

Acórdão: 23.271/19/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001018170-86
Impugnação: 40.010146216-81
Impugnante: Rafael Mussi Crepaldi 10951778692
IE: 001572575.00-86
Coobrigado: Rafael Mussi Crepaldi
CPF: 109.517.786-92
Origem: DFT/Pouso Alegre

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL – CORRETA A ELEIÇÃO. Comprovado nos autos a responsabilidade do titular da empresa individual, por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, nos termos do art. 21, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º do citado dispositivo. No caso do presente processo, há comprovação de atos praticados contrariamente à lei (vendas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscal), contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, sendo correta a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Constatada a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização por meio do 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. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ENTREGA DE LIVRO/ DOCUMENTO FISCAL – DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE APRESENTAÇÃO. Constatado que a Autuada deixou de atender intimação, efetuada via Intimação Fiscal específica e Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), para a apresentação de planilhas e documentos de identificação da receita bruta lançada no PGDAS. Infração caracterizada nos termos dos arts. 96, inciso IV e 190 do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas à Fiscalização no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS- D) e os valores constantes em extratos fornecidos por administradoras de cartões de crédito e/ou débito, no período de 2013 a 2017.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º do citado artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Constatado ainda, a falta de atendimento à intimação efetuada pela Fiscalização para apresentação dos documentos fiscais (notas fiscais de saída e cupons fiscais) que lastrearam os PGDAS, apresentados à Receita Federal referentes ao período de 01/01/13 a 31/12/17, conforme Termo de Intimação nº 111/18, (fls. 16).

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

O titular da empresa individual, foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, por concorrer ao não cumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a empresa Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 61, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 182/185.

A 3ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 193, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 195/197.

Aberta vista para a Impugnante, que não se manifesta.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A empresa Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento. Alega que a Delegacia Fiscal de Trânsito de Pouso Alegre não tem competência para fiscalizar contribuintes na circunscrição de Belo Horizonte, município de sua localização.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Verifica-se, que o procedimento fiscal encontra-se devidamente amparado no art. 22, inciso III c/c o parágrafo único do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que contempla a hipótese do contribuinte estar sujeito à outra unidade fazendária, a critério da Subsecretaria da Receita Estadual – SRE, confira-se:

Art. 22. Para fins deste Decreto:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - a circunscrição da repartição fazendária é a definida pelo Decreto n° 45.781, de 24 de novembro de 2011.

Parágrafo único. A Subsecretaria da Receita Estadual, mediante portaria, sem prejuízo da circunscrição de que trata o inciso III, poderá estabelecer que o sujeito passivo fique, também, sujeito à circunscrição de outra repartição fazendária.

Por sua vez, o Decreto n.º 45.781/11, vigente à época dos fatos, que dispõe sobre a localização das Superintendências Regionais da Fazenda e a localização, a abrangência, a subordinação e a classificação das unidades integrantes da sua estrutura orgânica complementar, estabelece:

Art. 5º As atividades das Delegacias Fiscais e das Delegacias Fiscais de Trânsito, previstas no Anexo II, serão definidas de acordo com o planejamento fiscal da Subsecretaria da Receita Estadual.

Art. 5º-A A Subsecretaria da Receita Estadual, em seu planejamento fiscal, poderá distribuir as atividades entre as Delegacias Fiscais, as Delegacias Fiscais de Trânsito e as Administrações Fazendárias sem a observância das respectivas áreas de abrangência, respeitadas as competências das unidades.

Nesse sentido, o art. 5º-A do Decreto n.º 45.781/11, c/c o disposto no parágrafo único do art. 22 do RPTA, anteriormente destacados, autorizou a alteração de circunscrição do estabelecimento autuado. Por sua vez, mediante a edição da Portaria n.º 116/12, a Subsecretaria da Receita Estadual indica o endereço eletrônico em que consta a relação de contribuintes alcançados pela alteração da circunscrição, de que tratam os dispositivos anteriormente enumerados, veja-se:

PORTARIA SRE N° 116, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2012
(MG de 22/12/2012)

Indica endereço eletrônico em que consta relação de contribuintes alcançados pela alteração da circunscrição de que tratam o art. 5º-A do Decreto n° 45.781, de 24 de novembro de 2011, e o parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n° 44.747, de 3 de março de 2008.

O SUBSECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL, no uso de suas atribuições, tendo em vista o disposto no art. 5º-A do Decreto n° 45.781, de 24 de novembro de 2011 e no parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto n° 44.747, de 3 de março de 2008, RESOLVE:

Art. 1° A relação dos contribuintes alcançados pela alteração da circunscrição de que tratam o art. 5°-A do Decreto n° 45.781, de 24 de novembro de 2011, e o parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n° 44.747, de 3 de março de 2008, estará disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais na internet

–
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/cadastro/unidadesresponsaveis>.

