

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.172/19/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000992142-94
Impugnação: 40.010146320-80
Impugnante: Rodrigues & Freitas Comércio de Artigos Femininos Ltda
IE: 001514949.00-67
Coobrigados: Elisângela Leal de Freitas
CPF: 037.808.926-93
Vitor Rodrigues da Costa
CPF: 094.834.616-77
Proc. S. Passivo: Vinícius Naves Araújo
Origem: DFT/Uberlândia

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. Os sócios-administradores respondem pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização na Declaração de Apuração e Informação de ICMS - DAPI e no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional Declaratório (PGDAS-D) 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. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II adequada nos termos do inciso I, § 2º do citado artigo da mencionada lei c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. Correta 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. Entretanto deverão ser considerados os efeitos do Termo de Exclusão a partir de abril de 2013, nos termos do art. 29, inciso V c/c § 9º, inciso I do citado artigo da Lei Complementar nº 123/06.

Lançamento 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 pela Impugnante à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, com recolhimento de ICMS a menor, no período de 01/03/13 a 31/08/17.

Em razão da realização, de modo reiterado, de venda de mercadorias sem o devido acobertamento documental, propõe-se, ainda, a exclusão de ofício da Autuada do regime de tributação do Simples Nacional a partir de março de 2013.

Registra-se, ademais, que foram arrolados na peça fiscal, na condição de Coobrigados, os sócios-administradores da empresa autuada.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II adequada nos termos do inciso I, § 2º do citado artigo da mencionada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 84/98, alegando em síntese que:

- a empresa é uma pequena loja de roupas feminina que não possui grifes famosas e tampouco fluxo de clientes que propicie um faturamento não declarado no montante apurado pela Fiscalização e aponta que a apuração deu-se por presunção;

- o lançamento fiscal fundamentou-se em declarações da empresa autuada e, para corroborar seu entendimento, transcreve trechos da autuação, que relatam que os valores foram obtidos mediante confronto das declarações do contribuinte e as informações das administradoras de cartão de crédito/débito;

- o trabalho fiscal apresenta contradição pela exigência da multa de revalidação pela não declaração do tributo, uma vez que a autuação baseou-se em informações do próprio contribuinte;

- a empresa fez as declarações correspondentes ao seu faturamento mensal/anual e recolheu o que era devido;

- se incorreu em algum erro, não foi o de omissão de informações ou de falta de recolhimento do imposto;

- o erário duplicou o faturamento da empresa, desconsiderando o que foi declarado e recolhido e aplicou a alíquota de 18% (dezoito por cento) a título de ICMS;

- a Fiscalização desconsiderou os recolhimentos referentes aos exercícios de 2013 e 2017, em que a empresa era optante do Simples Nacional;

- os recolhimentos referentes aos retrocitados exercícios foram realizados de forma regular em conformidade com o regime de tributação do Simples Nacional e a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

competência para exigir tributo nesta modalidade de tributação é exclusiva da Receita Federal do Brasil;

- solicita que seja excluído o crédito tributário relativo ao período em que o contribuinte era optante pelo regime de tributação do Simples Nacional;
- as multas aplicadas são inconstitucionais e apresentam natureza confiscatória;
- transcreve jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF;
- ao caso em exame aplica-se o permissivo legal previsto no art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75;
- transcreve acórdãos do Conselho de Contribuinte de Minas Gerais – CC/MG, com redução de penalidade em decorrência da aplicação do permissivo legal;
- em decorrência do crédito tributário ser apurado mediante informações prestadas pelo contribuinte, não pode ser objeto de sanção sob pena de infringência ao art. 138 do CTN e que ainda que se admita qualquer sanção esta deverá ser calculada sobre o valor do tributo e não sobre o valor da operação;
- colaciona aos autos documentação às fls. 103/116;
- reitera que toda a documentação juntada aos autos comprova que a Impugnante jamais cometeu conduta que lhe imputasse suspeita de fraude aos cofres públicos e que pelo contrário procurou o erário de forma espontânea, a sanar o erro tributário ocorrido, acompanhado do pagamento;
- requer o cancelamento do Auto de Infração ou subsidiariamente a exclusão dos exercícios de 2013 e 2017 bem como a redução das multas pela aplicação do permissivo legal c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN;
- requer, ainda, o cancelamento da exclusão do regime de tributação do Simples Nacional.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls.122/130, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento e exclusão da Autuada do regime de tributação do Simples Nacional.

DECISÃO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Impugnante à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, com recolhimento de ICMS a menor, no período de 01/03/13 a 31/08/17.

Em razão da realização, de modo reiterado, de venda de mercadorias sem o devido acobertamento documental, propõe-se, ainda, a exclusão de ofício da Autuada do regime de tributação do Simples Nacional a partir de março de 2013.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se, ademais, que foram arrolados na peça fiscal, na condição de Coobrigados, os sócios-administradores da empresa autuada.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II adequada nos termos do inciso I, § 2º do citado artigo da mencionada lei.

Cumprir destacar que a Fiscalização, tendo em vista os indícios de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, emitiu o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000.025.311-08, anexado às fls. 02, para exame do cumprimento das obrigações tributárias no período de 01/01/13 a 31/12/17.

Ao confrontar as vendas mensais realizadas por meio de cartão de crédito e/ou débito (informadas pela administradora dos cartões) com as saídas por meio de tais cartões, declaradas pela Contribuinte, a Fiscalização constatou vendas desacobertas de documentos fiscais, no período autuado.

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;

(...)

A Impugnante argumenta ser uma empresa de pequeno porte e que não seria possível ter um faturamento no montante apurado pela Fiscalização e, portanto, tal valor seria uma presunção fiscal.

Todavia razão não lhe assiste.

Destaca-se que o Fisco não presumiu tal valor, ele foi informado pelas administradoras de cartão de crédito/débito que prestam este tipo de serviço ao contribuinte e que são obrigadas a informar à Secretaria de Fazenda de Minas Gerais os valores das operações/prestações realizadas pelos contribuintes mineiros do ICMS.

As informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito, débito e similares são extraídas dos registros 65 e 66 que estão detalhados na Parte 5 do Anexo VII do RICMS/02, os quais discriminam as operações (vendas) efetuadas pelo contribuinte com o pagamento mediante cartão de crédito, débito e similares, transmitidas obrigatoriamente nos termos do art. 50, § 5º da Lei nº 6.763/75, veja-se:

Art. 50 - São de exibição obrigatória ao Fisco:

(...)

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

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

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

III - as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, por empresa que presta serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente ou por similares, relativas às operações e prestações realizadas por estabelecimentos de contribuintes do ICMS, cujos pagamentos sejam realizados por meio de sistemas de crédito, débito ou similar.

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

Repita-se, por oportuno, que as vendas não levadas à tributação foram apuradas pelo cotejo das vendas com cartão de crédito e/ou débito (conforme informação da administradora dos cartões) com vendas informadas pela Contribuinte, estando o cálculo demonstrado na planilha de fls. 16/20.

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:

(...)

O estabelecimento autuado está cadastrado na Secretaria de Estado de Fazenda de MG – SEF/MG sob o CNAE-F nº 4781-4/00, qual seja, comércio varejista de artigos de vestuário, seguimento para o qual não há previsão legal de alíquotas diferenciadas, tampouco de benefício fiscal, aplicáveis às saídas promovidas pela Contribuinte no período autuado.

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;

(...)

Portanto, a falta de cumprimento das obrigações tributárias e fiscais sujeita o contribuinte ao pagamento do imposto e demais acréscimos legais, previstos na legislação, devendo ser utilizada a alíquota aplicável ao ramo de suas atividades, conforme o citado art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02.

A Defesa sustenta que jamais cometeu conduta que lhe imputasse suspeita de fraude aos cofres públicos, e procurou o erário de forma espontânea, para sanar o erro tributário ocorrido, acompanhado do respectivo pagamento.

Todavia sua alegada boa-fé não lhe exime do cumprimento das obrigações tributárias, nos termos do art. 136 do CTN, examine-se:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (Grifou-se).

Quanto aos pretensos recolhimentos efetuados pela Contribuinte, tal argumento não merece prosperar.

Verifica-se que os documentos anexados pela Impugnante às fls. 103/116 dos autos, não afastam as exigências impostas no Auto de Infração, pois as notas fiscais não correspondem ao valor das saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais apontado pela Fiscalização.

