

Acórdão: 23.124/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001030897-03
Impugnação: 40.010146392-71
Impugnante: Indústria e Comércio Joselito Alimentos Eireli
IE: 001929656.00-63
Proc. S. Passivo: Alfredo Gomes de Souza Júnior/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/B. Hte.

EMENTA

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - NÃO INCLUSÃO DE DESPESAS ADUANEIRAS NA BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatou-se importação de mercadoria do exterior com recolhimento a menor do ICMS, tendo em vista a falta de inclusão de despesas aduaneiras na base de cálculo do imposto. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Imputação fiscal de recolhimento a menor do imposto na importação de mercadoria do exterior, ao argumento de que a Autuada se utilizou, indevidamente, da redução de base de cálculo do ICMS prevista no item 19, alínea “a”, da Parte 1 c/c item 14 da Parte 6, do Anexo IV do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido nas operações de importação de mercadorias do exterior, no período de 19/05 a 18/11/14, em razão das seguintes irregularidades: 1) falta da inclusão de despesas aduaneiras na base de cálculo do ICMS, cobradas ou debitadas do adquirente no controle e desembaraço; e 2) indevida redução da base de cálculo do ICMS, estabelecida no item 19, alínea “a”, da Parte 1 c/c item 14 da Parte 6, do Anexo IV do RICMS/02, aplicada em operações de saída interna de farinha de trigo.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 120/140, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 173/187

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido nas operações de importação de mercadorias do exterior, no período de 19/05 a 18/11/14, em razão da falta da inclusão de despesas aduaneiras na base de cálculo do ICMS e da indevida redução desta, estabelecida no item 19, alínea “a”, da Parte 1 c/c item 14 da Parte 6, do Anexo IV do RICMS/02, aplicada em operações de saída interna de farinha de trigo.

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

Insta inicialmente esclarecer, que constam dos autos relatório fiscal analítico, demonstrativo do cálculo dos valores de ICMS-Importação e das multas fiscais (Anexo 1); planilha de diferença da BC apurada e multa isolada (Anexo 2), planilha de cálculo das despesas aduaneiras (Anexo 3), documentos fiscais (DI, NFs de entrada, Invoices, comprovantes de despesas aduaneiras – Anexo 4) e contrato social da Autuada.

Irregularidade 1 - Falta de inclusão de despesas aduaneiras na base de cálculo do imposto

A Fiscalização constatou que a Autuada realizou importação de mercadoria do exterior, conforme Declarações de Importação - DIs enumeradas no Auto de Infração, com recolhimento a menor do imposto devido, tendo em vista a falta de inclusão na base de cálculo do ICMS de despesas aduaneiras, cobradas ou debitadas ao adquirente no controle e desembaraço.

Em apertada síntese, alega a Impugnante que a previsão da alínea “e” do inciso V do art. 13 da LC nº 87/96, sobre a inclusão na base de cálculo do tributo de “quaisquer despesas aduaneiras”, denota somente aquelas pagas para a Repartição Alfandegária em decorrência do despacho aduaneiro, excluídas dessa apuração aquelas não inseridas nas DIs, como capatazia, armazenagem, comissões, frete interno, dentre outras.

Aduz ainda, que as contribuições recolhidas para a União e demais entidades e órgãos de controle alfandegário não tem caráter aduaneiro, roga para que sejam extirpados da base de cálculo do ICMS os seguintes valores discriminados no Anexo 3 do relatório fiscal: “Exame de Laboratório”, “Taxa CODAPAR” e “Estadias ELOG”, em respeito ao disposto no art. 13 da Lei Complementar nº 87/06.

Todavia, não procedem as alegações apresentadas pela Defesa, uma vez que as despesas que compuseram o cálculo do ICMS-Importação foram consideradas com base nos dispositivos legais atinentes à matéria.

A Constituição Federal/88 estabelece a competência dos estados:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

E quanto à base de cálculo, reza a CF/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

(...)

Dessa forma, a Lei Complementar nº 87/96 dispõe sobre a base de cálculo do ICMS na importação nos seguintes termos:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.02) (grifou-se)

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

(...)

Art. 14. O preço de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

Parágrafo único. O valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável, substituirá o preço declarado.

(...)

Não obstante, a Lei nº 6.763/75 também descreve os componentes da base de cálculo do ICMS importação:

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

I - na hipótese do inciso I do art. 6º, o valor constante do documento de importação, acrescido do valor:

- a - do Imposto de Importação;
- b - o Imposto sobre Produtos Industrializados;
- c - do Imposto sobre Operações de Câmbio;
- d - de quaisquer outros impostos, taxas e contribuições;
- e - de despesas aduaneiras;

(...)

in verbis: O Regulamento do ICMS de 2002, por sua vez, trata da matéria no art. 43,

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:

I - na entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 3º do artigo 47 deste Regulamento, o valor constante do documento de importação, acrescido:

- a) do valor do Imposto de Importação;
- b) do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados;
- c) do valor do Imposto sobre Operações de Câmbio;
- d) de quaisquer despesas, inclusive aduaneiras, cobradas ou debitadas ao adquirente no controle e desembaraço da mercadoria, ainda que venham a ser conhecidas somente após o desembaraço;
- e) de quaisquer outros impostos, taxas ou contribuições, tais como:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- e.1) Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM);
- e.2) Adicional de Tarifa Portuária (ATP);
- e.3) Adicional de Tarifa Aeroportuária (ATAERO);
- (...)

E, ainda:

Art. 50 - Integram a base de cálculo do imposto:

I - nas operações:

- a) todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;
- (...)

Assim, convém destacar, ainda que conhecidas posteriormente, que todas as despesas incorridas até o momento da entrega da mercadoria computam-se no valor da operação.

A Impugnante defende a tese de que devem ser consideradas na base de cálculo do ICMS devido na importação somente aquelas despesas que são pagas para as repartições fazendárias, apresentando decisões judiciais que entende lhe respaldar.

Todavia, a legislação mineira é bem clara no sentido de incluir todas as despesas necessárias à importação, inclusive as que ocorrerem após o desembaraço, conforme o art. 43, inciso I, alínea “d” do RICMS/02, já citado anteriormente.

Dessa forma, não se trata de interpretação do conceito de despesas aduaneiras ampliada pela Fiscalização, uma vez que a inclusão de gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada tem amparo legal, de acordo com o que já foi explanado.

Vale trazer o seguinte comentário do Fisco em sua manifestação:

Portanto as diversas despesas ocorridas no processo de desembaraço de importação, sejam elas compulsórias, indispensáveis ou não, tais como Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, armazenagem e capatazia, desembolsos efetuados ao Agente de Cargas (Delivery Fee, Collect Fee e Liberação e Taxa de Desconsolidação) e ao armador (liberação de B.L.) entre outras ocorrem em território aduaneiro e anteriormente ao desembaraço aduaneiro, portanto são despesas aduaneiras.

No caso em tela, não seria possível o desembaraço caso não fossem utilizados os serviços de armadores, e de capatazia. Muito menos se não houvesse o pagamento da armazenagem e despesas relacionadas a movimentação de cargas. Sendo pois, despesas incontestavelmente compulsórias, que incorreram em momento anterior e necessárias ao desembaraço

aduaneiro, entendemos que deverão compor a base de cálculo do ICMS na importação.

Verifica-se, que todas as despesas aduaneiras elencadas no Anexo 3 do Auto de Infração guardam relação direta com as atividades de controle e desembaraço da mercadoria importada, sobretudo, aquelas contra as quais a Impugnante se insurge especificamente, como: Taxa CODAPAR – cobrada pela armazenagem da mercadoria paga à terceiro, durante o desembaraço aduaneiro; Exames laboratoriais – é uma taxa de serviço da perícia técnica da RFB para a vistoria e inspeção da mercadoria – Farinha de trigo ; Estadias ELOG – é o preço de armazenagem do produto em recinto alfandegário.

Ao responder à Consulta de Contribuintes nº 020/13, com entendimento da consulente na mesma linha da Autuada, com a pretensão de se considerar na formação da base de cálculo na importação apenas as despesas aduaneiras efetivamente pagas à repartição alfandegária, a Superintendência de Fiscalização – SUTRI, assim se posicionou:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 020/13

ICMS – IMPORTAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – DESPESAS ADUANEIRAS– Na base de cálculo do ICMS devido na importação devem ser incluídas as DESPESAS necessárias para o desembaraço do bem, inclusive as DESPESAS ADUANEIRAS, conforme o disposto na alínea “d”, inciso I, art. 43 do RICMS/2002.

(...)

CONSULTA:

1 – Está correto o entendimento da Consulente de que as despesas a que se referem o art. 43, inciso I, alínea “d” do RICMS/02 e o art. 13 da Lei nº 6.763/75 são aquelas incorridas perante a Aduana em decorrência do controle aduaneiro, até a data da nacionalização do bem?

2 – Está correto o entendimento da Consulente de que devem ser oferecidos à tributação do ICMS, dentre as despesas elencadas em sua exposição, apenas as multas aduaneiras, o AFRM, a Taxa Siscomex e a Taxa de licença de importação – SECEX?

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 – O entendimento da Consulente não está correto.

Preliminarmente, cumpre analisar a matéria relativa à base de cálculo do ICMS devido na importação de mercadoria ou bem do exterior sob o foco do inciso I do art. 43 do RICMS/02:

(...)

Conforme se infere do dispositivo acima transcrito, a base de cálculo do imposto é o valor constante do documento de importação, acrescido das parcelas descritas nas alíneas “a” a “e”.

Ressalte-se que a alínea “d” do inciso I do referido art. 43 determina que seja incluída na base de cálculo do ICMS devido na importação quaisquer despesas, inclusive aduaneiras, cobradas ou debitadas ao adquirente no controle e desembaraço da mercadoria, ainda que venham a ser conhecidas somente após o desembaraço. Dessa forma, resta claro que o dispositivo não se refere somente às despesas aduaneiras (pagas perante a Aduana), mas sim a quaisquer despesas incorridas no controle e desembaraço da mercadoria, ainda que pagas a pessoas jurídicas de direito privado.

Vale dizer, na base de cálculo do ICMS relativo à importação devem ser também incluídas as despesas necessárias para a importação até o desembaraço do bem importado, inclusive as despesas aduaneiras. Como necessárias, devem ser entendidas as despesas imprescindíveis.

Em relação à alínea “e” do inciso I do art. 43 retrocitado, cumpre assinalar que a nova redação dada pelo Decreto nº 44.132/05 buscou aperfeiçoar o dispositivo relativo à base de cálculo do ICMS devido na importação, estabelecendo que os adicionais de frete para renovação da marinha mercante, de tarifa portuária e de tarifa aeroportuária são contribuições e não simples despesas pagas pelo importador.

Com efeito, a base de cálculo do ICMS devido na importação reflete o fato material da importação do exterior, ou seja, é o custo da importação, sendo que neste estão inseridos todos os serviços profissionais imprescindíveis para o desembaraço aduaneiro da mercadoria, considerados como despesas para efeito de determinação do montante tributável pelo imposto de competência estadual.

Diante do exposto acima, evidencia-se que, dentre as despesas e contribuições elencadas pela Consulente, integram a base de cálculo do ICMS devido na importação: (1) honorários Agente de Carga; (2) armazenagem Porto Seco – EADI; (3) armazenagem Infraero; (4) carga DTA Pátio – armazenagem; (6) capatazia; (7) multas aduaneiras; (8) AFRM; (9) Taxa Siscomex; (10) Taxa de Licença de Importação -

SECEX; (14) Taxa de desconsolidação; (15) Demurrage; (16) Liberação do BL.

A base de cálculo do ICMS devido na importação reflete o fato material da importação do exterior, ou seja, é o custo da importação, sendo neste inseridos todos os serviços profissionais incorridos no desembarço aduaneiro da mercadoria e considerados como despesas para efeito de determinação do montante tributável pelo imposto de competência estadual.

Verifica-se, portanto, que se encontram corretas as exigências fiscais, uma vez que a Fiscalização elaborou o presente trabalho nos termos da legislação vigente e efetuou análise de todos os argumentos e documentos trazidos aos autos pela Impugnante.

Irregularidade 2 - indevida redução da base de cálculo do ICMS, aplicada em operações de saída interna de farinha de trigo

A controvérsia desse item do lançamento gira em torno da aplicabilidade, ou não, da redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, nas aquisições das mercadorias listadas nos documentos fiscais de fls. 20/109 (mercadorias importadas).

Pois bem, afirma o Fisco que a Autuada realizou importação de mercadoria do exterior com recolhimento a menor do imposto devido, ao argumento de que se utilizou, indevidamente, da redução de base de cálculo do ICMS prevista na alínea “a” do item 19 do Anexo IV do RICMS/02, a saber:

Anexo IV

19 Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:

(Efeitos de 28/12/2013 a 28/09/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.388, de 27/12/2013)

a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29, exceto na hipótese da alínea “c”, 30 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:

A Impugnante entende que deve ser considerada a redução de base de cálculo em questão, a qual foi estabelecida em Convênio aprovado pelo CONFAZ, sendo válida em todo o território nacional e empregada nas operações internas e interestaduais realizadas entre os signatários, que recolheu o ICMS nas operações de importação de farinha de trigo com respaldo na resposta à Consulta de Contribuintes nº 158 de 2006.

O Fisco, por sua vez, refuta as alegações da Defesa, salientando que não há na legislação tributária mineira, vigente à época dos fatos autuados, previsão de redução de base de cálculo do ICMS nas operações de entrada, decorrente de importação do exterior de farinha de trigo, e em razão de alterações na legislação tributária, poderão ser encontradas respostas que não mais se aplicam, no todo ou em parte, às situações presentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que, segundo o art. 47 do RPTA, no caso de uma mudança de entendimento em virtude de alteração de dispositivo legal, ou interpretação a resposta anterior é automaticamente revogada pela superveniência de norma que com ela conflite, sem necessidade de expedição de ato formal para tal finalidade.

Assim, com a publicação do Decreto nº 46.269/13, todas as respostas de consultas relativas ao tratamento tributário na importação de mercadoria de país signatário de acordo internacional foram revogadas relativamente à matéria divergente de seus dispositivos.

Ressalta-se, que o art. 1º do referido Decreto acrescentou o art. 527 à Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, vigência a partir de 01/01/08 estabelecida pelo art.3º, com a seguinte redação:

Art. 527. Na importação de mercadoria de país signatário de acordo internacional no qual haja previsão de aplicação à operação interna ou interestadual subsequente do mesmo tratamento da mercadoria similar nacional, para fins de cálculo do imposto devido na operação de importação, será aplicado o tratamento tributário previsto para a operação interna com mercadoria similar nacional.

Parágrafo único. Na hipótese em que o tratamento previsto para a operação interna seja mais benéfico do que o tratamento previsto para a operação interestadual com mercadoria similar nacional, será aplicado à operação de importação o tratamento previsto para a operação interestadual.

(...)

(Grifou-se).

Repisa-se, em que pese ter sido editado somente em 03/07/13, o referido artigo produziu efeitos a partir de 01/01/08, nos termos do art. 3º do mencionado decreto.

E, ainda, para se evitar que seja dado ao produto importado um tratamento mais benéfico do que o dispensado ao produto de fabricação nacional originário de outros estados, o que representaria uma afronta à proibição de discriminação em função da origem das mercadorias e acarretar distorção de índole concorrencial, vedados pelo art. 152 e inciso IV do art. 170, todos da Constituição de 1988, foi introduzido, também, o parágrafo único do art. 527, transcrito anteriormente.

Depreende-se do referido dispositivo que, na hipótese em que o tratamento previsto para a operação interna seja mais benéfico do que o previsto para a operação interestadual com mercadoria similar nacional, será aplicado à operação de importação o tratamento previsto para a operação interestadual, vale dizer, o mais gravoso entre a operação interna e a interestadual.

Observa-se que, de acordo com a legislação posta anteriormente, a redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 refere-se às saídas, em operação interna, de produtos alimentícios, dentre eles a farinha de trigo,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relacionada na Parte 6 do referido Anexo, estabelecendo a carga tributária de 7% (sete por cento) para saída em operação interna (tributada à alíquota de 18%).

Inexiste violação de boa-fé do contribuinte, como quer entender a Impugnante, até mesmo porque, o período da autuação abrange o período de maio a novembro de 2014, logo, se a publicação do Decreto Estadual se operou em 2013, a Autuada teve tempo o suficiente para tomar conhecimento da alteração na orientação da SEF/MG a respeito da interpretação da norma internacional do acordo do GATT e o tratamento tributário dado às operações de importação de mercadorias com similar nacional.

Salienta-se que existem diversas consultas de contribuintes, respondidas pela SUTRI, que seguem essa mesma linha, como por exemplo, as Consultas de Contribuintes nºs 232/14 e 220/13. Examine-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 232/14

(...) A previsão contida no parágrafo único do citado art. 527 tem por objetivo estabelecer que, regra geral, na hipótese em que o tratamento previsto para a operação interna seja mais benéfico do que o tratamento previsto para a operação interestadual com mercadoria similar nacional, será aplicado à operação de importação o tratamento previsto para a operação interestadual.

Tal medida busca evitar que seja dispensado ao produto importado um tratamento mais benéfico do que o dispensado ao produto originário de outros Estados da Federação, o que representaria uma afronta à proibição de discriminação em função da origem das mercadorias, prevista no art. 152 da Constituição da República e poderia acarretar distorção de índole concorrencial, também vedada pela Carta de 1988 (art. 170, inciso IV). (...)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 220/13

(...) Caso seja a importação oriunda de país signatário de acordo internacional que garanta tratamento não menos favorável às mercadorias importadas em relação às nacionais, há de se observar o disposto no art. 527 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, cujos efeitos retroagiram a 1º/01/2008.

Ressalte-se que o disposto no art. 527 em comento refere-se ao tratamento tributário aplicável à operação interna, na hipótese de importação de país signatário de acordo internacional nos termos do mesmo dispositivo.

Nesse caso, na importação de arroz, deverá ser observada a redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 c/c item 1 da Parte 6, ambas do Anexo IV do RICMS/02, que estabelecem a carga

tributária de 7% (sete por cento) na saída, em operação interna, da mesma mercadoria.

Entretanto, considerando que o tratamento previsto para a operação interna é mais benéfico do que o tratamento previsto para a operação interestadual, deverá ser aplicada, na hipótese em referência, a alíquota de 12% (doze por cento), em consonância com o parágrafo único do art. 527 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

(...)

Portanto, analisando-se a legislação pertinente, especialmente as últimas Consultas Internas respondidas pela Superintendência de Tributação – SUTRI (setor da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de Minas Gerais-SEF/MG responsável, dentre outras atribuições, pela interpretação da legislação tributária) relacionadas ao assunto, observa-se que o entendimento estabelecido por tal Órgão é o mesmo defendido pelo Fisco, no sentido de que o tratado ou acordo internacional é aplicado somente após a internalização da mercadoria em território nacional.

Assim, diligentemente manifesta a Fiscalização nos autos sobre as questões impugnadas pela Defesa:

O item 19 do Anexo IV concede o benefício de redução de base de cálculo para operações de saídas internas, aqui compreendidas aquelas em que o Remetente e o Destinatário estejam situados nos limites do território mineiro, não alcançando as operações interestaduais e nem tão pouco as operações de importação. Para que a redução de base de cálculo pretendida alcance as operações de importação em análise, observadas suas próprias condições, necessário se faz o cumprimento das condições determinadas no Art. 527 da Parte 1 do Anexo IX.

No tocante à alegação de que a aplicação do parágrafo único do artigo 527 afronta o princípio da seletividade e desonerações dos produtos da cesta básica, tal alegação não tem sustentação, uma vez que a redução de base de cálculo prevista no item 19 A da Parte 1 do Anexo IV continua em vigor sendo aplicada nas operações de saídas internas de farinha de trigo, inclusive nas operações com farinha de trigo nacional.

Ainda em sua Impugnação a Autuada questiona: se a orientação da SEFAZ/MG é no sentido de que a antecipação do ICMS nas aquisições, inclusive, via importação, pelo contribuinte mineiro deve observar o permissivo da redução de base de cálculo em evidência, porque então esse permissivo seria afastado no cômputo da carga tributária incidente sobre a importação em si?

A regra da antecipação, diferentemente da substituição tributária, impõe ao adquirente de tais mercadorias a elaboração de duas apurações distintas do imposto, ou seja, uma na entrada das mercadorias e outra por ocasião das saídas subsequentes.

O art. 422 do Anexo IX que trata da antecipação do imposto na entrada de farinha de trigo no estabelecimento determina no § 1º que imposto será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre o preço fixado em portaria da Superintendência de Tributação, deduzindo-se do valor apurado o imposto destacado na nota fiscal relativa à entrada da mercadoria.

Conforme orientação DOET/SUTRI n.º 001/2004 para fins de compensação com as demais obrigações, o valor do imposto apurado e efetivamente recolhido a título de antecipação poderá ser apropriado sob a forma de crédito, devendo ser lançado no campo 71, "Outros Créditos", da DAPI 1 do período a que se refere.

A antecipação do imposto não dispensa o recolhimento do imposto devido por ocasião da saída da mesma mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização.

Portanto, são operações distintas sendo que na operação de importação aplica-se o artigo 527 do Anexo IX sobre a base de cálculo apurada conforme art. 43 do RICMS/2002 e na apuração da antecipação do imposto a alíquota vigente para as operações internas sobre o preço fixado em portaria da SUTRI, conforme § 1º do art.422 do Anexo IX do RICMS/2002. Ou seja, o tratamento tributário esta previsto na legislação tanto para operação de importação quanto para a apuração da antecipação da operação subsequente.

A aplicação do parágrafo único do artigo 527 do Anexo IX não fere o Princípio da Igualdade e Isonomia Tributária.

O Item 19.4 da Parte 1 do Anexo IV não permite o aproveitamento do crédito da aquisição de farinha de trigo do valor superior à 7% da carga tributária aplicada na operação de saída interna. Esta mesma regra se aplica tanto nas operações de importação quando nas operações de aquisição interestaduais de farinha de trigo nacional, ambas com alíquota de 12%.

(...)

Cumprido esclarecer que a autuação não versa sobre o estorno de crédito aproveitado indevidamente, mesmo porque o Autuado importou a farinha de trigo utilizando carga tributária de 7%.

No que se refere à alegação de que o entendimento do Fisco afronta premissas instrutoras do Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT, dentre as quais o Princípio do Tratamento Nacional, também tal alegação não se sustenta, uma vez que a introdução do artigo 527 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 permitiu estender à operação de importação de mercadoria ou bem de país membro do GATT/OMC os tratamentos tributários previstos para a operação com mercadoria similar nacional, observando o disposto no parágrafo único de tal artigo.

Vale lembrar que o GATT estabelece que o produto importado deve ter o mesmo tratamento tributário dispensado ao produto similar produzido e comercializado no país e não no Estado de destino como quer a Impugnante.

Como visto, tal disposição visa evitar que seja dispensado ao produto importado um tratamento mais benéfico do que ao produto originário de outros Estados da Federação, o que representaria uma afronta à proibição de discriminação em função da origem das mercadorias, em afronta à norma prevista no art.152 da CF/88:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

E por certo, acarretaria uma distorção de índole concorrencial, também vedada pela carta de 1988, em seu art. 170, inciso IV, a saber:

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:

(...)

IV - livre concorrência;

(...)

Quanto à alegação de violação ao princípio da seletividade do ICMS para mercadoria que compõe a cesta básica, além de afronta ao princípio da capacidade contributiva, também não lhe assiste razão, pois a regra da limitação da carga fiscal à 7% (sete por cento) para os produtos da cesta básica, segundo o Convênio ICMS nº 128/94, foi respeitado para as operações de importação, visto que a Fiscalização constatou o não aproveitamento de crédito escritural do imposto em valor superior à 7% da carga tributária aplicada na operação de saída interna.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que concerne à seletividade do produto e à desoneração de produtos essenciais à população, o art. 155, § 2º, inciso III da CF/88 dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

(...)

(Grifou-se).

Portanto, percebe-se da leitura do artigo que o ICMS “poderá” ser seletivo, isto é, trata-se de competência discricionária da autoridade tributária que julga a conveniência e a oportunidade de se estabelecer uma alíquota menor para esta categoria de produtos essenciais à população, segundo o critério de extrafiscalidade normal do imposto.

Portanto, corretamente agiu a Fiscalização ao impor a cobrança das diferenças do tributo e multas consectárias sobre o incorreto cálculo do ICMS-Importação com o benefício da redução da base de cálculo aplicável somente às operações internas.

Do crédito tributário cobrado

Assim, em decorrência das diferenças apuradas, corretamente exigiu a Fiscalização o ICMS devido, a respectiva multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

Nada obstante, verifica-se que a Fiscalização considerou corretamente o limitador previsto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 para o cálculo da multa isolada acima destacada.

Ainda pertinente às penalidades aplicadas, diante da condição da Autuada de enquadramento no “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” (Simples Nacional), há de se ressaltar a superveniência do ditame contido na alínea “d” do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06, que determina a observância da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas por ocasião do desembaraço aduaneiro, como segue:

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

(...)

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

(...)

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

(Grifou-se).

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;

(...)

Exatamente o caso em questão. Uma vez centrada a acusação fiscal em erros cometidos na formação da base de cálculo que serviu para fins de apuração e recolhimento do tributo incidente na importação de farinha de trigo, correta a capitulação das penalidades previstas na Lei nº 6.763/75, aplicáveis às demais empresas não incluídas no programa do Simples Nacional.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator) e Bernardo Motta Moreira, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir as multas de revalidação e isolada com fulcro no art. 35 da LC nº 123/06 c/c o art. 146 do CTN. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 13 de novembro de 2018.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.124/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001030897-03
Impugnação: 40.010146392-71
Impugnante: Indústria e Comércio Joselito Alimentos Eireli
IE: 001929656.00-63
Proc. S. Passivo: Alfredo Gomes de Souza Júnior/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/B.Hte

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 n. 6.763/75.

Nada obstante, ainda que o recolhimento do ICMS, mediante a operação de importação de mercadorias (farinha de trigo importada da Argentina), 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 “d”, da LC nº 123/06, existe previsão legal expressa no art. 35 da LC nº 123/06, 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.** (Destques acrescidos).

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Destacou-se).

Nesta esteira, a cobrança das penalidades fiscais previstas na Lei n. 6.763/75 são ilegítimas, em face do art. 35 da LC n. 123/06, visto que deveriam ter adotado o critério jurídico de cobrança da multa de mora e da multa de lançamento de ofício do Decreto n. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99), e como se trata de erro de direito, não cabe mais a revisão do lançamento fiscal para a retificação de critério jurídico, quanto a fato gerador ocorrido anteriormente à constituição do crédito tributário, segundo o que dispõe o art. 146 do CTN, restando apenas a alternativa da exclusão das exigências fiscais a ela referentes no presente PTA, *in verbis*:

Art. 146 do CTN. 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).

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 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.”

(Destacou-se).

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:

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."

(Destacou-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% 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*:

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."

(Destques 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 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*:

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.

(Destacou-se).

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 n. 140/18 revogou a Resolução CGSN n. 94/11 e está em vigor desde 01/08/18, conforme reza o art. 154 da Resolução CGSN n. 140/18.

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 n. 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 n. 140/18 e dos artigos correspondentes, que já estavam previstos na revogada Resolução CGSN n. 94/11, onde fica claro qual é a interpretação correta do art. 35 da LC n. 123/06, principalmente, porque o art. 96 da Resolução CGSN n. 140/18 (antigo art. 87 da Resolução CGSN n. 94/11) regulamentou o art. 35 da LC n. 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 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°).

(Destacou-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 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 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 n. 6.763/75, mas o art. 39, § 2°, da LC n. 123/06 c/c o art.83 da Resolução CGSN n. 94/11, que determina a maior alíquota prevista para o regime do SIMPLES NACIONAL, como se pode perceber abaixo:

LC n° 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.

(...)

§ 2°. 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.

(Destacou-se).

Resolução CGSN n° 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 n° 123, de 2006, art. 39, § 2°)

§ 1° 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 n° 123, de 2006, art. 2°, inciso I e § 6°; art. 39, § 2°)

§ 2° 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 n° 123, de 2006, art. 2°, inciso I e § 6°; art. 39, § 2°)

(Destacou-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 n. 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 operação de importação de mercadorias, *ex vi* do art. 13, § 1°, inciso XIII, alínea “d” da LC n. 123/06.

Por todos os fundamentos jurídicos aqui expostos, este Conselho de Contribuintes não poderia relegar o art. 35 da LC n. 123/06 à letra morta de lei, igualmente os arts. 84 a 87 da Resolução CGSN n. 94/11, que o regulamentam, sob pena de se afrontar diretamente a vedação legal do art. 182 da Lei n. 6.763/75, que impede a não aplicação de ato normativo vigente.

Por amor ao debate, *contrario sensu*, à tese jurídica de que “omissão de receita” e “saída desacobertada de mercadorias sem documento fiscal”, por exemplo, seriam hipóteses legais distintas, ressalta-se que a omissão de receita contemplada no art. 93, inciso I, da Resolução CGSN n. 140/18 (antigo art. 85, inciso I, da Resolução CGSN n. 94/11) é ampla e abarca, tanto a hipótese da saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal (art. 13, § 1°, inciso XIII, alínea “f”, da LC n. 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, § 1°, incisos I e II do RPTA mineiro.

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 n. 140/2018 (antigo art. 87 da Resolução CGSN n. 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 n. 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 n. 123/06 c/c o art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f”, da LC n. 123/06.

Tanto isso é verdade que o art. 93, inciso III, da Resolução CGSN n. 140/18 (antigo art. 85, inciso I, da Resolução CGSN n. 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 n. 123/06, de forma equivocada, *data vênia*, aos entendimentos em contrário, aplicou-se as penalidades fiscais previstas na legislação estadual mineira (Lei n. 6.763/75); prossegue-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.”

(Destacou-se).

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, apenas para excluir a Multa de Revalidação e a Multa Isolada cobradas neste AI, em violação ao art. 146 do CTN c/c o art. 35 da LC n. 123/06.

Sala das Sessões, 13 de novembro de 2018.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro