

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.314/19/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000853529-59  
Impugnação: 40.010144791-25, 40.010144792-06 (Coob.), 40.010144793-89 (Coob.)  
Impugnante: A Churrasqueira Ltda.  
IE: 062440936.00-85  
Francisco Vasconcelos Caetano (Coob.)  
CPF: 131.981.736-04  
Wayne Stochiero Vasconcelos Caetano (Coob.)  
CPF: 940.915.796-04  
Proc. S. Passivo: Miguel Arcanjo da Silva  
Origem: DFT/Juiz de Fora

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**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 c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO.** Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Impugnante à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradoras de cartões de crédito e/ou débito. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII do RICMS/02. Reconhecimento pela Autuada da exigência de ICMS. Exigências remanescentes da 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. Reformulação do lançamento, pela Fiscalização, para adequar a multa isolada, nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL -** Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I

da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Reformulação do lançamento, pela Fiscalização, para adequar a multa isolada, nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

**SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR.** Correta a exclusão da Autuada do regime do Simples Nacional nos termos do disposto no art. 29, incisos 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.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

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

---

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de janeiro de 2012 a março de 2017:

1 - saídas de mercadorias desacobertas 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, recolhendo, em consequência, ICMS a menor;

2 - entradas de mercadorias, sujeitas a substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante conclusão fiscal.

Exige-se ICMS/ST, ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 54/125 e requerem, ao final, a procedência da impugnação.

### **Do Reconhecimento Parcial do Crédito Tributário**

Os Impugnantes reconhecem o ICMS apurado pelo Fisco, relativamente à primeira irregularidade, em que se compararam suas saídas com as informações prestadas pelas operadoras de cartão de crédito/débito, conforme “Termo de Reconhecimento Parcial de Débito” (fls. 144), resultando no pagamento do DAE de fls. 155, conforme Comprovante de Transação Bancária de fls. 156.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 164/188, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 194/215, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 2012 e procedência parcial do lançamento, para adequar a multa isolada, nos termos do art. 55, § 2º da Lei nº 6.763/75.

### **Do Objeto do Despacho Interlocutório**

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 04/03/18, decide proferir o Despacho Interlocutório de fls. 216, com o seguinte teor:

ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE OS IMPUGNANTES, NO PRAZO MÁXIMO DE 20 (VINTE) DIAS, CONTADO DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO, CONSIDERANDO O DOCUMENTO DE FLS. 148, TRAGAM AOS AUTOS DOCUMENTOS DA CÂMARA MUNICIPAL DE BELO HORIZONTE QUE COMPROVEM A CARGA HORÁRIA TRABALHADA COM A DEFINIÇÃO DO HORÁRIO DE TRABALHO DIÁRIO, O PERÍODO DE EXERCÍCIO DO CARGO, A CONDIÇÃO DE DEDICAÇÃO EXCLUSIVA, E, TAMBÉM, A ÚLTIMA ALTERAÇÃO CONTRATUAL DA EMPRESA EFETUADA NA JUCEMG. EM SEGUIDA, VISTA À FISCALIZAÇÃO. O PRAZO ESTABELECIDO PARA O CUMPRIMENTO DA PRESENTE DELIBERAÇÃO, SUPERIOR AOS 10 (DEZ) DIAS PREVISTOS NO ART. 157 DO RPTA, JUSTIFICA-SE PELA COMPLEXIDADE NA OBTENÇÃO DAS INFORMAÇÕES E/OU DOCUMENTOS SOLICITADOS. PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. MARCO TÚLIO CALDEIRA GOMES.

### **Dos Esclarecimentos dos Impugnantes**

Os Sujeitos Passivos comparecem às fls. 229, anexando documentos às fls. 230/237.

### **Da Manifestação da Fiscalização**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 241.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário**

O crédito tributário é reformulado pelo Fisco às fls. 242/248, para adequar a multa isolada, nos termos da nova redação do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Intimados da reformulação, os Sujeitos Passivos não se manifestam.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 263/268, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao exercício de 2012 e pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação de fls. 242/248.

### **Do Objeto da Diligência**

23.314/19/3ª

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 17/04/19, decide converter o julgamento em Diligência de fls. 271, com o seguinte teor:

ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA QUE A FISCALIZAÇÃO TRAGA AOS AUTOS DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DA DELEGAÇÃO DE ATRIBUIÇÕES DA DF/JUIZ DE FORA PARA DFT/JUIZ DE FORA, PRECIPUAMENTE, NO QUE TANGE À FISCALIZAÇÃO DE "EMPRESAS", SEGUNDO O DISPOSTO NO ART. 42, INCISO IV DO DECRETO Nº 47.348/18. PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. CÉLIO LOPES KALUME. PELA IMPUGNANTE, ASSISTIU AO JULGAMENTO O DR. MIGUEL ARCANJO DA SILVA.

### **Dos Esclarecimentos da Fiscalização**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 273/276, anexando documento às fls. 277.

### **Da Manifestação da Impugnante**

Regularmente intimado o procurador do Sujeito Passivo, conforme documentos de fls. 285/286, não há manifestação da parte.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 290/294, ratifica seu entendimento anterior (doc. fls. 263/268).

---

## ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Das Preliminares**

#### **Das Nulidades do Auto de Infração**

##### **Da Circunscrição Fiscalizadora**

Inicialmente os Impugnantes argumentam que a “quebra de circunscrição” afigura-se constrangedora, onerosa e cerceadora da ampla defesa, em razão de ter sido a empresa obrigada a tratar da ação fiscal em Unidade Fazendária diversa da sua circunscrição, por conta da Portaria SRE nº 116/12.

Todavia razão não assiste à Defesa.

Importante relembrar, que a 3ª Câmara decidiu na sessão realizada em 17/04/19, converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização trouxesse aos autos documento comprobatório da delegação de atribuições da DF/Juiz de Fora para DFT/Juiz de Fora, precipuamente, no que tange à fiscalização de "empresas", segundo o disposto no art. 42, inciso IV do Decreto nº 47.348/18.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco apresenta esclarecimentos precisos relativos à diligência proposta pela 3ª Câmara, aduzindo que a ação fiscal, que culminou no lançamento em epígrafe, foi desenvolvida pela DFT/Juiz de Fora, em função da flexibilização de sua circunscrição, nos termos da legislação.

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 – SER. Confira-se:

Art. 22. Para fins deste Decreto:

(...)

III - a circunscrição da repartição fazendária é a definida pelo Decreto nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 Nº 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto nº 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 nº 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 nº 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 Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, RESOLVE:

Art. 1º A relação dos contribuintes alcançados pela alteração da circunscrição de que tratam o art. 5º-A do Decreto nº 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 nº 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/Juiz de Fora, como segue:

Relação dos Contribuintes alcançados pela alteração da circunscrição

IE	CNPJ	Nome Contribuinte	DF Responsável	Início	Fim
0624409360085	20001764000109	A CHURRASQUEIRA LTDA	DFT/JUIZ DE FORA	02/01/2017	23/10/2017

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 nº 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 15.464/05

Art. 4º - 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.

Dessa forma, considerando as previsões legais, confirma-se a competência da DFT/Juiz de Fora para proceder à fiscalização da Autuada.

#### Do Sigilo Fiscal

Os Impugnantes requerem, ainda, que seja declarado nulo o Auto de Infração entendendo ter havido quebra de sigilo fiscal da Contribuinte, sem a devida autorização judicial.

Cabe esclarecer, de início, que o procedimento adotado pela Fiscalização, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Autuada para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02, nos seguintes termos:

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

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

(...)

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

***Efeitos de 15/03/2008 a 30/09/2017 - Acrescido pelo art. 2º, VI, e vigência estabelecida pelo art. 6º, IV, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:***

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



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

realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares.”

(...)

**Efeitos de 15/03/2008 a 30/09/2017 - Acrescido pelo art. 2º, VI, e vigência estabelecida pelo art. 6º, IV, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:**

“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](http://www.sintegra.gov.br);

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

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

Ressalta-se que as informações prestadas pela Autuada e pelas administradoras 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;

**Efeitos de 15/03/2008 a 30/09/2017 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, IV, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:**

“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.”*

**Efeitos de 18/08/2009 a 30/09/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.152, de 17/08/2009:**

*“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.”*

Portanto, as administradoras de cartões estão obrigadas, por imposição legal, a fornecer as informações determinadas pela Fiscalização.

As informações foram prestadas de forma lícita, não sendo necessária autorização judicial para fiscalizar contribuintes do ICMS.

E mais, 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.

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. (GRIFOU-SE).

### Do Prazo da Ação Fiscal

Os Impugnantes alegam, ainda, que o Fisco extrapolou o prazo de 30 (trinta) dias que dispunha para efetuar o seu trabalho, consumindo 150 (cento e cinquenta dias), o que fez com que a Contribuinte não pudesse ter a opção de se beneficiar do Programa de Parcelamento Especial ofertado pelo estado de Minas Gerais.

Argumentam que a não observância das formalidades determinam, de plano, a anulação do auto de infração.

No entanto, razão não lhes assiste, novamente, por expressa previsão legal contida no art. 70, § 3º do RPTA:

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

**Efeitos de 1º/03/2008 a 26/09/2016 - Redação original:**

"§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização."

Nota-se que o prazo de validade do AIAF é de 90 (noventa) dias podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, ou seja, por até 180 (cento e oitenta dias), portanto o tempo apontado pelos Impugnantes de 150 dias encontra-se dentro do prazo previsto na legislação de regência, inexistindo, portanto, qualquer vício que pudesse acarretar a sua nulidade.

Assim, razão não assiste aos Impugnantes, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e

materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado 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, bem como demais argumentos relacionados às razões meritórias.

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

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

Os Impugnantes pleiteiam a produção de prova pericial-contábil/fiscal, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formulam os quesitos de fls. 123/124 e indicam assistente técnico.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG)

DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA  
PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de janeiro de 2012 a março de 2017:

1- saídas de mercadorias desacobertas 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, recolhendo, em consequência, ICMS a menor;

2 - entradas de mercadorias, sujeitas a substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante conclusão fiscal.

Exige-se ICMS/ST, ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização procede também à exclusão do contribuinte do regime do Simples Nacional (fls. 43).

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

Instruem o Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF nº 10.000021757.86 (fls. 02), Termo de Intimação (fls. 04), Auto de Infração (fls. 06/12), Relatório Fiscal (fls. 13/15), os anexos 1 a 14 (fls. 16/42) e o Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 20001764/05367210/280917 (fls. 43). Os Anexos 1 a 9 encontram-se em mídia eletrônica (CD).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente, os Impugnantes pleiteiam que seja considerado prescrito o direito de lançar do Fisco, em relação aos fatos geradores ocorridos até 30/09/12, nos termos do art. 174 do CTN.

Todavia, equivocam-se os Impugnantes no seu entendimento. Realmente, a prescrição extingue o direito da Fazenda Pública em relação à ação de cobrança do crédito tributário pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da sua constituição definitiva (art. 174 do CTN).

Mas, no presente caso, o crédito tributário ainda está sendo discutido na via administrativa e, portanto, não ocorreu a sua constituição definitiva. Por certo, o interregno abordado pela Defesa poderia se referir ao decurso decadencial fixado na legislação tributária, da mesma forma, em 5 (cinco anos).

Contudo, está-se diante de irregularidades tributárias, que ensejaram o lançamento de ofício pela Autoridade Fiscal, nos termos do disposto no art. 149 do CTN, ao qual se aplica a contagem do prazo fixada pela norma ínsita no art. 173, inciso I do CTN, para a contagem do prazo decadencial, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2012 somente expirou em 31/12/17, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 10/10/17 às fls. 46 dos autos.

Quanto às irregularidades apontadas no Auto de Infração, a Fiscalização informa que os cupons fiscais foram obtidos através de arquivos em formato TDM, enquanto as notas fiscais foram entregues fisicamente, ambos apresentados pela Contribuinte em atendimento à intimação do Fisco (doc. fls. 4).

As DEFIS (Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais) referente ao período autuado encontram-se acostadas no Anexo 2 (CD).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, sem razão a Defesa quando afirma que a apuração foi realizada pela Fiscalização sem que a escrituração da Autuada sequer fosse consultada.

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;

(...)

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*:

**Efeitos de 1º/10/2017 a 08/10/2018 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 47.237, de 11/08/2017:**

"Art. 10-A. As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares manterão arquivo eletrônico referente a totalidade das operações e prestações realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoas Físicas, ainda que não regularmente inscritas, mas cuja atividade ou relação com contribuinte inscrito indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto, constantes de listagem disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoesdepagamento>, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares."

**Efeitos de 15/03/2008 a 30/09/2017 - Acrescido pelo art. 2º, VI, e vigência estabelecida pelo**



**art. 6º, IV, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:**

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

(...)

**Efeitos de 15/03/2008 a 30/09/2017 - Acrescido pelo art. 2º, VI, e vigência estabelecida pelo art. 6º, IV, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:**

"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](http://www.sintegra.gov.br);

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

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

A Defesa argumenta que não houve diligência *in loco*.

Nesse caso, cumpre registrar que tal exigência configura-se desarrazoada uma vez que a Fiscalização, com fulcro na documentação apresentada, conforme já mencionado, efetua a apuração do crédito tributário devido.

Importa destacar, de início, conforme já mencionado, que os Impugnantes reconhecem o ICMS apurado pelo Fisco, relativamente à primeira irregularidade, em

que foram comparadas suas saídas com as informações prestadas pelas operadoras de cartão de crédito/débito, apesar da impugnação em sua quase totalidade questionar este cruzamento de dados efetuado no Auto de Infração.

Assim, desnecessário analisar detalhadamente toda a argumentação apresentada pela Defesa de forma tão longa e repetitiva.

Registra-se que trata a primeira irregularidade de apuração apenas das operações de saídas sem substituição tributária (exigência apenas do ICMS devido pelo regime normal de débito e crédito), conforme anexo 11, fls. 36.

O valor apurado a título de ICMS, conforme “Crédito Tributário Consolidado por Receita”, às fls. 11, repita-se, foi pago integralmente pela Autuada (“Termo de Reconhecimento Parcial de Débito”, fls. 144, resultando no pagamento do DAE de fls. 155, conforme Comprovante de Transação Bancária de fls. 156).

Em relação à segunda irregularidade, a Fiscalização constata, por conclusão fiscal, procedimento tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02, a ocorrência de entradas desacobertadas de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária, equacionando os valores de estoque inicial, compras e vendas informados pela Contribuinte com as saídas desacobertadas apuradas conforme procedimento supracitado (primeira irregularidade).

Ou seja, a Fiscalização adotou o procedimento de conclusão fiscal para verificar se as entradas registradas pela Contribuinte eram suficientes para acobertar as saídas declaradas somadas às saídas omitidas.

Para isso, a Fiscalização utilizou a seguinte fórmula contábil:  $CMV = Ei + C - Ef$  (CMV: custo das mercadorias vendidas; Ei: estoque inicial; C: compras; Ef: estoque final), conforme verifica-se da planilha “Conclusão Fiscal – Entradas Desacobertadas”, fls. 38.

Registre-se que o CMV foi obtido pela equação  $Vendas\ Totais / (1 + MVA)$ .

A “MVA média” utilizada pela Fiscalização foi a de 17,01% (dezessete inteiros e um centésimo por cento), apurada no anexo 4 (fls. 18), a partir das operações de compra sujeitas à substituição tributária, referentes ao mesmo período e acobertadas por documentos fiscais.

A apuração do ICMS/ST sobre as entradas desacobertadas decorre da apuração do total das vendas do período, conforme demonstrado na mesma planilha de fls. 38. As vendas totais, por sua vez, foram apuradas totalizando-se: cupons fiscais emitidos pelo contribuinte (anexo 6, fls. 18) + notas fiscais de saídas emitidas (anexo 7, fls. 18) + saídas desacobertadas apuradas pelo cruzamento eletrônico de cartão (anexo 5, fls. 18).

O resultado da equação determinou o valor das entradas desacobertadas (Estoque Final Calculado, conforme planilha de fls. 38).

Em todos os exercícios fiscalizados apurou-se um valor negativo para o estoque final. Considerando que não existe estoque negativo, é certo presumir que esses valores representam o total de entradas de mercadorias sem documento fiscal.

A partir dos valores encontrados para o estoque final, a Fiscalização apura o percentual desse estoque referente às entradas sujeitas à substituição tributária (92,73%, conforme apurado no anexo 3 – “Notas Fiscais de Entrada com Percentual de Rateio entre Operações Sujetas e não Sujetas à Substituição Tributária”), conforme planilha de fls. 40, anexo 13).

Assim, a base de cálculo do ICMS/ST foi apurada acrescentando-se, ao montante das entradas desacobertas, sujeitas à substituição tributária, o percentual de 17,01% (dezesete inteiros e um centésimo por cento), correspondente à MVA média, conforme já mencionado.

Os Impugnantes alegam que o arbitramento efetuado pelo Fisco, para o cálculo do percentual de entradas com e sem substituição tributária, foi realizado sem manusear documentos, livros e relatórios produzidos pelo Contribuinte mas sim de terceiros, *“numa simples e esdrúxula inversão de critérios, não obstante já ser de domínio público que ... a fiscalização não fiscaliza mais nada...”*.

Sem razão novamente a Defesa. Conforme já mencionado, a Fiscalização analisou corretamente a documentação apresentada pela própria Autuada e as demais informações foram prestadas pelas administradoras de cartões de forma lícita.

O que se observa é que os Impugnantes tentam questionar o cálculo do percentual de saídas sujeitas e não sujeitas à substituição tributária. Ele mesmo cita e grifa o § 2º do art. 54 do RICMS/02:

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

§ 2º O valor arbitrado pelo Fisco poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações.

(...)

(Grifou-se).

Entretanto, conforme analisa a Fiscalização, os Impugnantes não adicionaram cálculos ou documentos que questionem o percentual de saídas sujeitas e não sujeitas à substituição tributária apresentados pelo Fisco.

A Fiscalização esclarece em manifestação fiscal:

Cumpre esclarecer que o Fisco utilizou as notas fiscais de entrada do Contribuinte para obter a proporção de suas saídas. No Anexo 3 do CD integrante ao auto, tem-se uma planilha com todas as notas fiscais de entrada do Reclamante no período de janeiro de 2012 a março de 2017. Foram levantadas e separadas por valor as entradas com CFOPs – Código Fiscal de Operações e de Prestações – de mercadorias sujeitas ou não à substituição tributária. Levantou-se um montante de R\$ 569.212,67 de entradas não sujeitas à substituição tributária, num total de R\$7.830.993,29,

perfazendo um percentual de 7,27% adquirido no período fiscalizado.

Este percentual foi utilizado no Anexo 11 do AI, planilha Demonstrativo do Crédito Tributário Saídas, folha 36 dos autos. Nota-se na primeira linha da planilha, que o faturamento omitido total é de R\$ 23.263, 81, sendo o faturamento omitido das operações sem ST igual a R\$ 1.691,28, ou seja, 7,27 % do valor total.

Os Impugnantes afirmam, ainda, que a MVA (margem de valor agregado) utilizada está incorreta. Entendem que o Fisco deveria ter utilizado o valor de 15% (quinze por cento) de MVA por ser o valor equivalente a maioria de seus produtos comercializados.

Entretanto, não lhes assiste razão.

No anexo 4 a Fiscalização apura a MVA levando em consideração a representatividade de cada NCM, nas compras efetuadas pela empresa, sujeitas a substituição tributária, realizadas no período fiscalizado. Foram consideradas as compras obtidas através das NF-es de terceiros com NCM discriminadas.

A “MVA média” encontrada no anexo 4 foi a utilizada pela Fiscalização na planilha de “Conclusão Fiscal Entradas Desacobertadas” (anexo 12, fls. 37).

Tratando-se de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, não teria o Fisco como identificar a MVA exata para cada uma das mercadorias para apurar o crédito tributário.

Assim, como não foi possível a identificação de quais seriam os produtos adquiridos sem nota fiscal, para fins de cálculo do ICMS/ST foi utilizada a Margem de Valor Agregado (MVA) média ponderada de 17,01% (dezesete inteiros e um centésimo por cento), apurada no anexo 4, a partir das operações de compra sujeitas à substituição tributária, referentes ao mesmo período e acobertadas por documentos fiscais.

Correto, portanto, o procedimento fiscal.

Diante de todo o exposto, observa-se que não merece acolhida os argumentos dos Impugnantes de que o Fisco é o incumbido de provar a existência da irregularidade e não conseguiu.

Relativamente às penalidades aplicadas, sem razão a Defesa em suas alegações, na medida em que foram aplicadas nos exatos termos da legislação em vigor à data da ocorrência dos fatos geradores.

Cumprido esclarecer, que a Fiscalização, observando a conclusão do parecer da Assessoria de fls. 194/215, promoveu a adequação da Multa Isolada, por descumprimento de obrigação acessória (art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75), a duas vezes o valor do imposto incidente na operação, nos termos do inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Este procedimento encontra-se sedimentado no termo de reformulação do crédito tributário às fls. 242/248.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, corretas as cobranças do ICMS e ICMS/ST, bem como das multas pelo descumprimento da obrigação principal, nos termos do disposto na Lei nº 6.763/75, como abaixo 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.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

(...)

E, por conseguinte, na mesma linha de raciocínio, pelo descumprimento da obrigação acessória, a cobrança da multa isolada nos termos da citada lei, a saber:

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:

(...)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense 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 RPTA), *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 à afronta 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, CONCLUIU 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.

No tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(...)

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento que negou provimento ao Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial (Ag Int no AREsp nº 908.237/SP – 2016/0105143-6), publicado em 24/10/16, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

**EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE AOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. RECURSO REPETITIVO. MULTA.**

1. "A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, EX VI DO DISPOSTO NO ARTIGO 13 DA LEI 9.065/95" (RESP 1.073.846/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/12/2009, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/73).

Faz-se mister lembrar que o lançamento é uma atividade vinculada, conforme está expresso no artigo 142, do Código Tributário Nacional:

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.

### Dos Coobrigados

Quanto à inclusão dos sócios-administradores da empresa, Srs. Francisco Vasconcelos Caetano e Wayne Stochiero Vasconcelos Caetano, na condição de Coobrigados, os Impugnantes defendem que é inexistente em todo o PTA qualquer comprovação de extrapolação do instrumento social, tampouco qualquer ação dolosa no sentido de suprimir tributo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argumentam que o sócio Wayne Stochiero jamais poderá responder por funções de gestão na empresa porque trabalha na função de chefia de gabinete parlamentar na Câmara Municipal de Belo Horizonte e que quanto ao sócio Francisco Vasconcelos Caetano terá a Fazenda que comprovar que este agiu com dolo, má-fé ou com violência ao contrato social.

Continua frisando que não houve dissolução irregular da empresa, ficando afastada a inclusão dos sócios também por este motivo.

Não obstante toda a argumentação apresentada pelos Impugnantes, verifica-se correta 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), art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e, ainda, a Portaria SRE nº 148 de 16/10/15, *in verbis*:

### 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.

(...)

PORTARIA SRE Nº 148, DE 16 DE OUTUBRO DE 2015  
(MG de 17/10/2015 e retificada no MG de 20/10/2015)

Estabelece hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia, de que trata o parágrafo único do art. 89 do RPTA.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O SUBSECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL, no uso de suas atribuições e, tendo em vista o disposto no parágrafo único do art. 89 do Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008, que estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), **RESOLVE:**

**Art. 1º** Ficam estabelecidas no Anexo Único desta Portaria as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

(...)

### ANEXO ÚNICO

(...)

#### 1.8. ENTRADA, SAÍDA E/OU ESTOQUE DESACOBERTADOS

- 1.8. 1            01.019.001 Conclusão Fiscal
- 1.8.2 01.019.002 Levantamento de caixa/Saldo credor
- 1.8.3 01.019.003 Levantamento de passivo/Passivo fictício
- 1.8.4 01.019.004 Nota Fiscal ou DANFE Falso, Ideologicamente Falso ou Inidôneo
- 1.8.5 01.019.005 Aplicação de índice técnico
- 1.8.6 01.019.006 Documento extrafiscal
- 1.8.7 01.019.007 Estabelecimento não inscrito
- 1.8.8 01.019.008 Levantamento Quantitativo
- 1.8.9 01.019.011 Cruzamento Eletrônico de Operações com Cartão de Crédito

(Grifou-se)

Registra-se, ainda, que, conforme se observa do contrato social da empresa, acostado aos autos pelos próprios Impugnantes, os sócios Francisco Vasconcelos Caetano e Wayne Stochiero Vasconcelos Caetano são os administradores e representantes da sociedade (doc. fls. 138).

Inobstante, a 3ª Câmara de Julgamento solicitou aos Sujeitos Passivos que trouxessem aos autos documentos da Câmara Municipal de Belo Horizonte que comprovassem, em relação ao Sujeito Passivo, sócio-administrador, Wayne Stochiero Vasconcelos Caetano, informações quanto à sua carga horária de trabalho na Câmara Municipal de Belo Horizonte, com a definição do horário de trabalho diário, o período de exercício do cargo e a condição de dedicação exclusiva junto àquele Órgão do legislativo municipal.

Dessa forma, foi juntada, às fls. 230, declaração do Órgão com o seguinte teor:

DECLARO, PARA OS DEVIDOS FINS, QUE WAYNE STOCHIERO VASCONCELOS CAETANO, CPF Nº 940.915.796-04,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PASEP Nº 12498431286, CARTEIRA DE IDENTIDADE Nº MG-5.376.603, SSP, É SERVIDOR DESTA CÂMARA MUNICIPAL, SOB REGIME ESTATUTÁRIO, DESDE 01/01/2017, E OCUPA O CARGO DE CHEFE DE GABINETE PARLAMENTAR, DO QUADRO DE CARGOS DE ACESSORAMENTO PARLAMENTAR, DE LIVRE NOMEAÇÃO E EXONERAÇÃO.

DECLARO, AINDA, QUE O HORÁRIO DE TRABALHO DO SERVIDOR É DE 09:00 ÀS 12:00 E DE 13:00 ÀS 18:00H.

POR SER VERDADE, FIRMO A PRESENTE.

DIRETORIA DE RECURSOS HUMANOS DA SECRETARIA DA CÂMARA MUNICIPAL DE BELO HORIZONTE, 02 DE MAIO DE 2018.

(POR) MÁRCIA CRISTINA F. CARMO – CM 368

CHEFE DA SEÇÃO DE REGISTROS FUNCIONAIS

A Defesa junta, também, às fls. 231, declaração da ACOMEC – Associação dos Comerciantes do Mercado Distrital do Cruzeiro, informando que o Coobrigado sócio-administrador, Wayne Stochiero Vasconcelos Caetano, exerceu o cargo de vice-presidente da citada entidade no biênio 2013/2015 e de presidente nos biênios 2011/2013 e 2015/2017 (para ficar só nos períodos coincidentes com os fatos geradores objeto deste lançamento).

Na declaração, a ACOMEC esclarece que o Presidente e o Vice-Presidente, este quando em substituição ao Presidente, têm as atribuições de dirigir a associação e representá-la judicial e extrajudicialmente, convocar e presidir as reuniões da diretoria e da assembleia geral, juntamente com o diretor tesoureiro emitir cheques e assinar os documentos que obriguem a Associação perante terceiros, além de controlar, juntamente com o diretor tesoueiros, as finanças da ACOMEC.

Por fim, conforme solicitação da 3ª Câmara de Julgamento, a Defesa junta a alteração contratual da Autuada (fls. 232/237), arquivada na JUCEMG em 20/03/06.

Esse ato constitutivo arquivado na JUCEMG traz o Sr. Wayne Stochiero Vasconcelos Caetano com participação de 25% (vinte e cinco por cento) no capital social da empresa e com poderes de administração e representação da sociedade, com direito a um *quantum* remuneratório que será, mensalmente, retirado ou acumulado de acordo com a disponibilidade de caixa a título de retirada *pro-labore*.

Com efeito, o Sr. Wayne Stochiero Vasconcelos Caetano foi alçado à condição de responsável solidário pelo crédito tributário por ser administrador da empresa autuada, conforme previsão expressa do art. 135, inciso III do CTN e do inciso II do § 2º do art. 21 da Lei nº 6.763/75, alhures estampados.

Nesse sentido, a responsabilidade solidária dos administradores advém de infração a dispositivo legal, ou seja, foi descumprida pela empresa a disposição expressa do inciso VI do art. 16 da Lei nº 6.763/75, que estabelece como obrigação do contribuinte emitir documentos fiscais na forma regulamentar.

Destaca-se que, no caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária principal que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão

da responsabilidade tributária aos referidos Coobrigados, e, sim o procedimento de dar entrada e promover saídas de mercadorias desacobertadas dos documentos fiscais correspondentes.

Induidoso que os sócios-administradores tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos se enquadra na caracterização do tipo penal de dolo, ou seja, intenção de lesar o Erário público estadual, em que pese esse fato ser irrelevante para imputar-lhes a responsabilidade tributária solidária, a teor da previsão contida no art. 136 do CTN, que estabelece que, 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.

Dentro desse enfoque e com a devida vênia, nem, mesmo a condição de assessor parlamentar ou dirigente de associação de comerciantes do sócio-administrador em nada altera a responsabilidade prevista em lei, tendo em vista que a função de gerir uma empresa independe de o gestor encontrar-se fisicamente nas dependências do estabelecimento.

O conceito de gestão empresarial pode ser definido como o conjunto de estratégias e ações desenvolvidas, utilizando os recursos da empresa, com o intuito de alcançar os objetivos propostos.

De forma mais simples, podemos entender o papel do gestor como aquele que toma as decisões estratégicas visando o desenvolvimento das atividades do empreendimento.

Sendo assim, pode-se exemplificar como ações desenvolvidas pelo gerente de uma empresa aquelas atinentes a estruturar o funcionamento de setores e processos da empresa, fazer a gestão de funcionários, analisar e criar estratégias para o setor financeiro, visando um melhor desenvolvimento e expansão, focando em atingir os objetivos previamente estabelecidos, criar o plano de negócio e planejamento estratégico, bem como alterá-lo no decorrer dos processos se existir a necessidade, manter a empresa em constante crescimento, fiscalizar o marketing externo e exposição da imagem da marca, controlar os fornecedores e compras de mercadorias, evitando desperdício e mantendo o estoque dentro dos padrões estabelecidos.

Observa-se que a tomada de decisão independe da presença física do administrador, bastando que esteja abastecido de informações suficientes e necessárias.

Do exposto, conclui-se que a responsabilidade tributária solidária dos sócios administradores deverá ser mantida por encontrar-se definida em lei, independentemente de qualquer condição pessoal, *in casu*, a de ser assessor parlamentar de vereador.

#### Da Exclusão do Simples Nacional

No que concerne à exclusão de ofício da Contribuinte do regime do Simples Nacional, os Impugnantes alegam que o ato do Fisco não respeita as normas exaradas pelo Comitê Gestor.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante toda a argumentação apresentada pelos Impugnantes, observa-se que o procedimento da Fiscalização encontra-se correto, tendo em vista a comprovação de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, de forma reiterada, nos termos dos arts. 26, inciso I, e 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06, e inciso IV, alíneas “d” e “j”, e § 6º, inciso I, todos do art. 76 da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 94/11. Veja-se a legislação mencionada:

### Lei Complementar nº 123/06:

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resolução CGSN nº 94/11:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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 desacobertas 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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resolução CGSN nº 94/11

Art. 75. A competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional é: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 5º; art. 33)

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.

O RPTA disciplina o contencioso administrativo e trata das notificações em seu art. 10:

**Efeitos de 1º/03/2008 a 28/06/2013 - Redação original:**

*"Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial."*

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", acostado às fls. 43 dos autos.

No caso, a Contribuinte foi intimada do termo de 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 22.078/16/1ª:

**EMENTA**

(...)

**SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - MERCADORIA DESACOBERTADA. COMPROVADO NOS AUTOS QUE A IMPUGNANTE PROMOVEU A 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**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nº 123/06, C/C O ART. 76, INCISO IV, ALÍNEAS "D" E "J", § § 3º E 6º, INCISO I DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 94 DE 29/11/11.

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

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 Alexandra Codo Ferreira de Azevedo, que o consideravam nulo. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação de fls. 242/248, conforme parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Relator), que ainda excluía a MR e a MI nos termos do Art. 35 da LC nº 123/06 c/c Art. 146 do CTN. Em seguida, ainda à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Miguel Arcanjo da Silva. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 31 de julho de 2019.**

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

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

Acórdão: 23.314/19/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000853529-59  
Impugnação: 40.010144791-25, 40.010144792-06 (Coob.), 40.010144793-89 (Coob.)  
Impugnante: A Churrasqueira Ltda  
IE: 062440936.00-85  
Francisco Vasconcelos Caetano (Coob.)  
CPF: 131.981.736-04  
Wayne Stochiero Vasconcelos Caetano (Coob.)  
CPF: 940.915.796-04  
Proc. S. Passivo: Miguel Arcanjo da Silva  
Origem: DFT/Juiz de Fora

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

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 (AI) 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 n. 45.781/2011, 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 escope do mesmo dispositivo regulamentar, a SRF-I de Juiz de Fora-MG é uma unidade administrativa descentralizada da Subsecretaria da Receita Estadual de MG, que contém a DF-2/Barbacena, a DF-1/Juiz de Fora, a DF-2/Ubá, a DFT-2/Juiz de Fora e a DFT-2/Muriaé. Todas essas unidades administrativas subordinadas à SRF-I de Juiz de Fora podem fiscalizar todas as empresas sediadas nos municípios de sua área de abrangência, a qual abarca cem municípios da região, exclusive o município de Belo Horizonte – MG.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com fulcro no art. 4º, X, item 1, do Decreto Estadual n. 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 MG. Dentre suas atribuições, a SUFIS pode “*formalizar o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos no âmbito de sua competência*”, ex vi do art. 27, XI, do Decreto Estadual n. 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/Juiz de Fora, 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-I-Juiz de Fora, a DF-BH, a DF-1-Juiz de Fora e a DFT-2/Juiz de Fora.

Consoante o art. 41, III, do Decreto Estadual n. 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, III e IV, do Decreto Estadual n. 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 *retro* citados, com o escopo de se facilitar a compreensão e a verificação dos argumentos já explanados, *in litteris*:

“Decreto Estadual n. 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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;**" (grifo nosso)

Malgrado tenha sido coligida aos autos a portaria administrativa expedida pelo Superintendente da SUFIS, que flexibilizou a circunscrição administrativa de fiscalização da Autuada, que está sediada em Belo Horizonte-MG, cabia ainda ao Fisco a juntada do acordo prévio de trabalho, que validaria a atuação da DFT de Juiz de Fora, ao invés da DF de Juiz de Fora, no que concerne às atribuições do trabalho de verificação fiscal puro, que não decorra do controle de trânsito de mercadorias; 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 na Impugnação do Sujeito Passivo (fls. 54/125).

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 Cintra 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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." (grifo nosso)

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 n. 6.763/75, a Portaria n. 116/12 da SRE, que autoriza a alteração da área de circunscrição, nos termos do art. 5º-A do Decreto n. 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 (Resposta da Fiscalização de fls. 273/277).

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 existem garantias algumas 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 n. 116/12 é ato normativo vigente ao qual não se pode negar aplicação e, portanto, apenas quanto à área de abrangência, a DFT/Teófilo Otoni poderia fiscalizar contribuinte sediado em Belo Horizonte – MG, todavia a DFT não pode realizar trabalho de verificação fiscal analítico 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 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 fls. 273/277, 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 n. 45.780/11, 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 n. 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 n. 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, 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 n. 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 MG, 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.

No **mérito** propriamente dito, ainda que o recolhimento do ICMS, devido à saída desacoberta 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 n. 123/06, existe previsão legal expressa no art. 35 da Lei Complementar n. 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*:

**“Art. 35 da LC n.123/06.** 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.**” (grifo nosso)

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*:

**Art.170 da CF/88.** 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 da CF/88.** 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.” (grifo nosso)

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

**Art.146 do CTN.** A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa

no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.” (grifo nosso)

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

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

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

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

Exemplo: aceitando o Fisco a classificação tarifária feita pelo importador no momento do 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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*.” (grifo nosso)

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:

**“Art.950 do RIR/99.** 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.” (grifo nosso)

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

**“Art.957 do RIR/99.** 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):



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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." (grifo nosso)

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

"Art. 959 do RIR/99. 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." (grifo nosso)

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

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

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

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

Em seguida, transcrevem-se abaixo os dispositivos regulamentares da Resolução CGSN n. 140/18 e dos artigos correspondentes, que já estavam previstos na revogada Resolução CGSN n. 94/11, onde fica claro qual é a interpretação correta do art. 35 da LC n. 123/06, principalmente, porque o art. 96 da Resolução CGSN n. 140/18 (antigo art. 87 da Resolução CGSN n. 94/11) regulamentou o art. 35 da LC n. 123/06, explicitando, pois, as multas fiscais cabíveis e os seus percentuais, quando haja o descumprimento de obrigação principal.

**RESOLUÇÃO CGSN N. 140 DE 22 DE MAIO DE 2018**

Subseção V

Das Infrações e Penalidades

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

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

I - **omissão de receitas;**

II - diferença de base de cálculo; ou

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) da decisão administrativa de primeira instância à impugnação tempestiva; ou (Lei 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 n. 94/11 espanca todas essas dúvidas, porventura, pendentes, acerca da determinação expressa em ato normativo vigente, quanto à aplicação das normas do imposto de renda para as multas fiscais cobradas contra as empresas inscritas no SIMPLES NACIONAL.

Deveras, o que ocorre é a segregação de receitas fiscais, nos casos de recolhimento independente do ICMS ou do ISSQN, segundo as hipóteses previstas para as empresas inscritas no SIMPLES NACIONAL, até mesmo porque, no caso das vendas desacobertadas de notas fiscais, 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, § 2º, da LC n. 123/06 c/c o art. 83 da Resolução CGSN n. 94/11, que determina a maior alíquota prevista para o regime do SIMPLES NACIONAL, como se pode perceber abaixo:

**Art. 39 da LC n.123/06.** 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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 n. 94/11, não tem sentido a defesa de um desenquadramento provisório ou de uma exclusão precária do regime do SIMPLES NACIONAL, apenas para fins de autuação fiscal estadual, nas hipóteses de recolhimento independente do ICMS, tal como a venda desacoberta de mercadorias sem documentos fiscais, *ex vi* do art. 13, § 1º, XIII, f), da LC n. 123/06.

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

Por amor ao debate, *contrario sensu*, à tese jurídica de que “omissão de receita” e “saída desacoberta 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 n. 140/18 (antigo art. 85, I, da Resolução CGSN n. 94/11) é ampla e abarca, tanto a hipótese da saída de mercadoria desacoberta 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, II, § 1º, 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 n. 140/18 (antigo art. 87 da Resolução CGSN n. 94/11), que explicita a multa de mora ou a multa de lançamento de ofício, previstas no RIR/99, segundo a norma geral do art. 35 da LC n. 123/06, que atua como seu fundamento de validade normativa.

Neste diapasão, se a lei tributária não distingue as penalidades fiscais aplicáveis para as hipóteses de crédito tributário de natureza contenciosa e de crédito tributário de natureza não contenciosa, não cabe ao intérprete distinguir a que tipo de “omissão de receita” se referiria o art. 35 da LC n. 123/06 c/c o art.13, § 1º, XIII, “f”, da LC n. 123/06.

Tanto isso é verdade que o art. 93, III, da Resolução CGSN n. 140/18 (antigo art. 85, I, da Resolução CGSN n. 94/11) prevê que há infração também das empresas optantes pelo SIMPLES NACIONAL, quando houver “insuficiência de recolhimento dos tributos do Simples Nacional”, o que corresponderia, exatamente, à segunda hipótese de omissão de receita declarada pelo contribuinte (crédito tributário de natureza não-contenciosa).

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

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

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

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

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

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 infratoras 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." (grifo nosso)

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 desacompanhada 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 n. 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 n. 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



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

situações ordinárias, a multa de lançamento de ofício cobrada é de 75% sobre o valor do imposto devido.

**Isto posto**, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, apenas para se excluir as multas fiscais cobradas neste Auto de Infração, em violação ao art. 146 do CTN c/c o art. 35 da LC n. 123/06.

**Sala das Sessões, 31 de julho de 2019.**

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

CC/MG