Registra-se por oportuno, que a Autuada esteve sob o regime normal de tributação (débito e crédito) nos períodos de 01/01/14 a 31/12/16, sendo, portanto, obrigada nos termos do art. 152, inciso I, Anexo V do RICMS/02 a entregar mensalmente DAPI 1 (Declaração de Apuração e Informação do ICMS, modelo 1).

Todavia conforme apontado pela Fiscalização, a Autuada entregou DAPI apenas referente aos meses janeiro, fevereiro e março de 2014 e janeiro a dezembro de 2016, entretanto as declarações não continham informações de faturamento, constando

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apenas valores zerados e, ademais, a Autuada, neste período, não recolheu valor algum a título de ICMS.

Quanto aos períodos de 2013 e 2017, em que a Contribuinte era optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, a Fiscalização, conforme planilha acostada às fls. 16/20, verificou que o faturamento da empresa via cartão de crédito/debito era superior ao declarado ao Simples Nacional.

A Fiscalização, mediante AIAF nº 10.000.025.311-08, intimou a Impugnante a apresentar os documentos fiscais inerentes a todas as operações deste período, contudo a Autuada manteve-se inerte e não apresentou tais documentos, por conseguinte, a Fiscalização concluiu que a diferença positiva entre ambas declarações, tratava-se de vendas desacobertas de documentação fiscal e as tributou à luz da legislação estadual.

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 desacoberta 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 DESACOBERTA DE DOCUMENTO FISCAL - ART. 15, INCISO VII, ALÍNEA "A", LEI ESTADUAL

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Des^a. 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 do regime do Simples Nacional, por meio de Termo de Exclusão, como alegado pela Impugnante, bastando apenas que tenha ocorrido a operação desacobertada de documento fiscal.

No que concerne à exclusão de ofício da 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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.

Neste 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".

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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.

Vale dizer que a exclusão da Autuada do Simples Nacional encontra-se devidamente motivada e foram observados os princípios da ampla defesa e devido processo legal, o que torna regular o referido ato, estando, ainda, respaldado tal procedimento pela jurisprudência do E. TJMG:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - PRELIMINAR DE NULIDADE DA SENTENÇA - AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO - INOCORRÊNCIA - EMPRESÁRIO - EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL - DECISÃO MOTIVADA - OPORTUNIDADE DE CONTRADITÓRIO - REGULARIDADE - ICMS - BASE DE CÁLCULO - COMPENSAÇÃO DA TAXA

DE ADMINISTRAÇÃO - INVIABILIDADE - MULTA ISOLADA - VALOR - REGULARIDADE - CARÁTER CONFISCATÓRIO - NÃO CONFIGURAÇÃO - ART. 85, §11, DO CPC/2015 - MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. - APRESENTANDO-SE A SENTENÇA NOS MOLDES DO ARTIGO 489 DO NCP, TENDO SE MANIFESTADO ACERCA DE TODAS AS MATÉRIAS AVENTADAS NOS AUTOS, EM ESTRITA OBEDIÊNCIA AO §1º, INCISO IV, DO REFERIDO DISPOSITIVO, NECESSÁRIO CONCLUIR-SE PELA SUA REGULARIDADE, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR NA OCORRÊNCIA DE NULIDADE. - TENDO SIDO DEVIDAMENTE MOTIVADA A EXCLUSÃO DO AUTOR DO SIMPLES NACIONAL, COM A INDICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS LEGAIS APLICÁVEIS E OBSERVÂNCIA DO CONTRADITÓRIO, DEVE SER RECONHECIDA A REGULARIDADE DO ATO.

(...)

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.12.169985-4/001, RELATOR(A): DES.(A) ADRIANO DE MESQUITA CARNEIRO (JD CONVOCADO), 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 22/06/2017, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 18/07/2017).

(...)

MÉRITO

PRIMEIRAMENTE ALEGA O APELANTE QUE SUA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL ESTÁ EIVADA DE VÍCIO, POIS O LANÇAMENTO NÃO INDICA O MANDAMENTO CONTIDO NA LC 123/06 OU OUTRA LEGISLAÇÃO CORRELATA QUE DARIA SUPORTE AO ATO, RESTANDO OFENDIDOS OS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL.

TODAVIA, O DOCUMENTO DE F. 125/126, TERMO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL, APONTA AS RAZÕES PELAS QUAS FOI O CONTRIBUINTE EXCLUÍDO DO REGIME ESPECIAL, EXPONDO QUE:

NO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE JULHO/2007 A FEVEREIRO/2010, REITERADAMENTE, PROMOVEU SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, AS QUAIS PERFAZEM UM VALOR TOTAL DE R\$1.894.005,31 (UM MILHÃO, OITOCENTOS E NOVENTA E QUATRO MIL, CINCO REAIS E TRINTA E UM CENTAVOS), CONFORME DEMONSTRADO NO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO Nº 01.000166535.46.

ALÉM DISSO, FORAM INDICADOS OS FUNDAMENTOS LEGAIS PARA TAL EXCLUSÃO, SENDO EXPRESSAMENTE CITADAS AS LEGISLAÇÕES E OS ARTIGOS ESPECÍFICOS APLICÁVEIS.

TAL TERMO FOI DEVIDAMENTE RECEBIDO E ASSINADO PELO APELANTE, LHE SENDO ASSEGURADA A APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR, PORTANTO, EM INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DEVIDO PROCESSO LEGAL.

(...) (GRIFOU-SE).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, verifica-se que, no presente caso, o Termo de Exclusão de fls. 77/78 deverá produzir seus efeitos a partir de 01/04/13, pois considera-se o citado mês, o marco inicial de comprovação da prática reiterada de saídas desacobertas de documentação fiscal, nos termos do art. 29, inciso V c/c § 9º, inciso I do citado artigo da LC nº 126/03, examine-se:

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;

(...)

§ 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; (grifou-se).

Cumprir destacar que a alíquota aplicada pela Fiscalização não foi em virtude da exclusão da Autuada do Simples Nacional, mas pela constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

A Defesa sustenta que o crédito tributário foi apurado mediante informações da Contribuinte, não podendo, portanto, ser objeto de sanção e, tampouco, ser exigida a multa de revalidação pela falta de declaração do imposto, sob pena de afronta ao art. 138 do CTN.

Todavia, razão não lhe assiste, como adiante se verá.

O crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração em exame, foi apurado pela Fiscalização mediante declarações prestadas ou omitidas pela Contribuinte autuada com as informações prestadas obrigatoriamente pelas administradoras de cartão de crédito/debito, portanto, não foi com base exclusivamente nas declarações da Autuada que foi confeccionado o Auto de Infração.

Cumprir registrar, que a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal, confira-se:

LEI nº 6.763/75

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

II- havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53. (Grifou-se).

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Relativamente à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, verifica-se que a mencionada penalidade, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 11/12, foi adequada ao disposto no inciso I, § 2º do citado artigo da mencionada lei, sendo limitada a duas vezes o valor do imposto exigido, nos termos do art. 19 da Lei nº 22.796/17 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN, confira-se:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

§ 2º- As multas previstas neste artigo:

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

Lei nº 22.796/17

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

Art. 55 - (...)

§ 2º - (...)

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;
(Grifou-se).

Como a referida alteração legislativa resulta mais favorável à Impugnante, necessária se torna a aplicação da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, o qual assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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

No tocante ao art. 138 do CTN, suscitado pela Defesa, razão não lhe assiste. O citado dispositivo legal contempla exclusão de responsabilidade tributária mediante apresentação de denúncia espontânea, hipótese não caracterizada nos presentes autos, examine-se:

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.
(Grifou-se).

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.

Correta, também, a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, 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:

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

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante no item 3 do § 5º:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

Assim, observado que os efeitos do Termo de Exclusão deverão ser considerados a partir de abril de 2013, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que o julgava parcialmente procedente, para excluir as multas de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

revalidação e isolada, nos termos do art. 35 da Lei Complementar nº 123/06 combinado com o art. 146 do CTN. Em seguida, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente a impugnação da exclusão do Simples Nacional para considerá-la a partir de abril de 2013. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora).

Sala das Sessões, 06 de fevereiro de 2019.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Lilian Cláudia de Souza
Relatora

CS/D

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.172/19/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000992142-94
Impugnação: 40.010146320-80
Impugnante: Rodrigues & Freitas Comércio de Artigos Femininos Ltda
IE: 001514949.00-67
Coobrigados: Elisângela Leal de Freitas
CPF: 037.808.926-93
Vitor Rodrigues da Costa
CPF: 094.834.616-77
Proc. S. Passivo: Vinícius Naves Araújo
Origem: DFT/Uberlândia

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

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

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

Nada obstante, ainda que o recolhimento do ICMS, 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 Lei Complementar nº 123/06, existe previsão legal expressa no art. 35 de tal lei, de que todas as penalidades fiscais e os juros de mora sejam aqueles correspondentes à legislação do Imposto de Renda, inclusive quando haja a exigência de recolhimento independente do ICMS, *in litteris*:

Lei Complementar nº 123/06

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

(Grifou-se).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte do Simples Nacional, pelo simples fato de terem domicílio fiscal, em uma ou outra unidade federativa do Estado Brasileiro.

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

CF/88

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

(...)

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

(...)

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

(Grifou-se).

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

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

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

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

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

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

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

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

(Destaques acrescidos).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RIR/99

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

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

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

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

(Destques acrescidos).

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

RIR/99

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(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 Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, quanto à entrega de documentos fiscais, como, por exemplo, notas fiscais, conhecimento de frete, etc, além de arquivos eletrônicos de escrituração fiscal, como, v.g., a Declaração Anual do Simples Nacional - DASN ou o Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), ou ainda quando não apresente a planilha de operações com cartão de crédito e débito, com dinheiro e as mercadorias sujeitas à substituição tributária e demais esclarecimentos pertinentes, *in verbis*:

RIR/99

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

I - prestar esclarecimentos;

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

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

(Destques acrescidos).

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

RESOLUÇÃO CGSN 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

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 n° 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 n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis; (Lei n° 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e § 1°)

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Deveras, o que ocorre é a segregação de receitas fiscais, nos casos de recolhimento independente do ICMS ou do ISSQN, segundo as hipóteses previstas para as empresas inscritas no Simples Nacional, até mesmo porque, no caso das vendas 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 abaixo:

Lei Complementar nº 123/06

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

(...)

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

(...)

Resolução CGSN nº 94/11

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(Destaques acrescidos).

Em um exame perfunctório, pode parecer que a multa de lançamento de ofício do RIR/99 seja mais gravosa que as multas fiscais cumuladas (multa de revalidação e multa isolada), previstas pela legislação estadual, todavia, não é o que ocorre de fato, lembrando ainda que a multa de mora não pode ser cumulada com a multa de lançamento de ofício.

Se, por um lado o patamar máximo da multa de lançamento de ofício seja o de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) sobre o valor do imposto devido, **somente para as hipóteses de fraude**, na contramão, as multas fiscais cumuladas previstas na legislação tributária estadual (multa de revalidação e multa isolada) alcançam **em, praticamente, todas as situações de saída de mercadorias desacobertada de documentação fiscal**, o patamar de 250% (duzentos e cinquenta por cento) sobre o valor do imposto devido.

Explico melhor. A multa de revalidação aplicada é de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto incidente na operação, enquanto a multa isolada mais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comum neste tipo de autuação fiscal, é aquela prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, que prevê a cobrança de 40% (quarenta por cento) **sobre o valor da operação**, a qual, facilmente, alcançaria valores estratosféricos, após a exclusão do Simples Nacional da empresa autuada, e frente à impossibilidade de aproveitamento de créditos escriturais de ICMS, no regime de débito e crédito do imposto.

Nada obstante, o inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 prevê o limitador de até duas vezes o valor do imposto incidente sobre a operação comercial, o que representa 200% (duzentos por cento) **sobre o valor do imposto devido**, logo, a soma das duas multas fiscais do estado de Minas Gerais alcança o patamar comum de 250% (duzentos e cinquenta por cento) sobre o valor do imposto devido, na ampla maioria das situações fáticas. Há de se ressaltar que, nas situações ordinárias, a multa de lançamento de ofício cobrada é de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto devido.

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

Sala das Sessões, 06 de fevereiro de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro