

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.061/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000836984-41
Impugnação: 40.010144725-03, 40.010145047-82 (Coob.), 40.010145048-63 (Coob.)
Impugnante: Atlantida Materiais de Construção Ltda
IE: 394208163.00-07
Carlos Cesar Muratori (Coob.)
CPF: 558.070.976-53
Maria Cristina Satler Aguiar (Coob.)
CPF: 837.627.526-72
Proc. S. Passivo: Miguel Guimarães Pinto/Outro(s)
Origem: DFT/Manhuaçu

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Constatada a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização, 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. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. Correta, em parte, a exclusão do regime do Simples Nacional nos termos do disposto no art. 29, inciso V e XI, §§ 1º e 3º da Lei Complementar nº 123/06 c/c os arts. 75 e 76, inciso IV, alíneas “d” e “j” da Resolução CGSN nº 94 de 29/11/11, devendo, todavia, ser adequada a data inicial para o mês que restou caracteriza a prática reiterada da infração.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos. Parcialmente procedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pelo Contribuinte, por meio do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do

Simple Nacional - PGDAS e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, nos períodos de maio de 2015, fevereiro de 2016, março de 2016, abril de 2016 e maio de 2016.

A empresa autuada, optante pelo Simple Nacional, foi cientificada, ainda, de que foi iniciado o processo de sua exclusão de ofício do referido regime, em virtude da constatação de prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006, e de falta de emissão regular de documento fiscal de venda de mercadoria, conforme informações e legislação discriminadas nesse Auto de Infração e no Termo de Exclusão do Simple Nacional anexado aos autos (fls. 114).

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

Inconformada, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 119/145, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 364/387.

A 3ª Câmara de julgamento exara o despacho interlocutório e a diligência de fls. 395.

Os Autuados manifestam-se às fls. 399/407.

A Fiscalização junta os documentos de fls. 409/439 e a Manifestação de fls. 440/444, reformulando o lançamento às fls. 445.

Aberta vista, os Impugnantes manifestam-se às fls. 455/457.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Alegam que a constituição do crédito tributário foi totalmente irreal e ilegal, pois a Fiscalização não observou todos os requisitos para a lavratura do Auto de Infração, uma vez que não consta no campo do relatório a norma legal infringida, ou seja, o critério utilizado para a constatação de saída de mercadorias desacobertadas, o prazo para a apresentação de defesa, tampouco possui respaldo legal, sendo elaborado sob conclusão abstrata, concluindo que os vícios formais encontrados, o tornam nulo de pleno direito e prejudicaram a defesa.

Entretanto, razão não lhes assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Não é o fato de os Impugnantes discordarem da infringência que lhes é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a eles comprovarem as suas alegações.

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

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, com recolhimento de ICMS a menor, no período de maio de 2015, fevereiro de 2016, março de 2016, abril de 2016 e maio de 2016.

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

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, 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.

Ressalta-se que 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, transcrito a seguir:

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

(...)

III - as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, por empresa que presta serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente ou por similares, relativas às operações e prestações realizadas por

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

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 da administradora dos cartões) com vendas informadas pela Contribuinte, estando o cálculo demonstrado na planilha de fls. 21/23.

Há que destacar as disposições da legislação tributária mineira sobre a base de cálculo do imposto, notadamente o disposto no art. 43, inciso IV do RICMS/02:

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

a) ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação ou, na sua falta:

(...)

A alíquota aplicável às saídas realizadas pela Autuada é a prevista no art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02:

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;

(...)

Os Impugnantes alegam, em sua defesa, que o agente fiscal não usou de boa-fé em seus atos, praticando abuso de autoridade e desvio de poder, ao não acolher os documentos fiscais e a denúncia espontânea apresentados e que não poderia ser apenada, pois a denúncia constitui em instrumento de exclusão da reponsabilidade, em face do cometimento de algum ilícito tributário, acrescentando que não houve, ainda, a busca pela verdade material, não sendo investigada a real conduta praticada, diante do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fato de que as notas fiscais apresentadas acobertaram as mercadorias vendidas, estando revestidas de todos os requisitos necessários à sua validade.

Por sua vez, a Fiscalização argumenta:

- que o Contribuinte foi intimado antes do Auto de Infração e protocolou resposta, assinada pela contadora Maria Cristina Satler Aguiar, alegando que, por um lapso, a empresa havia declarado valores a menor nos meses apurados e que, diante dessa constatação, retificou as declarações do Simples Nacional;

- que houve grosseiras rasuras e/ou emendas em algumas notas fiscais de saída série D (fls. 41/48), para que os novos valores eliminassem as diferenças apontadas na Intimação nº 061/2017 (fls. 06) e que para reforçar a constatação da fraude, fez-se a comparação dos Registros de Saídas antigos (fls. 50/58) com os Registros de Saídas retificados pelo Contribuinte (fls. 60/69), restando comprovado, claramente, que houve adulteração das seguintes notas fiscais série D, o que não foi negado pelos Impugnantes:

- NF nº 102 de 27/05/15 (de R\$ 7.800,80 para R\$ 9.800,80);
- NF nº 352 de 27/02/16 (de R\$ 1.066,96 para R\$ 91.066,96);
- NF nº 353 de 27/02/16 (de R\$ 387,88 para R\$ 53.831,88);
- NF nº 359 de 01/03/16 (de R\$ 846,53 para R\$ 84.653,60);
- NF nº 360 de 01/03/16 (de R\$ 420,00 para R\$ 4.200,00);
- NF nº 434 de 25/04/16 (de R\$ 1.500,00 para R\$ 15.900,00);
- NF nº 454 de 04/05/16 (de R\$ 3.028,00 para R\$ 30.028,00) e;
- NF nº 455 de 04/05/16 (de R\$ 1.996,40 para R\$ 19.996,40).

- que as retificações efetuadas nos livros Registro de Saídas e Declarações Originais do Simples Nacional relacionadas aos períodos de maio de 2015 e de fevereiro a maio de 2016, intituladas pelos Impugnantes de “denúncia espontânea” e apresentadas ao Fisco, não merecem fé e, portanto, não foram consideradas, não havendo, assim, que se falar em abuso de autoridade e desvio de poder, pois os documentos fiscais são considerados inidôneos por conterem emendas e rasuras, nos termos do inciso III do § 4º do art. 39 da Lei nº 6.763/75.

Na tentativa de buscar mais elementos para o deslinde da questão, a 3ª Câmara de julgamento exarou despacho interlocutório para que os Impugnantes trouxessem aos autos, comprovantes formais dos recebimentos dos valores dos documentos de fls. 41/48 e, ainda, converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização apresentasse cópia das primeiras vias dos referidos documentos ou registros formais nos estabelecimentos destinatários, que comprovasse a divergência dos valores nas respectivas vias dos documentos relacionados.

Os Autuados juntam a documentação expedida pelo BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (fls. 401/407), que se referem ao financiamento (cartão/BNDES), em nome de cada um dos destinatários, com a vinculação à nota fiscal emitida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização manifesta-se, juntando os documentos de fls. 409/439 e alega, em síntese:

- que a Autuada apresentou documentação expedida pelo BNDES, sem dar mais detalhes;

- que nessa documentação (contratos de empréstimo dos destinatários, referenciados nas referidas NFs), os valores e os produtos não são os mesmos detalhados nas NFs de saída série D;

- que a questão chave do AI não seria descobrir o valor real da operação, que já foi fornecido ao Fisco pelas operadoras de cartão, mas sim apurar o valor das saídas desacobertadas de documento fiscal com o intuito de sonegação, pois a Autuada forneceu à tributação valores bem aquém dos reais e, somente depois de intimada pelo Fisco, é que apresentou notas fiscais rasuradas e emendadas, corrigindo os livros Registro de Saída e os demonstrativos do Simples Nacional;

- que as notas fiscais às fls. 41/48 não mereceram fé e foram consideradas inidôneas, nos termos do inciso III do § 4º do art. 39 da Lei nº 6.763/75:

- que destacou, com caneta marca-texto amarela, nas cópias das notas fiscais às fls. 41/48, os valores com rasura ou emenda, a fim de demonstrar que os valores restantes totalizam os valores das notas fiscais no livro Registro de Saídas original (anotações em vermelho do Fisco);

- que os destinatários das notas fiscais autuadas foram intimados para apresentar a primeira via destas e também os comprovantes de pagamento referentes às compras das mercadorias constantes nas notas fiscais;

- que pode resumir as respostas apresentadas por cada destinatário, da seguinte forma:

1) Destinatário Fabrício Sampaio Acipreste (NF nº 102):

Único a apresentar a primeira via da nota fiscal, comprovando que o valor da Nota Fiscal nº 102 (fls. 41) é de R\$ 7.800,80 (sete mil, oitocentos reais e oitenta centavos), conforme apurado pelo Fisco (e não como apresentado pela Autuada de R\$ 9.800,80 – nove mil, oitocentos reais e oitenta centavos). O destinatário anexou também o livro Registro de Entradas de 2015, porém não houve o registro da nota em questão;

2) Múndi Comércio de Veículos Ltda. ME (NFs nºs 352, 353, 359 e 360):

O sócio-administrador, Sr. Edilson Pacheco, afirmou que não possui as primeiras vias das notas fiscais e apresentou faturas das parcelas referentes ao cartão BNDES, bem como a Declaração de pagamento do ano 2017, relativa às compras efetuadas. Não apresentou livros;

3) Amarildo Pereira da Costa (NF nº 434):

Alegou que, em 2016, efetuou uma compra na empresa Atlantida, mas que não houve emissão, na sua presença, de nota fiscal, de recibo ou de comprovante de pagamento. Apresentou livro Registro de Entradas do período (2016), sem movimento;

4) Wanderley Martins de Barros ME (NFs nºs 454 e 455):

Declarou que não possui as primeiras vias das notas fiscais, mas que realizou a compra do material de construção e que o pagamento foi feito pelo Cartão BNDES. Não foram apresentados livros Registros de Entrada.

Isto posto, passamos ao exame da questão.

De fato, confrontando os documentos acima referenciados, fica evidente que as notas fiscais foram adulteradas, haja vista as rasuras grosseiras apresentadas, visando ajustar os valores originais para aqueles apurados pela Fiscalização.

Além disso, os registros de saídas, “coincidentemente”, também foram retificados, conforme comprovam os documentos de fls. 60/69 cotejados com aqueles juntados às fls. 50/58.

A própria Autuada não refuta a alegação de que os referidos documentos apresentam rasuras. Ademais, os destinatários, na sua maioria, alegam não ter recebido a NF série D, o que facilitaria a fraude e, além disso, o destinatário da NF nº 000102, Sr. Fabrício Sampaio Acipreste, único a apresentar a primeira via do documento, tornou evidente que a referida NF foi adulterada pela Autuada, conforme demonstram a via original (fls. 416) e a via da Autuada (fls. 41).

Quanto aos valores pagos pelos clientes da Autuada, os documentos por eles apresentados (crédito cartão/BNDES), por certo iriam conferir com os valores das vendas omitidas e, posteriormente retificadas, pois foram, exatamente, as importâncias informadas pelas administradoras de cartão e que serviram de base de cálculo para o presente lançamento.

Todavia, no momento da saída das mercadorias, as notas fiscais não refletiam a realidade da operação, assim como os respectivos registros no livro próprio, contrariando as disposições contidas art. 6º, inciso VI e art. 16, incisos VI e VII, todos da Lei nº 6.763/75.

Dessa forma, não há como ser acatada a aludida “denúncia espontânea”, requerida pela Autuada, conforme requerimento de fls. 09, pois este instituto visa denunciar a prática da infração e demonstrar o cumprimento das obrigações, principal e acessória, conforme o caso, para que seja válida.

Na presente situação, o Contribuinte tenta corrigir a infração com a prática de outra infração, que é a adulteração das NFs, em desacordo, portanto, com as normas atinentes ao regramento da denúncia espontânea, previstas no art. 138, do Código Tributário Nacional (CTN) e arts. 207 e 208, do RPTA, que prescrevem:

CTN

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

RPTA

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

Art. 208. Para os efeitos do disposto no artigo anterior, a comunicação deverá ser instruída com:
I - o comprovante do recolhimento do tributo, acrescido de multa de mora e juros cabíveis;

II - o requerimento de parcelamento, hipótese em que as garantias, se for o caso, e o recolhimento da primeira parcela deverão ser efetuados conforme estabelecido na legislação específica; ou

III - a prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir.

§ 1º Quando o montante do crédito tributário depender de apuração pelo Fisco será observado o seguinte:

I - o sujeito passivo justificará na comunicação a necessidade de apuração do crédito pelo Fisco;

II - a apresentação do comprovante de recolhimento ou do requerimento de parcelamento será realizada no prazo de 2 (dois) dias contados da ciência do valor apurado;

III - caso o sujeito passivo discorde do valor apurado pelo Fisco, recolherá, no prazo previsto no inciso anterior, o valor que entender devido, sendo a diferença exigível mediante lavratura de Auto de Infração.

§ 2º Considera-se dependente de apuração o tributo cuja base de cálculo deva ser arbitrada ou quando para o seu cálculo bens e direitos dependam de avaliação realizada pelo Fisco ou submetida à concordância deste.

Logo, caracterizada a saída de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, esgotado está o prazo para recolhimento do imposto, então vencido, à luz do que dispõe o art. 89, inciso I, do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(...)

Os Impugnantes alegam, ainda, que a empresa estaria sob o regime de substituição tributária do ICMS, anexando notas fiscais de aquisição de mercadorias e concluindo, assim, que não haveria que se falar em não recolhimento de imposto sobre as vendas realizadas.

Ocorre, todavia, que sendo impossível ao Fisco caracterizar a natureza das operações de vendas desacobertadas não há que se falar em aplicação do regime de substituição tributária às mercadorias comercializadas sem a emissão de documentação fiscal, além de não restar comprovado, nos autos, tal alegação.

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

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

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

(...)

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

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

(...)

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

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

APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS NÃO SUJEITA AO REGIME - SEGURANÇA DENEGADA.

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

PRELIMINAR REJEITADA. RECURSO NÃO PROVIDO. (APELAÇÃO CÍVEL 1.0079.11.054061-8/001, RELATOR(A): DES.(A) ANA 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, 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 Desª. Teresa Cristina da Cunha Peixoto, Acórdão de 28/04/16, publicação de 06/05/16.

Salienta-se que a aplicabilidade do referido artigo não depende da formalização do processo de exclusão do contribuinte no regime do Simples Nacional, por meio de Termo de Exclusão, bastando apenas que tenha ocorrido a operação desacobertada de documento fiscal.

No que concerne à exclusão de ofício do Contribuinte do regime do Simples Nacional, o procedimento da Fiscalização encontra-se correto, tendo em vista a comprovação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, de forma reiterada, nos termos dos arts. 26, inciso I, e 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06, e inciso IV, alíneas "d" e "j", e § 6º, inciso I, todos do art. 76 da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 94/11. Veja-se a legislação mencionada:

Lei Complementar nº 123/06

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

§ 3º - A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes.

(...)

§ 9º - Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput:

I - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento; ou

(...)

Resolução CGSN nº 94/11

Art. 76. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

(...)

IV - a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo nova opção pelo Simples Nacional pelos 03 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses:

(...)

d - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006;

(...)

j - não emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de forma reiterada, observado o disposto nos arts. 57 a 59 e ressalvadas as prerrogativas do MEI nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 97;

(...)

§ 6º - Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nas alíneas "d", "j", e "k" do inciso IV do caput:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a ocorrência de dois ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos cinco anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento em um ou mais procedimentos fiscais;

(...)

Portanto, na forma da lei, deve ser excluído do regime favorecido e simplificado a que se refere a Lei Complementar nº 123/06, o contribuinte que, dentre outras situações, dê saídas a mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

Depreende-se do art. 39 da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 75, § 2º da Resolução CGSN nº 94/11, a seguir transcritos, que o contencioso administrativo relativo à exclusão de ofício é de competência do ente federativo que a efetuar, observados os seus dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais, inclusive quanto à intimação do contribuinte, *in verbis*:

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.

Resolução CGSN nº 94/11

Art. 75. A competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional é:

I - da RFB;

II - das Secretarias de Fazenda, de Tributação ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento; e

III - dos Municípios, tratando-se de prestação de serviços incluídos na sua competência tributária.

§ 1º - Será expedido termo de exclusão do Simples Nacional pelo ente federado que iniciar o processo de exclusão de ofício.

§ 2º - Será dada ciência do termo de exclusão à ME ou à EPP pelo ente federado que tenha iniciado o processo de exclusão, segundo a sua respectiva legislação, observado o disposto no art. 110.

Nesse sentido, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração para as exigências relativas às saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal e emitiu o “Termo de Exclusão do Simples Nacional”.

No caso, a Contribuinte foi intimada da exclusão juntamente com o Auto de Infração, impugnando, tacitamente, a sua exclusão, na mesma peça em que contestou o lançamento, respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG julga as exigências fiscais (motivação da exclusão) e, posteriormente, a exclusão em si. Nesse sentido, este Órgão Julgador tem decidido reiteradamente, a exemplo do Acórdão nº 22.394/17/1ª:

ACÓRDÃO: 22.394/17/1ª

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. CONSTATADA A SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADAS MEDIANTE CONFRONTO ENTRE AS VENDAS DECLARADAS PELA AUTUADA À FISCALIZAÇÃO NO PROGRAMA GERADOR DO DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL (PGDAS) COM OS VALORES CONSTANTES EM EXTRATOS FORNECIDOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. PROCEDIMENTO CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISOS I E VII DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

SIMPLES NACIONAL – EXCLUSÃO - MERCADORIA DESACOBERTADA. COMPROVADO NOS AUTOS QUE A IMPUGNANTE PROMOVEU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CORRETA A SUA EXCLUSÃO DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 29, INCISOS V E XI DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06, C/C O ART. 76, INCISO IV, ALÍNEA "J" DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 94 DE 29/11/11. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Todavia, merece reparos a data de apuração inicial considerada para fins de exclusão constante do Termo de Exclusão de fls. 114, que deverá ser a partir de 01/02/16, data do segundo mês de apuração das infrações, ou seja, a data em que restou caracterizada, portanto, a prática reiterada da infração, nos termos do § 9º do art. 29, da Lei Complementar nº 123/06.

Com relação à sujeição passiva, cumpre ressaltar que os coobrigados respondem pelo crédito tributário por concorrerem para o não cumprimento das obrigações e foram incluídos no polo passivo do lançamento, em conformidade com o disposto no art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II e § 3º da Lei nº 6.763/75, que prescrevem:

CTN

Art. 135. 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 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 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.

§ 3º São também pessoalmente responsáveis o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade, em relação ao imposto devido e não recolhido em função de ato por eles praticado com dolo ou má-fé.

(Grifou-se)

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, inclusive com a reformulação de fls. 445, que adequou a multa isolada a duas vezes o valor do imposto incidente na operação, conforme art. 55, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e verificado que os argumentos trazidos pelos Impugnantes não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal, reputam-se corretas as exigências.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 445. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que ainda adequava a alíquota ao disposto no art. 39, § 2º da Lei Complementar nº 123/06 e também excluía as multas de revalidação e isolada, com fulcro no art. 35 da mesma lei c/c o art. 146 do CTN. Em seguida, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente a impugnação do Termo de Exclusão do Simples Nacional para adequar a data de apuração inicial considerada para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fins de exclusão, a partir de 01/02/16. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Lilian Cláudia de Souza (Revisora).

Sala das Sessões, 05 de setembro de 2018.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente**

**Cindy Andrade Moraes
Relatora**

D

CC/IMG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.061/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000836984-41
Impugnação: 40.010144725-03, 40.010145047-82 (Coob.), 40.010145048-63 (Coob.)
Impugnante: Atlantida Materiais de Construção Ltda
IE: 394208163.00-07
Carlos Cesar Muratori (Coob.)
CPF: 558.070.976-53
Maria Cristina Satler Aguiar (Coob.)
CPF: 837.627.526-72
Proc. S. Passivo: Miguel Guimarães Pinto/Outro(s)
Origem: DFT/Manhuaçu

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 refere-se à adequação da alíquota ao disposto no art. 39, § 2º da Lei Complementar nº 123/06 e, também, 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, mediante a antecipação do imposto nas operações interestaduais, 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 “g”, item 2, da LC nº 123/06, existe previsão legal expressa no art. 35 desta LC 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*:

LC 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)

CTN

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. (Grifou-se)

Nesse 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 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*.” (Grifou-se)

Retomando a análise da multa de mora do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, segundo o que dispõe o § 3º do art. 950, 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*:

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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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. (Grifou-se)

Já quanto à multa do lançamento de ofício do art. 957 do RIR/99, sua previsão legal prevê sua incidência no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto, no caso de falta de recolhimento e do percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) 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. (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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% (cento e doze e meio por cento) e de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), 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 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 DASN ou os 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. (Grifou-se)

Nesse 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 revogou a Resolução CGSN nº 94/11 e está em vigor desde 01/08/18, conforme reza o art. 154 da Resolução CGSN nº 140/18.

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 a seguir os dispositivos regulamentares da Resolução CGSN nº 140/18 e dos artigos correspondentes, que já estavam previstos na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Nº 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

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 n° 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e § 2°)

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 n° 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 n° 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e §§ 1° e 2°)

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 n° 9.430, de 1996, art. 44, § 3°; Lei n° 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 6°, 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:

a) da decisão administrativa de primeira instância à impugnação tempestiva; ou (Lei n° 9.430, de 1996, art. 44, § 3°; Lei n° 8.218, de 1991, art. 6°, inciso III)

b) da decisão do recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância. (art. 44, § 3°, da Lei n° 9.430, de 1996, art. 44, § 3°; Lei n° 8.218, de 1991, art. 6°, § 1°)
(Grifou-se)

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 n° 94/11 espanca todas essas dúvidas, porventura pendentes, acerca da determinação expressa em ato

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

normativo vigente, quanto à aplicação das normas do imposto de renda para as multas fiscais cobradas contra as empresas inscritas no Simples Nacional.

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 desacobertas 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 a seguir:

LC 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º) (Grifou-se)

Sob o enfoque de uma interpretação sistemática, alusiva à 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 desacoberta 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 desacoberta 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 desacoberta 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Em quaisquer das duas espécies descritas de “omissão de receita”, as penalidades fiscais a serem cobradas no AI 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.

Nesse 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isso posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, para adequar a alíquota ao disposto no art. 39, § 2º da Lei Complementar nº 123/06 e, também, excluir as multas de revalidação e isolada cobradas neste AI, em violação ao art. 146 do CTN c/c o art. 35 da LC nº 123/06.

Sala das Sessões, 05 de setembro de 2018.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro

CC/MG