Em consulta ao endereço eletrônico indicado no instrumento acima delineado, constata-se que a empresa Autuada está relacionada junto àqueles que tiveram a circunscrição alterada, para fins de acompanhamento fiscal, a partir de 10 de julho de 2017, figurando desde então sob a responsabilidade da DFT/Pouso Alegre, como segue:

Relação dos Contribuintes alcançados pela alteração da circunscrição

IE	CNPJ	Nome Contribuinte	DF Responsável	Início	Fim
0015725750086	11743806000196	RAFAEL MUSSI CREPALDI 10951778692	DFT/POUSO ALEGRE	10/07/2017	

Importante ressaltar, que a utilização dessa prerrogativa legal funde-se na especialização das auditorias realizadas, na celeridade e otimização dos trabalhos fiscais e nas especificidades de cada segmento econômico. Ainda, que os agentes executores das rotinas de fiscalização são Auditores Fiscais da Receita Estadual cujas atribuições estão discriminadas no CTN e na Lei n° 15.464/05, a saber:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Lei n° 15.464/05

Art. 4° - As atribuições gerais dos cargos das carreiras instituídas por esta Lei são as constantes no Anexo II.

(...)

ANEXO II

(a que se refere o art. 4º da Lei nº 15.464, de 13 de janeiro de 2005)

Atribuições Gerais dos Cargos das Carreiras do Grupo de Atividades de Tributação, Fiscalização e Arrecadação do Poder Executivo e das Carreiras de Técnico Fazendário de Administração e Finanças e de Analista Fazendário de Administração e Finanças

II.1 - Auditor Fiscal da Receita Estadual - AFRE

Em caráter geral, as atribuições da Secretaria de Estado de Fazenda, especialmente as relativas às atividades de competência da Subsecretaria da Receita Estadual - SRE.

(Redação dada pelo art. 3º da Lei nº 18.040, de 13/1/2009.)

Em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos;

b) executar procedimentos fiscais objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica, incluídos os relativos à apreensão de mercadorias, livros, documentos e arquivos e meios eletrônicos ou quaisquer outros bens e coisas móveis necessárias a comprovação de infração à legislação tributária;

c) exercer controle sobre atividades dos contribuintes inscritos ou não no cadastro de contribuinte e no cadastro de produtor rural da SEF;

(...)

Nota-se das determinações da lei mineira dispostas anteriormente, a indiscrecionabilidade das atribuições em relação à unidade de lotação do servidor, que presta um concurso público para o exercício da função na Secretaria de Estado de Fazenda como um todo, se submetendo ao planejamento fiscal da Subsecretaria da Receita Estadual estabelecido no art. 5º do Dec. nº 45.781/11, alhures estampado.

Também as atividades das Delegacias Fiscais e das Delegacias Fiscais de Trânsito serão definidas em respeito ao planejamento fiscal, de acordo com a necessidade e conveniência do serviço público, quedando cientificadas ao sujeito passivo mediante Ordem de Serviço e Auto de Início de Ação Fiscal, ambos precedentes ao início dos trabalhos fiscais.

Ademais, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os

requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

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

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradoras de cartões de crédito e/ou débito, no período de 2013 a 2017.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º do citado artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Constatado ainda, a falta de atendimento à intimação efetuada pela Fiscalização para apresentação dos documentos fiscais (notas fiscais de saída e cupons fiscais) que lastrearam os PGDAS, apresentados à Receita Federal referentes ao período de 01/01/14 a 31/12/17, conforme Termo de Intimação nº 111/18, (fls. 16).

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

Ressalta-se que o titular da empresa individual, foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, por concorrer ao não cumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Depreende-se dos autos, que ao confrontar as vendas mensais realizadas por meio de cartão de crédito e/ou débito (informadas pela administradora dos cartões) com as saídas que deveriam ser 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

(...)

Registra-se, por oportuno, que a matéria encontra-se regulamentada nos arts. 10-A e 13-A da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

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

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

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

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

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

Ressalta-se que as informações prestadas pela 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

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

Repita-se, por oportuno, que as vendas não levadas à tributação foram apuradas pelo cotejo das vendas com cartão de crédito e/ou débito (conforme informação das administradoras dos cartões) com as vendas que deveriam ser informadas pela Contribuinte no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), estando os cálculos demonstrados nos autos.

Há que se ressaltar ainda, que a apuração se submete ao contido na Lei Complementar nº 123/06, sobretudo o art. 13, inciso VII, § 1º, inciso XIII, alínea “f”, o qual determina que o ICMS incidente sobre as saídas de mercadorias sem documentos fiscais deve ser recolhido em conformidade com as normas estabelecidas para as demais empresas, qual seja, sob o regime de débito/crédito:

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. (grifo nosso)

(...)

XIII - ICMS devido:

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

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

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

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

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

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

Inobstante não ser alvo de questionamento, mas ser elo de ligação entre a alegada presunção e o resultado dos autos, cabe lembrar que o art. 6º da Lei Complementar nº 105/01, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, prescreve que as Autoridades e os Agentes Fiscais tributários da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, se tais exames forem considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para corroborar, transcreve-se a ementa do Processo nº 1.0434.13.001963-2/002 do Tribunal de Justiça de Minas Gerais – TJMG, julgado em 08/09/15 e publicado em 18/09/15, com a decisão de que não há que se falar em inconstitucionalidade ou ilegitimidade da quebra de sigilo nos casos em que o procedimento adotado pela Fiscalização estiver em harmonia com as normas constitucionais e com a legislação de regência, conforme previsto no art. 6º da Lei Complementar nº 105/01:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - ICMS - AUTO DE INFRAÇÃO - INFORMAÇÕES PRESTADAS POR ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO - CONFRONTO COM AS RECEITAS DECLARADAS PELO CONTRIBUINTE - POSSIBILIDADE - RECOLHIMENTO DE ICMS A MENOR - IRREGULARIDADE INEXISTENTE NO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO - RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...) COM EFEITO, NÃO HÁ DE SE FALAR EM INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGITIMIDADE DA QUEBRA DE SIGILO, EIS QUE O PROCEDIMENTO ADOTADO PELO FISCO MINEIRO ENCONTRA-SE, A PRINCÍPIO, EM HARMONIA COM AS NORMAS CONSTITUCIONAIS E COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA, QUE IMPÕE ÀS EMPRESAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO O DEVER DE EXIBIR TODOS OS DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES RELATIVAS ÀS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇO REALIZADAS PELO CONTRIBUINTE.(...) APRECIANDO A QUESTÃO EM FACE DE REGRAMENTO SIMILAR NO ÂMBITO DO ESTADO DE GOIÁS, O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA JÁ SE MANIFESTOU EM SENTIDO CONTRÁRIO À PRETENSÃO ORA VERSADA.(...) COM A IMPLEMENTAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001, A QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO, EM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL, PASSOU A PRESCINDIR DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (ART. 6º). PRECEDENTES DO STJ.

Diante do exposto, nota-se que o procedimento adotado no levantamento fiscal identificou e quantificou na forma regulamentar a movimentação financeira auferida nas atividades comerciais da Impugnante, sem contudo, encontrar a documentação fiscal hábil a dar o devido acobertamento às operações, apontando infringências e penalidades compatíveis e inerentes aos fatos demonstrados.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

E ainda, que 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.

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

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

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(...)

Há de se ressaltar entretanto, que a Impugnante informou parte significativa das suas operações de saídas (faturamento) no PGDAS, conforme pode ser confrontado às fls. 19/32, e ainda, que a Fiscalização não os considerou na elaboração das planilhas de apuração do crédito tributário de fls. 40/51.

É cediço e alardeado na peça fiscal, a acusação de saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nada obstante, encontra-se nos autos informações que antecedem a constituição do crédito tributário, conforme anteriormente exposto, de operações de saídas acobertadas, sem nenhuma acusação e/ou demonstração que venha a ilidir essas informações declaradas pela empresa.

Cita-se, por exemplo, a possibilidade que teve o Fisco em demonstrar discrepâncias entre os valores lançados nos livros fiscais em relação aos informados no PGDAS, entre os registros do livro caixa e os totais do citado programa gerador. Inclusive, na medida exarada pela 3ª Câmara (doc. fls. 196), foi dada ao Fisco a oportunidade de esclarecer a não utilização das declarações do contribuinte no seu

levantamento, cingindo-se a resposta ao fato do não atendimento da intimação pelo Impugnante.

Dessa forma, o trabalho merece reparo com o abatimento das operações declaradas pelo contribuinte, daquelas apuradas pela Fiscalização no seu quadro demonstrativo, relativas às operações informadas pelas operadoras dos cartões de débito e crédito, sendo escoreita a cobrança do saldo remanescente quando este for o resultado.

Sendo assim, sobre o saldo remanescente do ajuste anteriormente fundamentado restam corretas as exigências do ICMS, bem como da respectiva Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, pela falta de recolhimento do tributo, na forma da Lei nº 6.763/75, como segue:

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.

E ainda, na mesma linha de raciocínio, a cobrança da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, por dar saída a mercadoria desacobertada de documento fiscal, nos seguintes termos:

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

(...)

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

Oportuno mencionar, que os documentos apresentados pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito são considerados documentos fiscais na forma da legislação vigente alhures estampada. Entretanto, este fato não habilita a aplicação da redução da penalidade isolada, uma vez que o redutor previsto na alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75 somente se aplica quando a apuração do crédito tributário ocorrer com base, **exclusivamente**, em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte, o que não ocorreu no presente caso.

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

Lado controverso é o caso dos autos. Não tivesse a Fiscalização perquirido terceiros, as administradoras dos cartões de crédito e/ou débito, para a verificação dos seus registros fiscais e contábeis, não teria alcançado o resultado apresentado, uma vez faltarem informações nas declarações mensais que deveriam ser entregues de forma espontânea.

Nada obstante, verifica-se às fls. 08/15 do bem elaborado “Relatório Fiscal - Contábil”, apensado em anexo ao Auto de Infração, que a Fiscalização aplicou 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.

Noutra frente, nota-se que a Impugnante Autuada não atendeu às intimações fiscais realizadas para a entrega documentos fiscais que deram origem ao preenchimento do PGDAS.

Conforme estabelecido na legislação tributária, em especial no art. 16 da Lei nº 6.736/75, as obrigações do Contribuinte, a saber:

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

II - manter livros fiscais devidamente registrados na repartição fazendária, bem como os documentos fiscais e arquivos com registros eletrônicos, na forma e no prazo previstos na legislação tributária;

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

(...)

Durante o procedimento de fiscalização, quando identificada a necessidade de apresentação de outros documentos, o Fisco intimará o contribuinte a apresentá-los, podendo inclusive ser requisitados de forma verbal, e não sendo entregue, a autoridade fiscal intimará, por escrito, o contribuinte ou o seu representante a exibi-los no prazo definido na intimação, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, conforme preceitua os art. 190 e 193 do RICMS/02:

Art. 190 - As pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização e lhes franquearão seus estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, veículos e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando. (Grifou-se).

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 193 - Os livros, meios eletrônicos e os documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição e entrega obrigatórias ao Fisco Estadual, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº 13.515, de 7 de abril de 2000, observado o seguinte:

I - se os livros, meios eletrônicos e os documentos não forem exibidos após requisição verbal, a autoridade que os tenha exigido intimará, por escrito, o contribuinte ou o seu representante a exibi-los no prazo definido na intimação;

II - a intimação será feita em, no mínimo, 2 (duas) vias, ficando uma delas com o contribuinte, ou com o seu representante, e a outra, em poder da autoridade fiscal;

III - na via pertencente à autoridade fiscal, o contribuinte ou o seu representante aporão "ciente" e, na hipótese de recusa, esta deverá ser certificada na referida via.

Disciplina o RICMS/02, que "as pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização".

Ressalte-se assim, que os documentos devem obrigatoriamente ser apresentados ao Fisco quando solicitados, a teor do art. 50 e do art. 204 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 50 - São de exibição obrigatória ao Fisco:

(...)

II - livros, documentos, arquivos, programas e meios eletrônicos pertinentes à escrita comercial ou fiscal;

III - livros, documentos, arquivos, programas e meios eletrônicos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário.

Art. 204 - Os livros, meios eletrônicos e documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição obrigatória ao Fisco.

Portanto, fica claramente comprovada a falta de cumprimento da obrigação acessória a que se encontrava obrigado o Contribuinte. E, portanto, correta a cobrança da Multa Isolada por descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

(Grifou-se).

Foi incluído no polo passivo o empresário responsável pela administração da empresa individual, conforme registrado no cadastro da SEF/MG (doc. fls. 53).

Cumpra destacar, que os fundamentos da empresa individual são estabelecidos no Código Civil, nos arts. 966 e 967, *in verbis*:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. (Grifou-se)

(...)

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

De acordo com o conceito legal de empresário tem-se que não há distinção de personalidade jurídica entre a pessoa física e a pessoa jurídica. Para todos os efeitos legais é pessoa física, embora inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ. Não há separação do patrimônio das pessoas físicas e jurídicas. A responsabilidade patrimonial é ilimitada.

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO CÓDIGO CIVIL) NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL. (TRF/4ª REGIÃO – AGRAVO DE INSTRUMENTO 0013203-60.2012.404.0000 – 2ª TURMA DO TRF – DES. LUIZ CARLOS CERVI – JULGADO EM 19.02.2013) (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse caso, o empresário individual tem conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as vendas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, tem como finalidade suprimir o tributo devido.

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.

CTN:

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

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (Grifou-se)

Desse modo, responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o titular da empresa individual, que efetivamente é quem administra os negócios sociais da empresa.

No caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira.

Induidoso, no caso, que o administrador tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Assim, resta claro e evidente a gestão fraudulenta do gestor da Autuada com intuito de lesar o erário mineiro.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencidos os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator) e Lilian Cláudia de Souza, que o consideravam nulo. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que sejam considerados os valores de receita lançados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nos PGDAS. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Relator), que, ainda, excluía a Multa de Revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido as Conselheiras Cindy Andrade Moraes e Lilian Cláudia de Souza.

Sala das Sessões, 11 de junho de 2019.

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

T
CC/IMG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	23.271/19/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001018170-86	
Impugnação:	40.010146216-81	
Impugnante:	Rafael Mussi Crepaldi 10951778692	
	IE: 001572575.00-86	
Coobrigado:	Rafael Mussi Crepaldi	
	CPF: 109.517.786-92	
Origem:	DFT/Pouso Alegre	

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.

Em sede preliminar, quanto à alegação de nulidade do Auto de Infração por vício de competência, no que se vincula à área de abrangência tanto das DFs, quanto das DFTs, o município de Belo Horizonte - MG, onde a Impugnante tem domicílio fiscal, corresponde à circunscrição administrativo-fiscal da SRFII/BH e, logo, da DF/BH e da DFT/BH.

Assim sendo, seria imprescindível a expedição de Portaria administrativa, que delega competência fiscal à DF ou DFT do município autuante, que não extrapole a circunscrição territorial de suas atribuições de autuação fiscal.

Segundo o Anexo II do Decreto Estadual nº 45.781/11, a SRF-II de Belo Horizonte é uma unidade administrativa descentralizada da Subsecretaria da Receita Estadual de MG, que contém a DF-BH-1, a DF-BH-2, a DF-BH-3 e a DF-BH-4, além da DFT-BH-1. Todas essas unidades administrativas subordinadas à SRF-II de Belo Horizonte podem fiscalizar todas as empresas sediadas nos municípios de sua área de abrangência, a qual abarca o município de Belo Horizonte – MG.

Sob o esboço do mesmo dispositivo regulamentar, a SRF-II de Varginha-MG é uma unidade administrativa descentralizada da Subsecretaria da Receita Estadual de MG, que contém a DF-2/Passos, a DF-2/Poços de Caldas, a DF-2/Pouso Alegre, a DF-2/Varginha, a DFT-2/Pouso Alegre e a DFT-2/Poços de Caldas. Todas essas unidades administrativas subordinadas à SRF-II de Varginha-MG podem fiscalizar todas as empresas sediadas nos municípios de sua área de abrangência, a qual abarca cento e setenta municípios da região, exclusive o município de Belo Horizonte – MG.

Com fulcro no art.4º, inciso X, item 1, do Decreto Estadual nº 47.348/18, a Subsecretaria da Receita Estadual de MG contém a unidade administrativa centralizada da Superintendência de Fiscalização (SUFIS), que abrange, portanto, todos os municípios do estado de Minas Gerais. Dentre suas atribuições, a SUFIS pode *“formalizar o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos no âmbito de*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sua competência”, *ex vi* do art.27, inciso XI, do Decreto Estadual nº 47.348/18, tal qual, normalmente, o faz as DFs e as DFTs, desde que haja acordo prévio de trabalho com a SUFIS, as SRFs envolvidas e as DFs envolvidas.

Desta feita, apenas se a SUFIS delegar competência fiscal à DFT-2/Pouso Alegre, mediante portaria administrativa, é que ela teria atribuições para fiscalizar as empresas sediadas no município de Belo Horizonte – MG, desde que haja acordo prévio de trabalho com a SRF-II-BH, a SRF-II de Varginha-MG, a DF-BH, a DF-2-Pouso Alegre e a DFT-2/Pouso Alegre.

Consoante o art.41, inciso III, do Decreto Estadual nº 47.328/18, as Delegacias Fiscais têm a atribuição de “*formalizar o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos no âmbito de sua competência*”, todavia, à Delegacia Fiscal de Trânsito é reservado apenas o controle fiscal do trânsito de mercadorias, bens e serviços e, logo, a prerrogativa de realizar autuação fiscal se vincula às irregularidades constatadas no realizar deste tipo de procedimento, a não ser que haja acordo prévio com a DF, a SRF e a SUFIS respectivas, nos lindes do art.42, incisos III e IV, do Decreto Estadual nº 47.328/18, de modo a se validar a delegação de competência de autuação por verificação fiscal própria da Delegacia Fiscal (DF) para a Delegacia Fiscal de Trânsito (DFT).

Neste passo, calha transcrever os dispositivos regulamentares retrocitados, com o escopo de se facilitar a compreensão e a verificação dos argumentos já explanados, *in litteris*:

Decreto Estadual nº 47.328/18

Art. 4º- A SEF tem a seguinte estrutura orgânica:

(...)

X - Subsecretaria da Receita Estadual:

a) Unidades Centralizadas:

1 - Superintendência de Fiscalização:

1.1 - Diretoria de Planejamento e Avaliação Fiscal;

1.2 - Diretoria de Gestão Fiscal;

(...)

b) Unidades Descentralizadas:

1 - Superintendências Regionais da Fazenda, até o limite de dez unidades:

1.1 - Delegacia Fiscal - 1º nível;

1.2 - Delegacia Fiscal - 2º nível;

1.3 - Delegacia Fiscal de Trânsito - 1º nível;

1.4 - Delegacia Fiscal de Trânsito - 2º nível;

1.5 - Administração Fazendária - 1º nível;

1.6 - Administração Fazendária - 2º nível;

1.7 - Administração Fazendária - 3º nível;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.8 - Serviço Integrado de Assistência Tributária e Fiscal;

(...)

Art. 27 - A **Superintendência de Fiscalização** tem por finalidade planejar e gerir, em articulação com a Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, a Superintendência de Tributação e a Superintendência do Crédito e Cobrança, as atividades pertinentes ao controle fiscal, bem como executar sua avaliação, competindo-lhe:

(...)

XI - formalizar o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos **no âmbito de sua competência.**

(...)

Art. 41 - As **Delegacias Fiscais** têm por finalidade, **em sua área de abrangência, executar o controle fiscal** e atuar em atividades conexas ao pagamento de pessoal do Poder Executivo, conforme as orientações da Superintendência Regional da Fazenda a que estiverem subordinadas e as diretrizes e normas emanadas das unidades centralizadas, competindo-lhe:

(...)

III - formalizar o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos, no âmbito de sua competência;

Art. 42 - As **Delegacias Fiscais de Trânsito** têm por finalidade, **em sua área de abrangência, executar o controle fiscal do trânsito e da circulação de mercadorias, bens e serviços,** atendendo às orientações da Superintendência Regional da Fazenda a que estiverem subordinadas e às diretrizes e normas emanadas das unidades centralizadas, competindo-lhe:

(...)

III - formalizar o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos, **no âmbito de sua competência;**

IV - executar o controle fiscal dos contribuintes, impor regime especial de controle e fiscalização, e **exercer todas as atribuições das Delegacias Fiscais naquelas localidades onde houver acordo prévio** com a respectiva Delegacia Fiscal e Superintendência Regional da Fazenda e com a Superintendência de Fiscalização; (grifou-se)

Não foi coligido aos autos a portaria administrativa expedida pelo Superintendente da SUFIS, que delegue competência de fiscalização por verificação fiscal à DFT-2/Pouso Alegre, e, nem mesmo, o acordo prévio de trabalho, que validaria

a atuação da DFT, ao invés da DF, logo, a presente atuação fiscal padece de vício formal de competência.

Trata-se de anulabilidade do ato administrativo, a qual depende de interpelação da parte interessada, para que seja conhecida pelo órgão julgador, a qual foi feita nas fls.32/33 da Impugnação.

Apesar da anulabilidade do ato administrativo de lançamento fiscal, quando a competência para a prática do ato administrativo é delegável, o vício do ato administrativo poderia ter sido suprido mediante sua convalidação discricionária pela autoridade administrativa competente, isto é, o Superintendente de Fiscalização, que pode ratificar o ato administrativo viciado. Nada obstante, isso não ocorreu nos autos.

Com o desiderato de reforçar os fundamentos jurídicos da anulabilidade do ato administrativo por vício de competência e de sua possibilidade de convalidação, calha trazer a lume os escólios doutrinários de **DI PIETRO, MARIA SYLVIA ZANELLA** (*Direito Administrativo*, 20ª edição; São Paulo: Atlas, 2007; p.226 a 230), quando explana sobre as consequências decorrentes dos vícios dos atos administrativos e sobre as hipóteses de convalidação, *in verbis*:

(...)

Celso Antônio Bandeira de Mello (2004:431), adotando a posição de Antônio Carlos Cintrá do Amaral, entende que “o critério importantíssimo para distinguir os tipos de invalidade reside na possibilidade ou impossibilidade de convalidar-se o vício do ato”. Os **atos nulos** são os que não podem ser convalidados; entram nessa categoria:

os atos que a lei assim declare;

os atos em que é materialmente impossível a convalidação, pois se o mesmo conteúdo fosse novamente produzido, seria reproduzida a invalidade anterior; é o que ocorre com os vícios relativos ao objeto, à finalidade, ao motivo, à causa.

São **anuláveis**:

os que a lei assim declare;

os que podem ser praticados sem vício; é o caso dos **atos praticados por sujeito incompetente**, com vício de vontade, com defeito de formalidade.

(...) Quanto ao **sujeito**, se o ato for praticado com vício de **incompetência**, admite-se a convalidação, que nesse caso recebe o nome de **ratificação**, desde que não se trate de competência outorgada com exclusividade, **hipótese em que se exclui a possibilidade de delegação** ou de avocação; por exemplo, o artigo 84 da Constituição Federal define as matérias de competência privativa do Presidente da

República e, no parágrafo único, permite que ele delegue as atribuições mencionadas nos incisos VI, XII e XXV aos Ministros de Estado, ao Procurador-geral da República ou ao Advogado Geral da União; se estas autoridades praticarem um desses atos, sem que haja delegação, o Presidente da República poderá ratificá-los; nas outras hipóteses, não terá essa faculdade. (Grifou-se)

Há de se gizar que as normas jurídicas de organização administrativa da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais possuem conteúdo exauriente e muito bem definido, não cabendo, pois, margem para interpretação jurídica por parte do julgador. Simplesmente, a autoridade lançadora, vinculada a uma unidade competencial, possui ou não atribuições para a realização de trabalho de verificação analítica fiscal, além de ter recebido ou não a permissão da autoridade hierarquicamente superior para fiscalizar contribuinte localizado fora de sua área de abrangência.

Embora haja limitação de alçada para o Conselho de Contribuintes não reconhecer a inconstitucionalidade ou a ilegalidade de ato normativo vigente, nos moldes do art.182 da Lei nº 6763/75, a Portaria nº 116/2012 da SRE, que autoriza a alteração da área de circunscrição, nos termos do art.5º-A do Decreto nº 45781/11, e que foi publicada no Diário Oficial, apenas prevê uma lista dos contribuintes com alteração de circunscrição, com mera disponibilização em site próprio da SEF/MG.

Isso por si só já violaria flagrantemente o princípio da publicidade da Administração Pública, que foi erigida no art.37 da CF/88, visto que não existe qualquer garantia de que essa lista de contribuintes, disponibilizada em sítio eletrônico da Fazenda Pública Estadual, não possa ser alterada após a lavratura do Auto de Infração. Apenas a publicação dessa lista de contribuintes no Diário Oficial do Estado é que garantiria, indubitavelmente, a preexistência da lista de contribuintes, frente ao Auto de Infração lavrado pela autoridade lançadora. A própria prática de se desburocratizar a publicação da lista de contribuintes com alteração de circunscrição para a fiscalização já denuncia o intuito de se adotar como regra a alteração de circunscrição e, não, como exceção.

Apesar da adoção de técnica questionável para a publicação da lista de contribuintes que tiveram alteração de circunscrição para a fiscalização, a Portaria SRE nº 116/12 é ato normativo vigente ao qual não se pode negar aplicação e, portanto, apenas quanto à área de abrangência, a DFT-2/Pouso Alegre poderia fiscalizar contribuinte sediado em Belo Horizonte – MG, todavia a DFT não pode realizar trabalho de verificação fiscal analítica, sem qualquer conexão com sua atribuição de controle e trânsito de mercadorias, se não houver um acordo prévio de trabalho com a SUFIS, com as SRFs respectivas e com as DFs respectivas.

O próprio art.5º-A do Decreto nº 45781/11, que foi invocado pelo Fisco para justificar a distribuição das atividades fiscais próprias das DFs para as DFTs, como meio de se sanar o vício de competência da autoridade lançadora, na resposta de fl.195/197, não merece ser acolhido, pois, em sua parte final consta a expressão “*respeitadas as competências das unidades*”, o que significa inferir que a distribuição

de atividades fiscais das DFs para as DFTs não pode ser dada ao alvedrio da Subsecretaria da Receita Estadual como pretende o Fisco, porém respeitando o comando do art.42, IV, do Decreto Estadual nº 45780/11, o qual prevê a realização do acordo prévio de trabalho entre a DF, a SRF e a SUFIS.

Deveras, no referido art.5º-A do Decreto Estadual nº 45.781/11 somente existe previsão expressa de delegação discricionária das atividades fiscais vinculadas à área de abrangência aos centros administrativos de competência fiscal nele descritos, o que não se estende para as competências próprias das unidades, tal qual a redação textual literal do aludido art.5º-A do Decreto Estadual nº 45.781/11.

Malgrado não haja prejuízo para o direito de defesa do contribuinte, dentro do processo, é fato que se cria dificuldades de acesso aos autos físicos do processo que ficam em Município distante da sede da empresa, contudo a violação que se antevê é a do princípio da Impessoalidade da Administração Pública do art.37 da CF/88, uma vez que a facilitação da “quebra de circunscrição” e a prática usurpadora comum pela autoridade lançadora, lotadas nas DFTs, de se tomar emprestado as atribuições próprias das DFs, sem a comprovação de nenhum tipo de acordo prévio de trabalho, tal qual exigida no art.42, IV, do Decreto Estadual nº 47.348/18, cria uma abertura para que hajam perseguições a inimigos e desafetos do Administrador Público.

Se existe uma flexibilização total e ampla das atribuições da autoridade lançadora para se possibilitar a fiscalização de qualquer contribuinte dentro do estado de Minas Gerais, bastando ser auditor fiscal estadual e se solicitar ao seu superior hierárquico uma simples inclusão numa lista de contribuintes disponibilizada no sítio eletrônico da própria Fazenda Pública Estadual, torna-se bastante questionável se há mesmo uma cobrança de tributo por atividade administrativa “**plenamente**” vinculada, *ex vi* do art.3º do CTN.

Isto posto, julgo nulo o Auto de Infração por ter sido lavrado por autoridade incompetente.

Noutro ponto, restando vencido quanto ao acolhimento da preliminar da nulidade do Auto de Infração, é possível notar que, em Consulta ao SIMPLES de fl.36, datada de 11/06/18, foi verificado que a contribuinte é optante atual do SIMPLES e que ainda não foi excluída do SIMPLES. Igualmente, não existe Termo de Exclusão do SIMPLES NACIONAL nos autos.

Nada obstante, ainda que o recolhimento do ICMS, devido à saída desacobertada de mercadorias sem documentação fiscal, exigido no presente Auto de Infração se faça de modo independente do regime unificado de arrecadação do SIMPLES NACIONAL, *ex vi* do art.13, §1º, inciso XIII, alínea “F”, da Lei Complementar nº 123/06, existe previsão legal expressa no art.35 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pequeno porte, inscritas no Simples Nacional, as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS. (Grifou-se)

É imperioso gizar que o intuito do legislador complementar aqui foi o de padronizar as penalidades fiscais e o montante dos juros moratórios para todas as sociedades empresárias, inscritas no programa do SIMPLES NACIONAL, e, portanto, de evitar a cobrança díspar de penalidades fiscais, que agravariam mais ou menos o contribuinte do SIMPLES NACIONAL, pelo simples fato de terem domicílio fiscal, em uma ou outra unidade federativa do Estado Brasileiro, em afronta, portanto, ao princípio da isonomia tributária.

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, 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)

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*:

CTN

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

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), infe-re-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 desembarço aduaneiro, relativamente ao produto importado, a alteração posterior constitui-se em *mudança de critério jurídico*, não lhe sendo possível rever o lançamento anterior, motivado pelo erro de direito. O correto é, percebendo-se o deslize, adotar o novo “critério”, oriundo da reclassificação das mercadorias, para fins de incidência do imposto de importação, apenas em relação às importações futuras.

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

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

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

Retomando a análise da multa de mora do 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. (Grifou-se)

Já quanto à multa do lançamento de ofício do art.957 do RIR/99, sua previsão legal prevê sua incidência no percentual de 75% 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

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

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

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

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma do [art. 106](#), que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

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, dentre outros, além de arquivos eletrônicos de escrituração fiscal, como, v.g., a DASN ou os PGDAS-D, ou ainda quando não apresente a planilha de operações com cartão de crédito e débito, com dinheiro e as mercadorias sujeitas à substituição tributária e demais esclarecimentos pertinentes, *in verbis*:

RIR/99

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

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os [arts. 265 e 266](#);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - apresentar a documentação técnica de que trata o [art. 267](#). (Grifou-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 nº 140/18 revogou a Resolução CGSN nº 94/11 e está em vigor desde 01/08/18, conforme reza o art.154 da Resolução CGSN nº140/18.

No entanto, por força do art.144 do CTN, calha reproduzir os dispositivos regulamentares vigentes à época da lavratura do Auto de Infração, quais sejam os que se referiam à Resolução CGSN nº 94/2011.

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. 140/2018 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. 140/2018 (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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrativas ou criminais cabíveis. (Lei n° 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e §§ 1° e 2°)

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

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

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

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

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

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 desacobertas de notas fiscais, por exemplo, 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 a seguir:

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.

(...)

§ 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.

Art. 83 da Resolução CGSN n. 94/11. No caso em que a ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional exerça atividades incluídas no campo de incidência do ICMS e do ISS e seja apurada omissão de receita de origem não identificável, a autuação será feita com utilização da maior das alíquotas relativas à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis às respectivas atividades. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 2º)

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

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

Sob o enfoque de uma interpretação sistemática, alusiva à todos os atos normativos aqui já citados, e de uma interpretação literal do art.87 da Resolução CGSN nº 94/11, não tem sentido a defesa de um desenquadramento provisório ou de uma exclusão precária do regime do SIMPLES NACIONAL, apenas para fins de autuação fiscal estadual, nas hipóteses de recolhimento independente do ICMS, tal como a venda 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.

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, I, da Resolução CGSN nº 140/2018 (antigo art.85, 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, XIII, “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, §1º, 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 nº 140/2018 (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, XIII, “F”, da LC nº 123/06.

Tanto isso é verdade que o art.93, inciso III, da Resolução CGSN nº 140/2018 (antigo art.85, 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 das penalidades 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.
(Grifou-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. (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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% 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% sobre o valor do imposto devido.

Explico melhor. A multa de revalidação aplicada é de 50% sobre o valor do imposto incidente na operação, enquanto a multa isolada mais comum, neste tipo de autuação fiscal, é aquela prevista no art.55, II, da Lei nº 6.763/75, que prevê a cobrança de 40% **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% **sobre o valor do imposto devido**, logo, a soma das duas multas fiscais do Estado de Minas Gerais alcança o patamar comum de 250% 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% sobre o valor do imposto devido.

Quanto à Multa Isolada do art. 54 da Lei nº 6.763/75, que se refere ao descumprimento da obrigação acessória do contribuinte de entregar ao Fisco as PGDAS-D solicitadas no Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), não se cuida de multa fiscal associada ao fato do contribuinte estar inscrito no SIMPLES NACIONAL e do tratamento favorecido constitucional dado às microempresas e às empresas de pequeno porte, porém da relação jurídico-tributária travada entre o Fisco Mineiro e o próprio contribuinte. Em um primeiro entendimento, portanto, essa multa fiscal do art.54 da Lei nº 6.763/75 poderia ser cobrada à margem daquelas prefixadas no art.35 da Lei Complementar nº 123/06.

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, para se excluir a Multa de Revalidação e a Multa Isolada, prevista no art.55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, devido à violação do art.146 do CTN c/c o art.35 da LC nº 123/06.

Sala das Sessões, 11 de junho de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro