodrigues Paes  
CPF: 736.143.356-15  
Origem: DFT/Pouso Alegre/Sul

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO.** Os Coobrigados são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**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 na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) 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. Corretas as 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. Entretanto, deve-se adequar a Multa Isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.** Constatado que a Autuada deixou de atender à intimação efetuada pelo Fisco, para apresentação livros, arquivos eletrônicos e documentos. Infração caracterizada nos termos dos arts. 96, inciso IV e 190 do RICMS/02. Exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre:

1) A constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/12 a 31/12/15, apuradas mediante confronto entre as vendas  
23.050/18/3ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

declaradas à Fiscalização na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) e Programa Gerador do Simples Nacional (PGDAS) com os valores fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito.

Exige-se: ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

2) A falta de atendimento da intimação efetuada pela Fiscalização para apresentação de livros e documentos fiscais conforme Termo de Intimação nº 031/2016/DFTPASLLC.

Exige-se: Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Foram incluídos como Coobrigados os sócios-administradores, em razão de suas responsabilidades pelos atos praticados na gestão da empresa, com base no art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 133, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 155/161.

A Câmara de Julgamento exara o Despacho Interlocutório de fls. 165, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 170/232.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 234/238.

Em sessão realizada em 21/08/18, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Lilian Cláudia de Souza, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 28/08/18, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator), que julgava parcialmente procedente o lançamento, para excluir as multas de revalidação e isolada, conforme os art. 146 do CTN c/c art. 35 da LC nº 123/06 e Cindy Andrade Moraes, que o julgava parcialmente procedente, para adequar a multa isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, trata a autuação da cobrança: 1) de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas à Fiscalização na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) com os valores fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito; e 2) da falta de atendimento da intimação efetuada pela Fiscalização para apresentação de livros e documentos fiscais.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multas Isoladas capituladas no art. 54, inciso VII, alínea “a” e no art. 55, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75.

### **1 - DAS SAÍDAS DESACOBERTADAS**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A insurgência na peça de impugnação se encontra adstrita à alegação de que teria ocorrido algum engano, pois a Contribuinte emite regularmente documentação fiscal para todas as operações e fielmente as declara mediante o programa PGDAS.

Todavia, razão não lhe assiste, conforme se verá.

Ao confrontar as vendas mensais realizadas por meio de cartão de crédito e/ou débito (informadas pela administradora dos cartões) com as saídas por meio de tais cartões, declaradas pela Contribuinte, a Fiscalização constatou vendas desacobertas de documentos fiscais.

O procedimento adotado pela Fiscalização, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Autuada para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, incisos I e VII, 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;

(...)

Registra-se, por oportuno, que a matéria encontra-se regulamentada nos arts. 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](http://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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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](http://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.

Ainda sobre esta questão, o § 5º do art. 50 da Lei nº 6.763/75 determina que:

Art. 50 - São de exibição obrigatória ao Fisco:

(...)

§ 5º - As administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente e estabelecimentos similares deverão informar à Secretaria de Estado de Fazenda todas as operações e prestações realizadas por estabelecimentos de contribuintes cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similar, na forma, no prazo e nas condições previstos em regulamento, relativamente aos períodos determinados pela legislação.

Ressalta-se que as informações prestadas pela Autuada e pela administradora de cartão de crédito e/ou débito são documentos fiscais, nos termos do disposto no art. 132, incisos II e III do RICMS/02, transcritos a seguir:

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

(...)

II - a declaração, a informação e os documentos de controle interno exigidos pelo Fisco que permitam esclarecer ou acompanhar o comportamento fiscal do contribuinte ou de qualquer pessoa que guarde relação com os interesses da fiscalização do imposto;

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.

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.

Repita-se, por oportuno, que as vendas não levadas à tributação foram apuradas pelo cotejo das vendas com cartão de crédito e/ou débito (conforme informação das administradoras dos cartões) com vendas informadas pela Contribuinte, estando os cálculos devidamente demonstrados.

Para apuração do imposto devido, foi tomado por base a alíquota aplicável às saídas realizadas pela Autuada, prevista na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, como segue:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

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

(...)

A Fiscalização considerou ainda, a atividade ligada ao ramo de fornecimento de alimentação em bares, restaurantes, lanchonetes e estabelecimentos similares, exercida pelo estabelecimento autuado e aplicou a redução da base de cálculo estabelecida na alínea “a” do item 20 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, de modo que para o cálculo do imposto devido foi utilizado o multiplicador 8,4 % (oito inteiros e quatro décimos por cento).

Nos relatórios “Conclusão Fiscal” e o “Demonstrativo do Crédito Tributário” referentes aos exercícios de 2012 a 2015 (fls. 26/30), consta a demonstração mês a mês dos valores das operações informadas pelas operadoras de cartão de crédito/débito, dos valores declarados pela Contribuinte através das DASN e PGDAS-D, juntados às fls. 33/128, e das diferenças apuradas, sobre as quais incidiu o multiplicador acima enumerado obtendo-se o valor do imposto devido e das multas correspondentes.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

(...)

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

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

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

PRELIMINAR REJEITADA. RECURSO NÃO PROVIDO. (APELAÇÃO CÍVEL 1.0079.11.054061-8/001, RELATOR(A): DES.(A) ANA PAULA CAIXETA, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 12/09/13, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 17/09/13)

Cita-se ainda, outras decisões mais recentes desse mesmo tribunal no mesmo sentido: Agravo de Instrumento-Cv nº 1.0000.16.054888-9/001, Relatora Des.(a) Heloisa Combat, Data da Publicação 16/11/16; TJMG, 6ª Câmara Cível, 23.050/18/3ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apelação nº 1.0024.13.414531-7/001, Relator Des. Claret de Moraes (JD Convocado), Acórdão de 12/04/16, publicação de 20/04/16 e TJMG, 8ª Câmara Cível, Apelação nº 1.0024.12.259177-9/003, Relatora Des<sup>a</sup>. Teresa Cristina da Cunha Peixoto, Acórdão de 28/04/16, publicação de 06/05/16.

É importante mencionar, que o procedimento adotado pela Fiscalização para a formação do crédito tributário não desconsiderou em nenhum momento o enquadramento do estabelecimento no programa do Simples Nacional, somente a natureza das operações irregulares.

É ainda salutar realçar, que não se trata da apuração do imposto na modalidade de débito pelas saídas e crédito pelas entradas, mas sim, exigência do ICMS pela falta de emissão de documento fiscal nas vendas realizadas.

Desse modo, resta avaliar a alegação de simples engano proferida pela Autuada, como única tese de defesa.

Para elucidar a afirmação, essa 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, exarou o despacho interlocutório e a diligência de fls. 165, para que aos autos fossem carreadas as provas da emissão e registro de documentação fiscal para todas as operações e demonstrado o engano, conforme alegado pela Defesa.

Em atendimento ao despacho interlocutório, foram juntados pela Autuada às fls. 170/232, documentos fiscais série "D" com emissão globalizada das operações nos exatos valores do lançamento fiscal e em respeito à diligência, alegada pela Fiscalização a impossibilidade de aceita-los como válidos.

Da análise dos documentos juntados, constata-se vícios que os incapacitam para efeitos de validade como prova, conforme pretendido, a saber:

- a) Os documentos fiscais foram apresentados após a ação fiscal e somam exatamente os valores necessários à extinção do crédito tributário;
- b) Não guardam relação com os comprovantes dos faturamentos informados pelas operadoras de cartões, pelo contrário, ao arrepio das previsões legais, foram emitidos de forma globalizada, sem identidade com cada operação de venda de mercadorias;
- c) Apresentam similitude grafotécnica e mesma qualidade da tinta da caneta utilizada, mesmo com emissão ao longo de quatro exercícios (2012 a 2015);
- d) Neles foram cumpridas exigências estabelecidas no art. 1º da Lei nº 12.741/12, publicada em 10/12/12, contudo, apresentam como data de impressão o dia 24/01/12, ou seja, foram impressos em período muito anterior aos efeitos e notoriedade da citada norma (10/06/13).

Imperioso trazer à baila o teor da citada lei:

LEI Nº 12.741, DE 8 DE DEZEMBRO DE 2012.

Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor.

Art. 1º Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda.

(...)

Art. 6º Esta Lei entra em vigor 6 (seis) meses após a data de sua publicação.

De todo o exposto, é notório que os documentos não merecem acolhida, apresentam vícios na forma de emissão e conteúdo imprevisto na data em que foram impressos, juntados na fulgente intenção de dar suporte à tese de engano na escrituração.

Portanto, afigura-se correto o lançamento na medida da cobrança do ICMS, da multa de revalidação e da multa isolada, pelas saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais.

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 não recolhimento de ICMS pela Autuada. Veja-se:

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.

Na mesma linha de raciocínio, exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, a cobrança da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 por dar saída a mercadoria desacoberta de documento fiscal, nos seguintes termos:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, licitamente passíveis de exigência conjunta num mesmo crédito tributário.

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 isolada da mencionada lei.

Cumpra-se destacar, no entanto, que o § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, teve sua redação alterada pela Lei nº 22.549/17, de 30 de junho de 2017, e pela Lei nº 22.796/17, de 28 de dezembro de 2017. Confira-se:

Lei nº 22.549/17:

Art. 56 - O caput do inciso I e os incisos XXVI, XXXIV e XXXVII do caput do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, e os §§ 2º e 5º do mesmo artigo passam a vigorar com a seguinte redação, e fica acrescentado ao caput do artigo o inciso XLVI a seguir:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação;

(...)

Lei nº 22.796/17 (MG de 29/12/17 e retificado no MG de 03/02/18):

Art. 19 - Os incisos I e II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 55 - (...)

§ 2º - (...)

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

(Grifou-se).

Portanto, no presente caso, a Multa Isolada do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 deve ser adequada ao limite máximo previsto em seu § 2º, inciso I, conforme redação dada pela Lei nº 22.796/17, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

Oportuno mencionar, que os documentos apresentados pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito são considerados documentos fiscais na forma da legislação vigente alhures estampada. Entretanto, este fato não habilita a

aplicação da redução da penalidade isolada, uma vez que o redutor previsto na alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75 somente se aplica quando a apuração do crédito tributário ocorrer com base, **exclusivamente**, em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte, o que não ocorreu no presente caso.

O dispositivo atende ao lapso cometido pelo erro de interpretação ou apuração do contribuinte, que diligentemente informa todas as suas operações ao Fisco e este, no regular exercício de sua função não necessita da busca de elementos externos para a apuração e quantificação do crédito tributário.

Lado controverso é o caso dos autos. Não tivesse a Fiscalização perquirido terceiros, as administradoras dos cartões de crédito e/ou débito, para a verificação dos seus registros fiscais e contábeis, não teria alcançado o resultado apresentado. Claro, portanto, que a utilização exclusivamente da documentação da Autuada teria levado à homologação dos lançamentos informados nas declarações mensais entregues de forma espontânea.

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

Frisa-se que as exigências fiscais constantes no Auto de Infração em análise referem-se apenas às saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. O crédito tributário relativo à recomposição da conta gráfica, consequência da exclusão, não está sendo exigido neste momento, uma vez que deverá ser apurado somente após a notificação da Contribuinte quanto à publicação da exclusão no Portal do Simples Nacional.

## 2 - DA FALTA DE ATENDIMENTO DA INTIMAÇÃO

Denota-se dos autos, que após ser regularmente intimada, em 09/05/16 (fls. 23), para apresentação de documentação fiscal específica, relacionada no Termo de Intimação nº 031/2016/DFTPASSLLC (fls. 24/25), a Contribuinte ficou-se inerte.

A infringência da legislação pela Impugnante fica caracterizada nos termos previstos no art. 16, incisos III e XIII da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte

(...)

III - exibir ou entregar ao Fisco, quando exigido em lei ou quando solicitado, livros, documentos fiscais, programas e arquivos com registros eletrônicos, bem como outros elementos auxiliares relacionados com a condição de contribuinte;

(...)

XIII- cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O inadimplemento da obrigação acessória de entregar as informações exigidas na intimação expedida pela Fiscalização não foi elidido pela Impugnante.

Correta, portanto, a aplicação da penalidade prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por deixar de manter, manter em desacordo com a legislação tributária, deixar de entregar ou exibir ao Fisco, em desacordo com a legislação tributária, nos prazos previstos em regulamento ou quando intimado:

a) livros, documentos, arquivos eletrônicos, cópias-demonstração de programas aplicativos e outros elementos que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos III, VIII e XXXIV deste artigo - 1.000 (mil)UFEMGs por intimação;

(...)

Dessa forma, verifica-se que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade e que, por via inversa, os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelaram capazes de elidir a exigência fiscal.

### 3 - DA COOBRIGAÇÃO

Com relação à inclusão dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária cumpre esclarecer que os sócios-administradores foram elevados a esta condição em conformidade com o disposto no art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

CTN:

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

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

Desse modo, responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o sócio-administrador, que efetivamente é quem participa das deliberações e dos negócios sociais da empresa.

No caso dos autos, 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.

Induvidoso, no caso, que os sócios-administradores tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Assim, resta clara a gestão fraudulenta dos sócios-administradores da Autuada com intuito de lesar o erário mineiro.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 21/08/18. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar a Multa Isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Vencido o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Relator), que o julgava parcialmente procedente, para excluir as multas de revalidação e isolada, de acordo com o art. 146 do CTN c/c art. 35 da LC nº 123/06. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes, Erick de Paula Carmo e Lilian Cláudia de Souza.

**Sala das Sessões, 28 de agosto de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.050/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000874051-54  
Impugnação: 40.010145056-90  
Impugnante: Dog Flash Comércio Ltda  
IE: 001828604.00-82  
Coobrigados: Ana Carolina de Jesus Paes da Silva  
CPF: 095.580.066-88  
Eldai Rodrigues Paes  
CPF: 736.143.356-15  
Origem: DFT/Pouso Alegre/ Sul

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Ressalto que a divergência se refere à exclusão da Multa de Revalidação e da Multa Isolada cobradas no presente Auto de Infração e que estão previstas na legislação tributária mineira do ICMS, qual seja a Lei nº 6.763/75.

Nada obstante, ainda que o recolhimento do ICMS exigido no presente Auto de Infração se faça de modo independente do regime unificado de arrecadação do Simples Nacional, *ex vi* do art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06, existe previsão legal expressa no art. 35 de tal lei, de que todas as penalidades fiscais e os juros de mora sejam aqueles correspondentes à legislação do Imposto de Renda, inclusive quando haja a exigência de recolhimento independente do ICMS, *in litteris*:

Lei Complementar nº 123/06:

Art. 35. Aplicam-se aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, inscritas no Simples Nacional, as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.

(...)

(Grifou-se).

É imperioso gizar que o intuito do legislador complementar aqui foi o de padronizar as penalidades fiscais e o montante dos juros moratórios para todas as sociedades empresárias, inscritas no programa do Simples Nacional, e, portanto, de

evitar a cobrança díspar de penalidades fiscais, que agravariam mais ou menos o contribuinte do Simples Nacional, pelo simples fato de terem domicílio fiscal, em uma ou outra unidade federativa do Estado Brasileiro.

Acresça-se ainda o caráter extrafiscal do legislador complementar, que colima a aplicação de penalidades fiscais, que foram divisadas para um imposto pessoal, isto é, o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), visto que esse imposto pessoal se submete ao princípio da capacidade contributiva, diferentemente dos impostos sobre o consumo, como, v.g., o ICMS, e, logo, neles há uma dosagem dos critérios objetivos da multa de mora e da multa de lançamento de ofício, bem como dos juros moratórios, que mitiga seu caráter punitivo, frente ao tratamento tributário favorecido para as sociedades empresárias do Simples Nacional e à sua diminuída capacidade financeira, nos moldes do art. 170, inciso IX e art. 179, ambos da CF/88, *in litteris*:

CF/88:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(...)

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

(...)

(Grifou-se).

Neste ponto, calha citar os escólios doutrinários do tributarista **SABBAG, EDUARDO** (*Manual de Direito Tributário*; 2ª edição; São Paulo: Saraiva, 2010; p.750 e 751), quando comenta sobre a irrevisibilidade do lançamento fiscal contemplado no art. 146 do Código Tributário Nacional - CTN, *in verbis*:

(...) Com base neste dispositivo (art. 146 do CTN), infere-se que há proibição da revisão de lançamentos já efetuados, com suporte na alegação de existência de “erros de direito”, quanto a fato gerador ocorrido anteriormente à constituição do crédito tributário.

O *erro de direito* viabiliza a adoção de novo critério jurídico na exegese da norma, que se contrapõe a um critério anteriormente utilizado. Assim, em certo momento, muda-se a interpretação, substituindo uma exegese por outra; **ou, o que não é incomum, passa-se a adotar uma alternativa anteriormente não escolhida, na interpretação do caso concreto.**

**Quer-se afirmar que o novo critério jurídico, escolhido pelo Fisco, na atividade de lançamento, só poderá ter efeitos ex nunc, com aplicação exclusiva a casos futuros, prestigiando a boa-fé do contribuinte. Posto isso, é incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito.**

Exemplo: aceitando o Fisco a classificação tarifária feita pelo importador no momento do desembaraço aduaneiro, relativamente ao produto importado, a alteração posterior constitui-se em *mudança de critério jurídico*, não lhe sendo possível rever o lançamento anterior, motivado pelo *erro de direito*. O correto é, percebendo-se o deslize, adotar o novo “critério”, oriundo da reclassificação das mercadorias, para fins de incidência do imposto de importação, apenas em relação às importações futuras.

A esse propósito, o extinto Tribunal Federal de Recursos prolatou a **Súmula 227**, cujo teor segue, *ad litteram*: “A *mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão do lançamento*”.

(...) **Ressalte-se que a norma do art. 146 acaba por reforçar, como um complemento, a noção de irrevisibilidade, por erro de direito, do lançamento, regulada nos arts. 145 e 149 do CTN.**

**De mais a mais, infere-se que o art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, o postulado da segurança jurídica, sem deixar de ratificar os princípios da não-surpresa e da proteção à confiança do contribuinte.**

(Destaques acrescidos).

Retomando a análise da multa de mora do RIR/99, segundo o que dispõe o § 3º do art. 950 do RIR/99, se houver a aplicação da multa de lançamento de ofício no Auto de Infração, **não é possível a cumulação da multa de mora com a multa do lançamento de ofício, prevalecendo, pois, esta última, in verbis:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RIR/99:

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, **calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º. **O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º. **A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.**

(Destques acrescidos).

Já quanto à multa do lançamento de ofício do art. 957 do RIR/99, sua previsão legal prevê sua incidência no percentual de 75% sobre o valor do imposto, no caso de falta de recolhimento e do percentual de 150%, no caso de fraude à legislação tributária, *in litteris*:

RIR/99:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - **de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo**, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - **de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude**, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I - **juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;**

II - **isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;**

III - **isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma**



do art. 106, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.

(Destaques acrescidos).

No tocante às hipóteses de **agravamento da multa do lançamento de ofício**, o art. 959 do RIR/99 prevê sua aplicação no Auto de Infração, nos percentuais de 112,5% e de 225%, respectivamente, para as hipóteses do inciso I e II do art. 957 do RIR/99, quando o contribuinte não atenda à solicitação do Fisco, em termo de intimação ou Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, quanto à entrega de documentos fiscais, como, por exemplo, notas fiscais, conhecimento de frete, etc, além de arquivos eletrônicos de escrituração fiscal, como, v.g., a Declaração Anual do Simples Nacional - DASN ou o Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), ou ainda quando não apresente a planilha de operações com cartão de crédito e débito, com dinheiro e as mercadorias sujeitas à substituição tributária e demais esclarecimentos pertinentes, *in verbis*:

RIR/99:

Art. 959. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de **cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente**, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70, I):

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 265 e 266;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 267.

(Destaques acrescidos).

Neste sentido, são os escólios doutrinários dos juristas **DOS SANTOS, CLEÔNIMO e BARROS, SIDNEY FERRO** (*Manual do Simples Nacional*; 4ª edição; São Paulo: IOB, 2012; p.57 e 58), onde expõem as penalidades fiscais e os juros moratórios decorrentes de quaisquer autos de infração, lavrados para as sociedades empresárias inscritas no Simples Nacional, ainda que haja a cobrança independente do ICMS, porém não explicitam os dispositivos legais do RIR/99, como foi feito nos fundamentos jurídicos ventilados acima.

Atualmente, a Resolução CGSN nº 140/18, que revogou a Resolução CGSN nº 94/11, está em vigor desde 01/08/18, conforme reza o seu art. 154.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, por força do art. 144 do CTN, calha reproduzir os dispositivos regulamentares vigentes à época da lavratura do Auto de Infração, quais sejam os que se referiam à Resolução CGSN nº 94/11.

Em ambas as Resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional, existe previsão expressa e indubitável para a cobrança das multas derivadas do descumprimento de obrigação principal, quando também a infração consista em omissão de receitas, que se relaciona à hipótese de venda desacobertada de mercadorias, logo, o Auto de Infração deve estar embasado na legislação do imposto de renda, no que concerne às penalidades fiscais cobradas.

Em seguida, transcrevem-se abaixo os dispositivos regulamentares da Resolução CGSN nº 140/18 e dos artigos correspondentes, que já estavam previstos na revogada Resolução CGSN nº 94/11, onde fica claro qual é a interpretação correta do art. 35 da LC nº 123/06, principalmente, porque o art. 96 da Resolução CGSN nº 140/18 (antigo art. 87 da Resolução CGSN nº 94/11) regulamentou o art. 35 da LC nº 123/06, explicitando, pois, as multas fiscais cabíveis e os seus percentuais, quando haja o descumprimento de obrigação principal.

RESOLUÇÃO CGSN N. 140 DE 22 DE MAIO DE 2018

Subseção V

Das Infrações e Penalidades

Art. 93. **Constitui infração**, para os fins desta Resolução, **toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, da ME ou da EPP optante que importe em inobservância das normas do Simples Nacional.** (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 33, § 4º) - MESMA REDAÇÃO DO ART.84 DA RESOLUÇÃO CGSN N. 94/11

Art. 94. **Considera-se também ocorrida infração quando constatada:** (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 33, § 4º)

I - **omissão de receitas;**

II - diferença de base de cálculo; ou

III - insuficiência de recolhimento dos tributos do Simples Nacional. - MESMA REDAÇÃO DO ART.85 DA RESOLUÇÃO CGSN N. 94/11

Art. 95. Aplicam-se aos tributos devidos pela ME e pela EPP, optantes pelo Simples Nacional, **as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto sobre a renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.** (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 35) - MESMA REDAÇÃO DO ART.86 DA RESOLUÇÃO CGSN N. 94/11

Art. 96. **O descumprimento de obrigação principal devida no âmbito do Simples Nacional sujeita o infrator às seguintes multas:** (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 35) - MESMA REDAÇÃO DO ART.87 DA RESOLUÇÃO CGSN N. 94/11

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo, no caso de falta de pagamento ou recolhimento; (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I)

II - 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo, no caso de falta de pagamento ou recolhimento, nas hipóteses previstas nos arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis; (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e § 1º)

III - 112,50% (cento e doze e meio por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo, no caso de falta de pagamento ou recolhimento, nas hipóteses de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo fixado, de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar arquivos ou documentação técnica referentes aos sistemas eletrônicos de processamento de dados utilizados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal; ou (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e § 2º)

IV - 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, nas hipóteses previstas nos arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502, de 1964, e caso se trate ainda de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo fixado, de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar arquivos ou documentação técnica referentes aos sistemas eletrônicos de processamento de dados utilizados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e §§ 1º e 2º)

Parágrafo único. Aplicam-se às multas de que tratam os incisos do caput deste artigo as seguintes reduções:

I - 50% (cinquenta por cento), na hipótese de o contribuinte efetuar o pagamento do débito no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que tiver sido notificado do lançamento; ou (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 3º; Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 6º, inciso I)

II - 30% (trinta por cento), na hipótese de o contribuinte efetuar o pagamento do débito no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que tiver sido notificado:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) da decisão administrativa de primeira instância à impugnação tempestiva; ou (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 3º; Lei nº 8.218, de 1991, art. 6º, inciso III)

b) da decisão do recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância. (art. 44, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 3º; Lei nº 8.218, de 1991, art. 6º, § 1º)

Conquanto haja entendimento equivocado de aplicação exclusiva da legislação tributária estadual apartada do regime do Simples Nacional, quando seja devido o recolhimento independente do ICMS, a Resolução CGSN nº 94/11 espanca todas essas dúvidas, porventura, pendentes, acerca da determinação expressa em ato normativo vigente, quanto à aplicação das normas do imposto de renda para as multas fiscais cobradas contra as empresas inscritas no referido regime.

Deveras, o que ocorre é a segregação de receitas fiscais, nos casos de recolhimento independente do ICMS ou do ISSQN, segundo as hipóteses previstas para as empresas inscritas no Simples Nacional, até mesmo porque, no caso das vendas desacobertadas de notas fiscais, que gerem omissão de receita, **ainda que haja o recolhimento independente do ICMS**, à semelhança não se aplica o art. 12, § 71 da Lei nº 6.763/75, mas o art. 39, § 2º da LC nº 123/06 c/c o art. 83 da Resolução CGSN nº 94/11, que determina a maior alíquota prevista para o regime do Simples Nacional, como se pode perceber abaixo:

Lei Complementar nº 123/06:

**Art. 39.** O contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente.

(...)

§ 2º. No caso em que o contribuinte do Simples Nacional exerça **atividades incluídas no campo de incidência do ICMS** e do ISS e seja apurada omissão de receita de que não se consiga identificar a origem, a autuação será feita utilizando a maior alíquota prevista nesta Lei Complementar, e a parcela autuada que não seja correspondente aos tributos e contribuições federais será rateada entre Estados e Municípios ou Distrito Federal.

(...)

Resolução CGSN nº 94/11:

Art. 83. No caso em que a ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional exerça **atividades incluídas no campo de incidência do ICMS** e do ISS e seja apurada omissão de receita de origem não identificável, a autuação será feita com utilização da maior das alíquotas relativas à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis às respectivas atividades. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 2º)

§ 1º Na hipótese de as alíquotas das tabelas aplicáveis serem iguais, será utilizada a tabela que tiver a maior alíquota na última faixa, para definir a alíquota a que se refere o caput. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º)

§ 2º A parcela autuada que não seja correspondente aos tributos federais será rateada entre Estados, Distrito Federal e Municípios na proporção dos percentuais de ICMS e ISS relativos à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º)

Sob o enfoque de uma interpretação sistemática, alusiva a todos os atos normativos aqui já citados e de uma interpretação literal do art. 87 da Resolução CGSN nº 94/11, não tem sentido a defesa de um desenquadramento provisório ou de uma exclusão precária do regime do Simples Nacional, apenas para fins de autuação fiscal estadual, nas hipóteses de recolhimento independente do ICMS, tal como a venda desacobertada de mercadorias sem documentos fiscais, *ex vi* do art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da LC nº 123/06.

Por todos os fundamentos jurídicos aqui expostos, este Conselho de Contribuintes não poderia relegar o art. 35 da LC nº 123/06 à letra morta de lei, igualmente os arts. 84 a 87 da Resolução CGSN nº 94/11, que o regulamentam, sob pena de se afrontar diretamente a vedação legal do art. 182 da Lei nº 6.763/75, que impede a não aplicação de ato normativo vigente.

Ao contrário da tese jurídica de que “omissão de receita” e “saída desacobertada de mercadorias sem documento fiscal” seriam hipóteses legais distintas, ressalta-se que a omissão de receita contemplada no art. 93, inciso I da Resolução CGSN nº 140/18 (antigo art. 85, inciso I da Resolução CGSN nº 94/11) é ampla e abarca, tanto a hipótese da saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal (art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da LC nº 123/06), quanto a hipótese de recolhimento parcial de imposto declarado em documento fiscal e/ou escriturado em livro fiscal, o qual corresponderia a crédito tributário de natureza não contenciosa, nos termos do art. 102, inciso II, § 1º, incisos I e II do RPTA.

Em quaisquer das duas espécies descritas de “omissão de receita”, as penalidades fiscais a serem cobradas no Auto de Infração correspondem àquelas enumeradas no art. 96 da Resolução CGSN nº 140/18 (antigo art. 87 da Resolução CGSN nº 94/11), que explicita a multa de mora ou a multa de lançamento de ofício, previstas no RIR/99, segundo a norma geral do art. 35 da LC nº 123/06, que atua como seu fundamento de validade normativa.

Neste diapasão, se a lei tributária não distingue as penalidades fiscais aplicáveis para as hipóteses de crédito tributário de natureza contenciosa e de crédito

tributário de natureza não contenciosa, não cabe ao intérprete distinguir a que tipo de “omissão de receita” se referiria o art. 35 da LC nº 123/06 c/c o art.13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da LC nº 123/06.

Tanto isso é verdade que o art. 93, inciso III da Resolução CGSN nº 140/18 (antigo art. 85, inciso I da Resolução CGSN nº 94/11) prevê que há infração também das empresas optantes pelo Simples Nacional, quando houver “insuficiência de recolhimento dos tributos do Simples Nacional”, o que corresponderia, exatamente, à segunda hipótese de omissão de receita declarada pelo contribuinte (crédito tributário de natureza não contenciosa).

Após a explanação das razões da impropriedade do critério jurídico introduzido para as multas fiscais, as quais consistem em elemento do lançamento fiscal, pois no campo “penalidades” do Auto de Infração, ao invés de ter sido capitulado as penalidades previstas no RIR/99, por força do art. 35 da LC nº 123/06, de forma equivocada, *data vênia*, aos entendimentos em contrário, aplicou-se as penalidades fiscais previstas na legislação estadual mineira (Lei nº 6.763/75), prosseguiu-se à análise da violação do princípio da imutabilidade jurídica do lançamento fiscal *in casu*, insculpida no art. 146 do CTN.

Primeiramente, a atividade do lançamento fiscal consiste no procedimento administrativo vinculado de verificação concreta da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de determinação da matéria tributável, de cálculo do montante de tributo devido, da identificação do sujeito passivo da relação jurídico-tributária “e, *se for o caso, de propor a aplicação das penalidades cabíveis*”, nos termos da exata redação textual do art. 142 do CTN.

Como se pode perceber, a propositura de aplicação da(s) penalidade(s) no Auto de Infração é parte integrante do lançamento fiscal e se submete ao critério jurídico elencado pelo agente fiscal autuante, no ensejo da autuação fiscal originária, com o fito de constituição do crédito tributário (tributo e multas).

A seguir, transcreve-se, em sua literalidade, o art. 146 do CTN, com o escopo de se facilitar a conferência do seu teor com os fundamentos jurídicos, doravante, expostos, *in verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.  
(Destacou-se) .

O procedimento administrativo-fiscal vinculado do lançamento se ultima com a notificação do sujeito passivo, acerca do Auto de Infração, quando se opera a constituição definitiva do crédito tributário. Apesar disso a sua definitividade, não implica sempre na sua inalterabilidade, uma vez que o Código Tributário Nacional traz hipóteses no art. 145 e no art. 149, em que seria possível a revisão do lançamento.

Dentro da faculdade exceptiva de revisão do lançamento, o legislador impediu a alteração de critério jurídico, no curso do lançamento, quando já se tenha dado certeza e liquidez ao crédito tributário, conforme uma subsunção fático-normativa determinada, com o desiderato de se evitar situações de incerteza e insegurança jurídica para o contribuinte, que poderiam ser criadas por intermédio de sucessivos incrementos do crédito tributário exigido, ao sabor de oscilações das normas incidentes à conduta infratora e que teriam o condão de frustrar qualquer tipo de planejamento contábil-financeiro do contribuinte, além de prejudicar o seu fluxo de caixa.

Nem se diga que, em um viés específico, a introdução de alteração dos critérios jurídicos que balizam o lançamento fiscal poderia servir como medida iníqua de se perseguir certos contribuintes, em detrimento de outros, por motivos caprichosos, em ofensa direta ao princípio da impessoalidade administrativa, que orienta a Administração Pública, *ex vi* do art. 37 da CF/88.

Sob a égide do princípio da imutabilidade jurídica do lançamento tributário, que foi insculpido no art. 146 do CTN, a substituição da legislação do imposto de renda pela legislação tributária estadual do ICMS, no que concerne ao tipo de penalidade cabível, introduz uma modificação do critério jurídico, outrora, adotado pelo agente fiscal autuante, no exercício do lançamento, o que é impedido para os fatos geradores anteriores à data da intimação ao contribuinte da lavratura do Auto de Infração.

No tocante ao marco temporal, em que se operaria essa imutabilidade jurídica do lançamento fiscal, acresce-se que não se poderia tomar, como termo inicial, a data do trânsito em julgado, na via administrativa, uma vez que a expressão “no exercício do lançamento” do art. 146 do CTN, à luz de uma interpretação gramatical, por si só já refutaria o entendimento de que esse preceito normativo se vincula tão somente ao lançamento definitivo, estabilizado por coisa julgada administrativa, pois implica que a introdução da modificação do critério jurídico possa se operar “no curso do procedimento administrativo de lançamento fiscal”.

Com espeque nos escólios doutrinários do tributarista **HARADA, KIYOSHI** (*Direito Financeiro e Tributário; 27ª edição; São Paulo: Atlas, 2018; p.610*), torna-se patente o instante em que se opera a definitividade do lançamento tributário e, portanto, o momento em que se estabiliza a acusação fiscal das condutas infradoras do contribuinte, descritas no Auto de Infração, *in verbis*:

**“(…) A atividade do lançamento, que é obrigatória e vinculada, tem-se por concluída com a notificação do resultado ao sujeito passivo, quando então opera-se a constituição definitiva do crédito tributário.** Uma vez constituído o crédito tributário, este só pode ser modificado ou extinto, ou ter sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no CTN, conforme preceitua o seu art. 141. De regra, o lançamento é definitivo. Isso, entretanto, não quer dizer sua inalterabilidade. O art. 145 do CTN prescreve que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em três hipóteses

taxativas: I – Impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149. Importante salientar que o erro de direito não pode ensejar revisão do lançamento conforme já dispunha a Súmula 227 do antigo TFR. O mesmo se diga em relação à mudança de critério interpretativo que deve observar o disposto no art. 146 do CTN.

(...) Não têm razão, data vênia, os que sustentam que o lançamento só se torna definitivo quando não impugnado pelo sujeito passivo, ou, se impugnado, quando confirmado em primeira ou em segunda instância administrativa. Não reconhecer a definitividade do lançamento na hipótese de notificação do sujeito passivo seria o mesmo que reconhecer a figura do crédito tributário provisório, que nenhuma guarida tem no CTN. Aliás, o raciocínio peca pela base, porque toda e qualquer decisão definitiva na esfera administrativa comportaria modificação por via judicial. Assim, aquele lançamento impugnado, ainda que decidido por sua manutenção integral na esfera administrativa, carregaria consigo a marca da “definitividade provisória”. Outrossim, procedimento administrativo do lançamento, meio de constituição do crédito tributário, a cargo do agente administrativo integrante da carreira de auditor fiscal ou de agente fiscal de rendas, nada tem a ver com o processo administrativo tributário, meio de solução da lide, a cargo de outros agentes administrativos integrantes da função de julgar, sendo que nos colegiados de segunda instância há representantes dos contribuintes. Nenhum deles tem o poder de efetuar o lançamento.”

(Destaques acrescidos).

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, apenas para excluir a Multa de Revalidação e a Multa Isolada cobradas neste Auto de Infração, em violação ao art. 146 do CTN c/c o art. 35 da LC nº 123/06.

**Sala das Sessões, 28 de agosto de 2018.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**