

Acórdão: 24.279/22/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001442751-11
Impugnação: 40.010149638-09
Impugnante: Varejão Sanjoanense Ltda
IE: 625538206.00-96
Proc. S. Passivo: Marco Antônio de Boucherville Borges/Outro(s)
Origem: DF/Barbacena

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA – MERCADORIA DIVERSA. Constatado o recolhimento à menor do ICMS, decorrente do débito a menor do imposto, em Notas Fiscais Eletrônicas de saída (NFe) e em cupons fiscais, constantes dos arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada, uma vez que a alíquota utilizada está em desacordo àquela prevista na legislação. Infração caracterizada nos termos do art. 42 do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR. Constatado o recolhimento a menor de ICMS, em razão do aproveitamento indevido de crédito do imposto, destacado à maior em notas fiscais de entrada de mercadorias. Infração caracterizada nos termos do art. 69 do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A presente autuação refere-se à constatação, no período de 01/01/14 a 31/12/14, das seguintes condutas irregulares praticadas pela Autuada:

1) recolhimento a menor de ICMS em operações de saída de determinadas mercadorias apontadas em relatório que compõe esta peça fiscal, por aplicação de alíquotas menores, em notas fiscais eletrônicas e cupons fiscais emitidos pela Autuada;

2) apropriação de créditos de ICMS a maior em operações de entrada de determinadas mercadorias apontadas em relatório que compõe esta peça fiscal, em desconformidade com a legislação sobre o tema.

Após análise da escrituração fiscal digital (SPED/EFD) transmitida pela Autuada, a apuração das irregularidades foi feita com utilização do programa “Auditoria por Código de Barras”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em 11/11/19, a Fiscalização entregou ao Contribuinte o “Termo de Intimação AFRE 371.134 nº 003/2019”, às fls. 2.168, onde menciona ter detectado inconsistências referentes às operações de circulação de mercadorias realizadas pelo estabelecimento do Contribuinte. A intimação é acompanhada de DVD, onde constam arquivos detalhando os levantamentos realizados. Informa que a intimação não configura início de ação fiscal, podendo o Contribuinte utilizar-se da denúncia espontânea regulamentada no art. 207 do RPTA.

A resposta do Contribuinte encontra-se às fls. 2.169/2.170.

Foi, então, emitido o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000032978.77, às fls. 02, cientificado à Autuada, via DT-e, em 05/12/19 (cópia do documento contida no DVD às fls. 12). Posteriormente, foi emitido e enviado à Autuada o Auto de Infração em análise, acompanhado de cópia do DVD de fls. 12. O Contribuinte os recebeu, via Aviso de Recebimento, em 23/12/19, conforme documento às fls. 15.

Para a definição dos valores devidos, foram utilizados três relatórios que compõem o Auto de Infração, em DVD às fls. 12:

- **Créditos aproveitados a maior:** o relatório discrimina os dados das notas fiscais de entradas (número de emissão), o produto (código e descrição), comparando o valor do ICMS aproveitado (base de cálculo, alíquota e ICMS creditado) com o ICMS a creditar, apontando na coluna “Inconsistência” o valor creditado a maior, que deve ser objeto de estorno. São listadas apenas notas fiscais e produtos com diferenças detectadas;

- **Diferença Tributação Saídas NFe:** o relatório discrimina os dados das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada nas saídas de mercadorias (número e data de emissão), identificando o produto (código e descrição) comparando o valor do ICMS debitado pela Autuada com o ICMS a debitar, calculado pelo referido programa utilizado no desenvolvimento do trabalho, apontando na coluna “Inconsistência” o valor debitado a menos. Listados, também, apenas produtos e NFe com diferenças detectadas;

- **Diferença Tributação Saídas ECF:** o relatório semelhante ao anterior, porém atinente a cupons fiscais emitidos nos ECF da Autuada.

São exigidos o ICMS e a Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Compõem a presente peça fiscal os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000032978.77, às fls. 02;
- Ordem de Serviço OS-SICAF 08.190003034-73, às fls. 03;
- Auto de Infração nº 01.001442751-11, às fls. 04/06;
- Relatório Fiscal AFRE 371.134-8/ Nº 011/2019, às fls. 07/11;
- DVD de fls. 12;

- Aviso de Recebimento do Auto de Infração, às fls. 15, onde consta a ciência do Contribuinte datada de 23/12/19.

Da Impugnação ao Lançamento

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, sua Impugnação às fls. 17/31, anexando documentos às fls. 32/2.161.

Afirma que seus lançamentos foram em conformidade com a legislação do ICMS. Sendo assim, atribui a autuação à suposição de tributação errônea aplicada pela Fiscalização, ou a um erro do programa “Auditoria por Código de Barras”.

Aduz que o Auditor Fiscal não teria aceitado a documentação apresentada como prova da aplicação correta da tributação às operações realizadas.

Discorre sobre poder discricionário, citando autores nacionais sobre o tema.

Define “lançamento” nos termos do art. 142 do CTN.

Distingue “auto de infração”, para constatação e descrição da infração, do “lançamento”, para proposição da penalidade cabível, que, a seu ver, caberia apenas ao órgão julgante.

Com base no art. 153, § 15 da CF, afirma, às fls. 23, que “*nessa razão o auto de infração sem prévia anuência do acusado é absolutamente nulo*”.

Mais à frente, às fls. 24, conclui que “*o fiscal pode propor, mas não impor multa vez que o auto de infração é meramente declaratório e não ato constitutivo*”.

Cita, neste sentido, o Prof. Ruy Barbosa Nogueira.

Adverte ter havido violação ao princípio da judicialidade ao impor-se multa que, a seu ver, extravasa os limites da proporcionalidade e razoabilidade, afrontando a CF e seus princípios magnos.

Pede a nulidade do lançamento, por inadequação na aplicação da multa.

A seguir, a Impugnante discorda da afirmação de que a tributação aplicada foi errônea, tanto em operações de saída quanto na apropriação de créditos pelas operações de entrada.

Assinala ter utilizado a mesma metodologia do item 4.2 e seguintes do relatório fiscal de fls. 08/09 dos autos.

Às fls. 26, menciona “contra planilha”, em pen-drive às fls. 53, elaborada para provar que aplicou corretamente a tributação.

Aduz não restar dúvidas quanto à legalidade dos documentos apresentados e dos lançamentos contábeis feitos.

Quanto à multa aplicada, a Impugnante afirma que todas as multas de revalidação e isoladas são totalmente indevidas (fls. 26).

Às fls. 27, entende a Impugnante que a aplicação da Multa de Revalidação é uma afronta ao princípio da legalidade, diante da comprovação quanto à correção dos registros feitos pela Defesa.

Considera que a aplicação da Multa de Revalidação não obedece ao critério de dosagem, quanto ao tempo de atraso, na medida em que não houve atraso e sim erro da Fiscalização ou do programa “Auditoria por código de barras”.

Ressalta que não pode haver retroatividade da lei no caso de agravamento do débito fiscal, por força do art. 106, letra “c” do CTN.

Aponta o caráter confiscatório da aplicação da Multa de Revalidação, mostrando-se inconstitucional, havendo ainda violação dos princípios da dignidade mínima e da proibição do excesso (sic).

Cita também que a aplicação desta Multa representa “*LOCUPLETAMENTO INDEVIDO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, ainda mais no presente caso que não houve o fato gerador PRINCIPAL e sim acessório*”

Menciona o art. 150, inciso IV da CF que veda a utilização de tributo com efeito de confisco e cita, a seguir, jurisprudência do STF neste sentido.

Cita, ainda, o art. 108, inciso IV do CTN, que trata da equidade, para reafirmar haver excesso nas multas aplicadas.

Apresenta arrazoado, às fls. 29/30, sobre a necessidade de produção de prova pericial, em caso de não concordância da prova produzida pela Impugnante. Porém, na oportunidade, não apresenta quesitos.

Logo a seguir, requer a realização de prova pericial para comprovar que houve erro no levantamento do Fisco de que tratam o item 4.2, nos termos do RPTA, art. 142, inciso II, § 1º, inciso I, solicitando, no caso de deferimento, prazo para apresentação de quesitos.

Conclui, pedindo pela procedência da Impugnação.

Do Primeiro Termo de Reformulação do Lançamento

Após análise da impugnação inicial, foi emitido “Termo de Reformulação do Lançamento”, fls. 2.173/2.179, onde, após detida análise dos documentos apresentados pela Impugnante, a Fiscalização assim se manifesta:

- destaca que, no trabalho executado, a Fiscalização levou em consideração os arquivos substitutos (fls. 2.174);

- mesmo sem que a Impugnante tenha apresentado contestações específicas, a Fiscalização realizou correções de inconsistências no lançamento (fls. 2.173);

- afirma que analisou e fez a readequação dos relatórios gerados para fins de discriminação analítica do crédito tributário, tanto para saídas com notas fiscais, saídas com ECF e aproveitamento de crédito a maior.

- para estas irregularidades, a Fiscalização aponta que filtrou na coluna “ANÁLISE FISCALIZAÇÃO” as indicações diferentes de “Nada há a ser alterado”; a partir desta filtragem, analisou individualmente a tributação aplicada a cada um dos

produtos listados; as conclusões foram anotadas nesta mesma coluna, sendo basicamente: a) PERMANECE, indicando que a autuação se encontra correta, com a anotação da motivação, complementando a explicação; b) ALTERADO O ENQUADRAMENTO (ou ENQUADRAMENTO ALTERADO), indicando que, após a análise, a Fiscalização verificou ter havido equívoco no enquadramento do produto, alterando-se os parâmetros para a autuação;

- ressalta que, com base nos novos relatórios gerados, foi retificado o crédito tributário, conforme arquivo “DIFERENÇAS CONSOLIDADES MF.xlsx”, constituído de três planilhas:

a) “DIFERENÇAS CONSOLIDADAS”, que traz a totalização mensal dos valores apurados em relação a cada uma das irregularidades;

b) “DCMM ATUAL”, que traz a consolidação, por período de apuração, das irregularidades, com os respectivos códigos de ocorrência e datas de vencimento;

c) “VALORES EXCLUÍDOS”, que traz a discriminação, por período de apuração e rubrica, dos valores excluídos.

Da Primeira Manifestação Fiscal

A Fiscalização, então, apresenta sua Manifestação Fiscal, datada de 30/09/20, onde, às fls. 2.180/2.193, oferece os seguintes argumentos:

Adverte que não há que se falar em autuação por suposição, tendo em vista que as irregularidades apontadas foram fundamentadas na análise dos registros fiscais apresentados pela própria Impugnantes e indicadas objetivamente nos relatórios que instruem o Auto de Infração.

Dessa mesma forma, entende que não procede a alegação de que a Fiscalização não teria aceitado a documentação apresentada.

Argumenta que as planilhas apresentadas pela Impugnante no pen-drive de fls. 53 dos autos não indicam, de forma objetiva e específica, os pontos de discordância, com quantidades e valores, contrariando o disposto nos arts. 117 e 119, inciso II e parágrafo único do RPTA, que trata dos principais aspectos da Impugnação ao lançamento.

Passa a discorrer sobre os trabalhos fiscais preliminares realizados pela Fiscalização junto ao Contribuinte, em especial, sobre e-mails trocados com dois escritórios de contabilidade que se sucederam no trato da documentação do Contribuinte, com a finalidade de substituição dos arquivos eletrônicos SPED/EFD, que apresentavam erros.

Menciona que, em 11/11/19, a Fiscalização entregou ao Contribuinte o “Termo de Intimação AFRE 371.134 nº 003/2019”, às fls. 2.168, onde menciona ter detectado inconsistências referentes às operações de circulação de mercadorias realizadas pelo estabelecimento do Contribuinte.

A Fiscalização, então, reitera que a substituição dos arquivos SPED/EFD, sem contestar explicitamente qualquer dado do levantamento, não tem o condão de alterar o lançamento.

Passa a discorrer sobre a análise dos documentos apresentados na Impugnação, e os reenquadramentos de produtos efetuados pela Fiscalização, conforme já relatado, quando abordado acima o primeiro Termo de Reformulação do Lançamento.

Refuta alegação da Defesa de que esta teria respeitado todos os critérios legais para aproveitamento de créditos e emissão de documentos fiscais na saída das mercadorias objeto da autuação.

Aduz que o lançamento é um ato vinculado, conforme art. 142, parágrafo único do CTN.

Menciona doutrina de Luciano Amaro sobre o lançamento.

Destaca que a multa aplicada se sustenta no princípio da legalidade, previsto no art. 37, *caput*, da CF, e que as mesmas se encontram previstas na Lei nº 6.763/75.

E a seguir, trata da limitação de competência deste Conselho imposta pelo art. 182, incisos I e II da Lei nº 6.763/75.

Entende que não cabe a menção feita na Defesa do item “c”, inciso II do art. 106 do CTN, tendo em vista que não houve qualquer alteração de legislação que implicasse em cominação de penalidade menos severa.

Discorda da menção a abuso de poder fiscal do Estado, fundado no inciso IV do art. 150 da CF, por entender que o Auto de Infração respeitou todas as determinações legais para sua formalização.

Refuta a menção à aplicação da equidade, bem como o cancelamento do Auto de Infração, sob o argumento de que as irregularidades apontadas na peça fiscal se sustentam na legislação mineira aplicável à tributação tanto de saídas quanto de aproveitamento de créditos, sendo que foram detalhadas minuciosamente no Auto de Infração e demais anexos.

Considera que a “contra planilha” do pen-drive apresentado pela Defesa foi analisada, sendo que a Fiscalização realizou as alterações que se fizeram necessárias.

Assinala que a Impugnante chega a dar a entender que a Multa Isolada foi aplicada no presente feito fiscal, sendo que esta não o foi.

Quanto ao pedido de produção de prova pericial, a Fiscalização enfatiza que as informações contidas no SPED/EFD e demais documentos colecionados nos autos são suficientes para a elucidação dos fatos, tornando a perícia desnecessária.

Conclui, pedindo pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação realizada às fls. 2.173/2.179 e 2.194.

Do Primeiro Aditamento à Impugnação

A Impugnante é intimada da reformulação do crédito tributário, em 16/10/20, conforme documentos às fls. 2.195/2.196, abrindo-se o prazo de trinta dias para aditar a Impugnação ou pagar, nos termos do art. 120 do RPTA.

Em 13/11/20, a Impugnante apresenta seu primeiro aditivo à Impugnação, às fls. 2.197/2.208, onde oferece os seguintes argumentos:

Adverte que “com o Termo de Reformulação do Lançamento, o PTA encontra-se TOTALMENTE eivado de NULIDADE pois simplesmente o Fiscal deixou de adotar a metodologia aplicada inicialmente, não comunicando ao Impugnante, e o que é pior, não dando prazo para apresentação de novos documentos e argumentos para se defender” (fls. 2.203).

Aduz que a Impugnante não foi comunicada da mudança de metodologia, nem teve prazo para apresentação de novos documentos e argumentos.

Entende que “a autuação em comento foi levada a efeito descurando manifestação do princípio da motivação que deve orientar os atos administrativos de modo geral, mediante expressão padronizada que não se mostra idônea para tal finalidade” (fls. 2.205).

Afirma que o acatamento pelo Fisco de apenas parte da Impugnação configura atitude lesiva à empresa, sem base legal, para recusar o acatamento integral dos lançamentos contábeis (fls. 2.205).

Aduz que “um simples e totalmente reparável erro de escrituração contábil” deve resultar no afastamento da “tese de presunção” do Fisco (fls. 2.206).

Adverte que o “Fiscal modificou a metodologia” ao afirmar que “para a definição da tributação notadamente em caso de substituição tributária, devem ser analisados, cumulativamente, o código NCM e a descrição dos produtos”.

Entende que tal alegação não tem base legal. Apresenta decisão judicial para sustentar suas alegações (fls. 2.206).

Reitera demais argumentos já apresentados originalmente.

Finaliza afirmando que “conforme exaustivamente colocado pelo ora contribuinte, na impugnação – com a RETRANSMISSÃO DOS ARQUIVOS SPED/EFD, denominado SPED Fiscal de 2014, ficou provado e constatado, portanto, afastando a presunção, análise quantitativa e dos códigos NCM estão totalmente corretas, bem como sua classificação não houve qualquer omissão de receita” (fls. 2.207).

Pede pela procedência da Impugnação.

Da Segunda Manifestação Fiscal

Em resposta aos argumentos da Defesa, a Fiscalização manifesta-se às fls. 2.213/2.219.

Afirma que aparentemente a Impugnante não fez a leitura do campo “Objeto da Auditoria Fiscal” do AIAF, fls. 02, cujo teor é: “movimentação e tributação de mercadorias mediante levantamento quantitativo financeiro diário e análise da correta tributação e apuração do ICMS e demais tributos incidentes”.

Entende que não há que se falar em mudança de razões ou metodologia do Auto de Infração, muito menos em função da emissão do termo de reformulação, que

trouxe ajustes ao Auto de Infração, decorrentes justamente da reavaliação causada pela impugnação inicial. Aduz que nada há que se alterar.

Desconhece qualquer atitude lesiva à empresa em face do acatamento parcial de impugnação. A impugnação somente provoca alterações no Auto de Infração quando contém argumentos/provas que as motivem e fundamentem.

Cita a decisão judicial trazida pela Defesa para concluir sobre a NCM: trata-se, portanto, de um método internacional de classificação de mercadorias contendo uma estrutura de códigos com a descrição de características específicas dos produtos. Portanto, os métodos utilizados pela Fiscalização são amparados por normas utilizadas internacionalmente.

Pede, ao final, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação realizada às fls. 2.173/2.179 e 2.194.

Do Despacho Interlocutório Exarado pela 1ª Câmara

Em sessão de julgamento do dia 13/07/21 (fls. 2.225), a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG acordou, em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de trinta dias, contado do recebimento da intimação, demonstre objetivamente e comprove documentalmente as operações objeto do lançamento que após a reformulação do crédito tributário entende correto o crédito de ICMS apropriado (operações de entrada) e/ou o ICMS apurado (operações de saída), correlacionando a operação com a exigência constante do lançamento, a alegação de defesa e respectivos elementos de prova.

Da Resposta da Impugnante ao Despacho Interlocutório

A Impugnante é intimada, na pessoa de seu procurador, do despacho interlocutório em 26/08/21, conforme documentos às fls. 2.227/2.228.

Responde ao despacho interlocutório às fls. 2.235/2.247, apresentando os seguintes argumentos:

Às fls. 2.236, a Impugnante requer a juntada de Laudo Contábil Fiscal que se encontra às fls. 2.240/2.442.

Menciona que a mudança de entendimentos da Fiscalização “além de ter cerceado a defesa, nada prova com relação a saídas desacobertadas, pois simplesmente, não levou em consideração os arquivos substituídos, e ou simplesmente não utilizou os arquivos corretos, e documentos fiscais que constam nos autos, estando, pelas razões do Laudo anexo, insubsistente o AI ora em análise, devendo ser cancelado” (fls. 2.239)

Quanto ao conteúdo do Laudo Pericial Contábil (fls. 2.240/2.442): este afirma que realizou “análises da movimentação e tributação das mercadorias, mediante levantamento quantitativo através da retransmissão dos SPED” de 2014 e que demonstrou, em “planilhas estritamente técnicas”, os fundamentos para a conclusão do trabalho. Cita que o trabalho teve como escopo análise do Auto de Infração, de documentos anexados em CD/DVD e elaboração de planilhas “com análise da tributação por NCM dos produtos listados em pen-drive, conforme informações”.

No item 4 (fls. 2.240), “Identificação das diligências realizadas” alega que o SPED “está de acordo com as notas fiscais de entrada”, “conforme demonstradas nos documentos fiscais anexados”.

O item 5 do Laudo Pericial contábil (fls. 2.241), traz no seu subitem 5.1 o questionamento para que seja apontado, de forma exemplificativa, se os créditos aproveitados estavam a maior ou de acordo com as notas fiscais de entradas. Traz alguns documentos fiscais destacados e ponderações sobre tributação de produtos, concluindo que “conforme arquivos eletrônicos transmitidos e demonstrados acima, nota-se que a tributação do ICMS está de acordo com o documento fiscal, portanto, não há que se falar em inconsistências”.

No subitem 5.2, fls. 2.242, responde ao questionamento: “informe se houve diferença tributação saída NFe” A “resposta” informa que foram analisadas a tributação dos produtos, em especial, o PAPEL TOALHA 2 ROLOS, e “que ficou evidenciada” a correta tributação, “conforme demonstrado por amostragem”. Apresenta reprodução de parte de NFe e conclui, fls. 2.244, que o produto seria alcançado pela substituição tributária, não havendo que se falar em inconsistência.

No subitem 5.3, fls. 2.244, questiona: “os débitos de ICMS relativos as saídas de ECF retificadoras foram utilizados de forma correta? Existe diferença tributação saídas ECF”? Apresenta registro de saída do produto código 138609, papel toalha, concluindo que tal produto estaria submetido à substituição tributária e que, portanto, não haveria que se tributar tal saída, não havendo diferença a recolher.

Item 6 do laudo pericial contábil, fls. 2.245, afirma que “foi feita uma contra planilha, utilizando da mesma metodologia do fiscal”, anexadas de forma física e eletrônica nos autos, para evidenciar que “aplicou a legislação a tributação totalmente correta”. Afirma que é possível verificar que após impugnação o Fisco reconheceu erros, reformulando parcialmente o crédito tributário. Apresenta diversos extratos exemplificativos de planilhas com produtos que tiveram o entendimento reformulado por ocasião da impugnação, tributação de NFe e ECF e créditos aproveitados a maior, afirmando genericamente que existem “vários outros equívocos, erros e irregularidades cometidas pela Fiscalização” que foram ignorados.

Prossegue apresentando extrato listando dois produtos (alho frito e alho desidratado), NFe nº 000.002.777, fls. 2.246, afirmando que haveria erro ao indicar que houve aproveitamento a maior de créditos e que, por estas razões, haveria nulidade nos atos do Fisco.

A Conclusão apresentada, às fls. 2.247, é que a Fiscalização cometeu “vários erros em todo o processo, provando que as mudanças da fiscalização em iniciar com análises dos quantitativos e posteriormente analisou (sic) as NCM’s” não havendo “certeza de diferença de tributação na entrada e saída” e que assim o Auto de Infração seria insubsistente, devendo ser anulado/cancelado.

Da Terceira Manifestação Fiscal

A Fiscalização se manifesta em resposta às fls. 2.445/2.452.

Reitera argumentos já apresentados.

Sobre o denominado “laudo pericial contábil” destaca que não houve deferimento de perícia nos termos dos arts. 142 a 145 do RPTA/MG; portanto, tal documento será tratado como anexo à resposta ao despacho interlocutório.

Adverte que a citação de “análises da movimentação e tributação das mercadorias mediante levantamento quantitativo” é indevida, já que tal técnica não foi utilizada neste Auto de Infração.

Compulsando os autos, verifica que a documentação citada, fls. 1.083/2.159, são meras cópias de registros do SPED.

Adverte que também as fls. 89/1.082 trazem apenas cópias de DANFES, sem valor probatório capaz de alterar o crédito tributário.

Assinala que o chamado “laudo pericial” fala em demonstrar de forma exemplificativa se houve aproveitamento a maior de créditos, enquanto o despacho interlocutório determina que seja demonstrado objetivamente e comprovado documentalmente as operações em que haja discordância, e não exemplificativamente.

Destaca que não se trata de cotejamento entre o ICMS destacado nos documentos fiscais e o escriturado, mas sim de verificação se o crédito aproveitado está nos limites permitidos pela legislação e se o débito destacado está de acordo com a respectiva legislação. Assim, entende que a conclusão contida no documento é equivocada ao afirmar que não existe inconsistência pois a “tributação do ICMS está de acordo com o documento fiscal”.

Informa que as correções realizadas por meio dos Termos de Reformulação do Lançamento não levam à conclusão de que “não há o que se falar em “INCONSISTÊNCIAS”, expressada pela Impugnante às fls. 2.242, pois permanecem os demais estornos de créditos e demais irregularidades na tributação de saídas.

Analisa que na NFe 000.013.143, presente no trabalho fiscal, às fls. 2.194, há o item da NFe que menciona saída do produto PAPEL TOALHA, NCM 4818.90.90.

Cita que a Impugnante assevera que tal produto estaria abarcado pelo CEST 20.047.00 e, portanto, alcançado pela substituição tributária.

Porém, a Fiscalização adverte que o referido CEST somente produziu efeitos a partir de 01/01/16, sendo que a saída autuada é de 15/01/14 e à época o produto em questão estava submetido à tributação normal.

Assinala que o outro produto listado no laudo contábil, vassoura piaçava, não está presente no trabalho fiscal, portanto, nada há a ser analisado.

Do Segundo Termo de Reformulação do Lançamento

Após análise dos dados de tributação dos produtos relacionados na resposta da Impugnante ao despacho interlocutório, a Fiscalização identificou inconsistências as quais foram corrigidas por meio do Segundo Termo de Reformulação do Lançamento às fls. 2.455/2.456, anexando DVD às fls. 2.457.

Esclarece que, analisando o estorno de créditos do produto “CHANTILY”, exemplificado na Impugnação, discriminado na NFe de entrada nº 000.529.259,

enquadrado no Auto de Infração como submetido à substituição tributária, verificou que a situação correta é a tributação normal.

Avaliando o arquivo “CREDITOS APROVEITADOS A MAIOR.xlsx”, fls. 2.194, planilha homônima, a Fiscalização observa que consta apenas o estorno de crédito do produto chantilly.

Pesquisando, verificou que efetivamente o produto não está submetido a substituição tributária.

Menciona “CONSULTA de CONTRIBUINTE nº 231/2011” e “Solução de CONSULTA nº 98.203/2018” da RECEITA FEDERAL.

Para perfeita correção do trabalho fiscal, a Fiscalização filtrou na planilha mencionada todos os itens que contenham este produto, excluindo-os. Apresenta nova listagem analítica dos estornos de créditos, denominada planilha “Créditos Aproveitados a Maior Interlocutório.xlsx”, planilha “Analítico Pós Interlocutório”, em DVD às fls. 2.457.

Quanto à NFe nº 000.002.777 presente no arquivo “CREDITOS APROVEITADOS A MAIOR.xlsx”, planilha homônima, fls. 2.194 dos autos, a **Fiscalização cita** que consta o estorno de crédito dos produtos alho frito e alho desidratado, apontados no “laudo contábil”.

Contudo, menciona resposta a consulta, exarada pela Receita Federal, COSIT/98601/19, na qual a NCM dos produtos é 2005.99.00; portanto, tais mercadorias constam com substituição tributária, item 43.1.76, Anexo XV, Parte 2, RICMS/02, entre 01/03/13 a 31/12/15.

Pesquisando o produto “alho, na coluna “DESCRIÇÃO”, arquivo “Créditos Aproveitados a Maior Interlocutório.xlsx”, planilha “Analítico Pós Interlocutório”, excluindo-se os produtos *in natura*, a Fiscalização verifica haver diversas operações já com o crédito estornado. Entretanto, alguns apresentam ainda algum crédito admitido, portanto irregular. Para corrigir devidamente o trabalho fiscal, a Fiscalização estorna os créditos remanescentes na NFe nº 000.002.777, mencionada na impugnação e na NFe nº 000.007.684, de 01/09/14, reformulando-se o crédito tributário.

A Fiscalização esclarece que as descrições analíticas das tributações de saídas por ECF e NFe, que não foram reformuladas, permanecem nos arquivos do DVD às fls. 2.457.

Já os estornos de créditos, que tiveram alterações, estão listados analiticamente no arquivo “Créditos Aproveitados a Maior Interlocutório.xlsx”, planilha “Analítico Pós Interlocutório”, sendo que os totais por período estão no mesmo arquivo, planilha “Totais Pós Interlocutório”.

Do Segundo Aditamento à Impugnação

A Impugnante e seu procurador foram intimados do Segundo Termo de Reformulação do Lançamento em 02/09/22, conforme documentos de fls. 2.458 e 2.465/2.467.

A Impugnante adita sua Impugnação às fls. 2.460/2.464.

Na oportunidade, a Defesa apenas ratifica os argumentos já apresentados.

Da Quarta Manifestação Fiscal

A Fiscalização se manifesta em resposta às fls. 2.468/2.470, reiterando argumentos já apresentados anteriormente.

DECISÃO

Das Preliminares

Em peça original de Defesa, às fls. 20, a Impugnante alega que “os lançamentos em questão se deram por suposta tributação errônea aplicada em operações de saídas de determinadas mercadorias (...).

Considera, às fls. 2.206, que “*um simples e totalmente reparável erro de escrituração contábil*” deve resultar no afastamento na “tese de presunção” de receita do Fisco.

Quanto à menção feita pela Defesa a um erro de escrituração contábil reparável, este tema será abordado na análise do mérito.

A Fiscalização adverte que não há que se falar em autuação por suposição ou presunção, tendo em vista que as irregularidades apontadas foram fundamentadas na análise dos registros fiscais apresentados pela própria Impugnante e indicadas objetivamente nos relatórios que instruem o Auto de Infração.

É de fato o que se verifica. Nos relatórios “Diferença Tributação Saídas NFe” e “Diferença Tributação Saídas ECF”, contidos no DVD às fls. 12, há o resultado de um trabalho detalhado de identificação da tributação aplicável a cada mercadoria em cada nota fiscal ou cupom fiscal emitido, o que levou a identificação da diferença entre o “ICMS debitado” e o “ICMS a debitar”, segunda a legislação em vigor à época dos fatos geradores.

Também no relatório “Créditos aproveitados a maior”, há uma análise, mercadoria a mercadoria, comparando o aproveitamento do crédito realizado com o que deveria ter sido feito.

À vista deste trabalho analítico consubstanciado nos documentos referidos, não há que se falar em lançamento por presunção.

Às fls. 2.205, a Impugnante afirma que “*a autuação em comento foi levada a efeito descurando manifestação do princípio da motivação que deve orientar os atos administrativos de modo geral, mediante expressão padronizada que não se mostra idônea para tal finalidade*”.

Pelas razões já expostas acima, também não cabe a alegação de não atendimento ao princípio da motivação dos atos administrativos.

Porém, reconheça-se que interação entre Defesa e Fisco levou ao aprimoramento da autuação. Cite-se, em especial, que nas planilhas geradas pela Fiscalização, em decorrência da primeira reformulação do crédito, passou a constar a apreciação de cada item, sendo que alguns tiveram o enquadramento alterado, enquanto

outros foram mantidos no enquadramento original, porém, todos com a justificativa que sustenta essa classificação, afastando, assim, a alegação de falta de motivação.

A Impugnante, às fls. 20, menciona que os lançamentos se deram “ante ao fato de não ter o fiscal aceito a documentação apresentada pelo Impugnante como prova da aplicação correta da tributação do ICMS”.

Quanto à alegada recusa de análise dos documentos apresentados pela Defesa, a Fiscalização analisou não apenas os argumentos como os documentos apresentados, chegando a intimá-la para apresentação de mais documentos; havendo ainda a reanálise de outros. Sendo assim, não há que se falar em recusa de análise de documentos.

A Impugnante, às fls. 21, discorre sobre poder discricionário da administração pública “para decidir e atuar em conformidade com as disposições legais”.

Porém, no âmbito da atividade administrativa de lançamento, se trata de um poder-dever vinculado, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, que assim dispõe:

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.** (Grifou-se).

Daí se depreende que, frente à constatação de conduta irregular no âmbito tributário e fiscal, a autoridade fiscal não pode escolher se autua ou não o contribuinte.

Só resta a ela cumprir sua obrigação de exigir o tributo devido.

Às fls. 22/24, a Impugnante distingue “auto de infração”, para constatação e descrição da infração, do “lançamento”, para proposição da penalidade cabível, que, a seu ver, caberia apenas ao órgão julgante. Sendo assim, entende que ao agente fiscal cabe apenas constatar e descrever a infração.

Tal argumento está em desacordo com a legislação em vigor que estabelece as condições para a emissão do Auto de Infração e seu conteúdo. Não há uma etapa de constatação e descrição da infração e outra, de propositura da penalidade cabível, como pretende a Impugnante.

Assim dispõem os arts. 85 e 89 do Dec. nº 44.747/08 – Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA):

Art. 85. A exigência do crédito tributário será formalizada, exceto na hipótese do § 3º do art. 102, mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação.

Parágrafo único. Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual estabelecerá 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.

Da redação do art. 89 acima transcrito, resta evidente que o Auto de Infração emitido pela autoridade fiscal, como no presente caso, deve tratar dos seguintes aspectos:

- identificar o sujeito passivo, por meio de nome, domicílio fiscal ou endereço e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

- descrever de forma clara e precisa o fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;
- citar expressamente o dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;
- trazer o valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira.

Sendo assim, diferentemente do que apregoa a Defesa, o Auto de Infração deve constatar e descrever a infração e, na mesma peça, propor a penalidade cabível.

Nota-se que também não encontra fundamento na legislação mencionada a afirmação da Defesa, às fls. 24, de que *“o fiscal pode propor, mas não impor multa vez que o auto de infração é meramente declaratório e não ato constitutivo.”*

Outra alegação a ser afastada é a que cita o art. 153, § 15 da CF que trata da ampla defesa, para afirmar, às fls. 23, que *“nessa razão o auto de infração sem prévia anuência do acusado é absolutamente nulo”*.

O direito ao contraditório e à ampla defesa é assegurado aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, pelo art. 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Como relatado, o Contribuinte foi intimado nas seguintes etapas:

- intimação em fase preliminar à ação fiscal;
- intimação da emissão do AIAF;
- intimação da emissão do Auto de Infração;
- intimação da primeira reformulação do lançamento;
- intimação do despacho interlocutório;
- e intimação da segunda reformulação do lançamento.

Verifica-se que, em todas estas ocasiões, a Impugnante pôde se defender e o fez, e ainda houve ocasiões em que apresentou documentos e estes foram devidamente analisados.

Não há que se falar em nulidade do lançamento por falta de contraditório e ampla defesa.

Contudo, é preciso que se diga que não há previsão legal para um direito de anuência prévia do acusado para que se dê a emissão do Auto de Infração, ou para que essa emissão seja considerada válida, como pretende a Impugnante.

Como ato vinculado, a emissão do Auto de Infração se dará independente de anuência do contribuinte. A autuação não pode depender da anuência do sujeito passivo, mas sim de sua ciência.

A Impugnante alega que a Fiscalização teria realizado uma mudança de metodologia na primeira reformulação do lançamento, sem dar prazo para apresentação de novos documentos e argumentos pela Defesa.

Como se verá no mérito, não houve mudança de metodologia. Mas mesmo que houvesse mudança de critério de apuração, essa mudança não significaria mudança de critério jurídico, não gerando nulidade no lançamento.

O que a Impugnante deixou de reconhecer é que em todos os aspectos teve seu direito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa assegurados no âmbito do processo tributário administrativo, não somente sendo intimada de todos os atos, tendo sido recebidos todos seus aditamentos à Impugnação e considerados todos os argumentos apresentados, o que levou inclusive à reformulação do lançamento por duas vezes.

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

Induvidoso 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.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

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

Do Pedido de Perícia

A Impugnante apresenta arrazoado, às fls. 29/30, sobre a necessidade de produção de prova pericial, em caso de não concordância da prova produzida pela Impugnante. Porém, na oportunidade, não apresenta quesitos.

Logo a seguir, requer a realização de prova pericial para **comprovar que houve erro no levantamento do Fisco de que trata o item 4.2**, nos termos do RPTA, art. 142, inciso II, § 1º, inciso I, solicitando, no caso de deferimento, prazo para apresentação de quesitos.

Num esforço cognitivo, é possível reconhecer na formulação grifada acima o esboço de um quesito, razão pela qual a 1ª Câmara apreciou o pedido de perícia.

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, em especial as informações contidas no SPED/EFD.

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.^a 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

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 o único quesito proposto não demanda 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

A presente autuação refere-se à constatação, no período de 01/01/14 a 31/12/14, das seguintes condutas irregulares praticadas pela Autuada:

1) recolhimento a menor de ICMS em operações de saída de determinadas mercadorias apontadas em relatório que compõe esta peça fiscal, por aplicação de alíquotas menores, em notas fiscais eletrônicas e cupons fiscais emitidos pela Autuada;

2) apropriação de créditos de ICMS a maior em operações de entrada de determinadas mercadorias apontadas em relatório que compõe esta peça fiscal, em desconformidade com a legislação sobre o tema.

Na primeira Manifestação Fiscal, a Fiscalização menciona os trabalhos fiscais preliminares realizados junto ao Contribuinte, em especial, sobre e-mails trocados com dois escritórios de contabilidade que se sucederam no trato da documentação do Contribuinte, com a finalidade de substituição dos arquivos eletrônicos SPED/EFD, que apresentavam erros.

Em 11/11/19, a Fiscalização entregou ao Contribuinte o “Termo de Intimação AFRE 371.134 nº 003/2019”, às fls. 2.168, onde menciona ter detectado inconsistências referentes às operações de circulação de mercadorias realizadas pelo estabelecimento do Contribuinte. A intimação é acompanhada de DVD, onde constam arquivos detalhando os levantamentos realizados. Informa que a intimação não configura início de ação fiscal, podendo o Contribuinte utilizar-se da denúncia espontânea regulamentada no art. 207 do RPTA.

A resposta do Contribuinte, datada de 02/12/19, às fls. 2.169/2.170, visa a esclarecer a Fiscalização que as operações de lançamento dos dados, anteriormente informados nos SPEDs 2014, foram efetuadas com inexatidão e divergências que levaram à transmissão de arquivos retificados.

Foi, então, emitido o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000032978.77, às fls. 02, cientificado à Autuada, via DT-e, em 05/12/19 (vide DVD às fls. 12). Posteriormente, foi emitido e enviado à Autuada o Auto de Infração em análise, acompanhado de cópia do DVD de fls. 12. O Contribuinte os recebeu, via Aviso de Recebimento, em 23/12/19, conforme documento às fls. 15.

Quanto às irregularidades constatadas, verifica-se que esta é uma autuação que considera cada saída de mercadorias promovida pela Autuada, seja com emissão de ECF, seja acobertada por NFe, para verificar se a tributação adotada foi correta ou não.

Após análise da escrituração fiscal digital (SPED/EFD) transmitida pela Autuada, a apuração das irregularidades foi feita com utilização do programa “Auditoria por Código de Barras”.

A Fiscalização constatou que parte das operações com mercadorias vendidas apresentava tributação em dissonância com a legislação em vigor à época dos fatos geradores.

Como relatado, também o aproveitamento de crédito foi analisado e, em consequência, houve estorno de parte do crédito apropriado por inadequação aos documentos ou à legislação.

Para a definição dos valores devidos, foram utilizados três relatórios que compõem o Auto de Infração, em DVD às fls. 12:

- **Créditos aproveitados a maior:** o relatório discrimina os dados das notas fiscais de entradas (número de emissão), o produto (código e descrição), comparando o valor do ICMS aproveitado (base de cálculo, alíquota e ICMS creditado) com o ICMS a creditar, apontando na coluna “Inconsistência” o valor creditado a maior, que deve ser objeto de estorno. São listadas apenas notas fiscais e produtos com diferenças detectadas;

- **Diferença Tributação Saídas NFe:** o relatório discrimina os dados das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada nas saídas de mercadorias (número e data de emissão), identificando o produto (código e descrição) comparando o valor do ICMS debitado pela Autuada com o ICMS a debitar, calculado pelo referido programa utilizado no desenvolvimento do trabalho, apontando na coluna “Inconsistência” o valor debitado a menos. Listados, também, apenas produtos e NFe com diferenças detectadas;

- **Diferença Tributação Saídas ECF:** o relatório semelhante ao anterior, porém atinente a cupons fiscais emitidos nos ECF da Autuada.

São exigidos o ICMS e a Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei 6.763/75.

Das questões de mérito formuladas na Impugnação

A Impugnante afirma que seus lançamentos foram em conformidade com a legislação do ICMS. Sendo assim, atribui a autuação à suposição de tributação errônea aplicada pela Fiscalização, ou a um erro do programa “Auditoria por Código de Barras”.

Assinala ter utilizado a mesma metodologia do item 4.2 e seguintes do relatório fiscal de fls. 08/09 dos autos.

Às fls. 26, menciona “contra planilha”, em pen-drive às fls. 53, elaborada para provar que aplicou corretamente a tributação.

Aduz não restar dúvidas quanto à legalidade dos documentos apresentados e dos lançamentos contábeis feitos.

Contudo, como assinala a Fiscalização, ao analisar as planilhas apresentadas pela Impugnante no pen-drive de fls. 53 é possível constatar que elas não indicam, de forma objetiva e específica, os pontos de discordância, com quantidades e valores, contrariando o disposto nos arts. 117 e 119, inciso II e parágrafo único do RPTA, que trata dos principais aspectos da Impugnação ao lançamento.

É ainda necessário reconhecer que nas referidas planilhas nota-se que a Impugnante chega, por um lado, a reconhecer que para vários itens a Fiscalização estava correta no lançamento. Este é o caso, por exemplo, dos códigos NCM n°s 3302.90.19, 7607.11.90, 7607.19.90 e 6307.10.00 que são apresentados na planilha “É DEVIDO”, do arquivo “Diferença Tributação Saídas ECF” no pen-drive de fls. 53.

E, por outro lado, deixa de oferecer, para as outras mercadorias, argumentos fundamentados nos fatos ou na legislação, que possam levar à revisão do lançamento.

Nesses casos, a Impugnante lança as anotações de “NCM inválido” ou de “Tributação Correta conf. RICMS/02”.

A Fiscalização chega a advertir que a substituição dos arquivos SPED/EFD, sem a contestação explícita de qualquer dado do levantamento, não tem o condão de alterar o lançamento.

Sendo assim, não é possível concordar com a Defesa quando esta afirma que teria respeitado todos os critérios legais para aproveitamento de créditos e emissão de documentos fiscais na saída das mercadorias objeto da autuação.

E mesmo assim, a Fiscalização analisou a “contra planilha” do pen-drive de fls. 53, e realizou as alterações que se fizeram necessárias, o que levou à primeira reformulação do lançamento.

Do Primeiro Termo de Reformulação do Lançamento

Conforme relatado, após análise da impugnação inicial, foi emitido “Termo de Reformulação do Lançamento”, fls. 2.173/2179, onde, após detida análise dos documentos apresentados pela Impugnante, a Fiscalização assim se manifesta:

- destaca que, no trabalho executado, a Fiscalização levou em consideração os arquivos substitutos (fls. 2.174);

- mesmo sem que a Impugnante tenha apresentado contestações específicas, a Fiscalização realizou correções de inconsistências no lançamento (fls. 2.173);

- afirma que analisou e fez a readequação dos relatórios gerados para fins de discriminação analítica do crédito tributário, tanto para saídas com notas fiscais, saídas com ECF e aproveitamento de crédito a maior.

- Para estas irregularidades, a Fiscalização aponta que filtrou na coluna “ANÁLISE FISCALIZAÇÃO” as indicações diferentes de “Nada há a ser alterado”; a partir desta filtragem, analisou individualmente a tributação aplicada a cada um dos produtos listados; as conclusões foram anotadas nesta mesma coluna, sendo basicamente: a) PERMANECE, indicando que a autuação se encontra correta, com a anotação da motivação, complementando a explicação; b) ALTERADO O ENQUADRAMENTO (ou ENQUADRAMENTO ALTERADO), indicando que, após a análise, a Fiscalização verificou ter havido equívoco no enquadramento do produto, alterando-se os parâmetros para a autuação;

- ressalta que, com base nos novos relatórios gerados, foi retificado o crédito tributário, conforme arquivo “DIFERENÇAS CONSOLIDADAS MF.xlsx”, constituído de três planilhas:

- a) “DIFERENÇAS CONSOLIDADAS”, que traz a totalização mensal dos valores apurados em relação a cada uma das irregularidades;

- b) “DCMM ATUAL”, que traz a consolidação, por período de apuração, das irregularidades, com os respectivos códigos de ocorrência e datas de vencimento;

- c) “VALORES EXCLUÍDOS”, que traz a discriminação, por período de apuração e rubrica, dos valores excluídos.

Do primeiro Aditamento à Impugnação

A partir de sua análise deste Termo de Reformulação do Lançamento, a Impugnante adverte que *“com o Termo de Reformulação do Lançamento, o PTA encontra-se TOTALMENTE eivado de NULIDADE pois simplesmente o Fiscal deixou de adotar a metodologia aplicada inicialmente, não comunicando ao Impugnante, e o que é pior, não dando prazo para apresentação de novos documentos e argumentos para se defender”* (fls. 2.203).

Aduz que não foi comunicada da mudança de metodologia, nem teve prazo para apresentação de novos documentos e argumentos.

Afirma que o acatamento pelo Fisco de apenas parte da Impugnação configura atitude lesiva à empresa, sem base legal, para recusar o acatamento integral dos lançamentos contábeis (fls. 2.205).

Aduz que *“um simples e totalmente reparável erro de escrituração contábil”* deve resultar no afastamento da *“a tese de presunção”* de receita do Fisco (fls. 2.206).

Adverte que o *“Fiscal modificou a metodologia”* ao afirmar que *“para a definição da tributação notadamente em caso de substituição tributária, devem ser analisados, cumulativamente, o código NCM e a descrição dos produtos”*.

Entende que tal alegação não tem base legal. Apresenta decisão judicial para sustentar suas alegações (fls. 2.206).

Finaliza afirmando que *“conforme exaustivamente colocado pelo ora contribuinte, na impugnação – com a RETRANSMISSÃO DOS ARQUIVOS SPED/EFD, denominado SPED Fiscal de 2014, ficou provado e constatado, portanto, afastando a presunção, análise quantitativa e dos códigos NCM estão totalmente corretas, bem como sua classificação não houve qualquer omissão de receita”* (fls. 2207).

Em resposta a estes argumentos, a Fiscalização afirma que aparentemente a Impugnante não fez a leitura do campo *“Objeto da Auditoria Fiscal”* do AIAF, fls. 02, cujo teor é: *“movimentação e tributação de mercadorias mediante levantamento quantitativo financeiro diário e análise da correta tributação e apuração do ICMS e demais tributos incidentes”*.

Verifica-se, portanto, que a *“análise da correta tributação e apuração do ICMS”* é um dos objetos da auditoria fiscal em análise e foi, de fato, o que a Fiscalização levou a termo.

Quanto ao argumento de que a Fiscalização teria alterado a metodologia, por considerar não apenas o código NCM mas também a descrição das mercadorias, cabe mencionar que a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constitui a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH). Sendo assim, a legislação tributária mineira cita a NBM/SH, a qual será objeto de apreciação a seguir.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Note-se que esta conjugação de elementos “código NBM/SH” e “descrição da mercadoria” se faz necessária, porque a legislação pode dar tratamento distinto para mercadorias distintas que se encontram reunidas no mesmo código NBM/SH.

Para exemplificar, mencione-se o código NBM/SH 2828.90.11, que se encontra listado no relatório “Diferença Tributação Saídas NFe”. A descrição da mercadoria na nota fiscal nº 16029 é “cloro”. Contudo, como se verá a seguir, ocorrem variações ao longo do tempo quanto à descrição da mercadoria sujeita à substituição tributária e que está associada ao código NBM/SH 2828.90.11:

- **Água sanitária, branqueador ou alvejante;**
- **Acidulante;**
- **Água sanitária, alvejante, acidulante;**
- **Água sanitária.**

Veja-se:

23. MATERIAL DE LIMPEZA			
23.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária			
<i>Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo ICMS 197/09), Espírito Santo (Protocolo ICMS 27/10), Paraná (Protocolo ICMS 197/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 27/10), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 197/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 197/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 33/09).</i>			
Efeitos de 1º/02/2014 a 31/05/2015 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 46.415, de 30/12/2013:			
23.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária			
<i>Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo ICMS 197/09), Bahia (Protocolo ICMS 27/10), Espírito Santo (Protocolo ICMS 27/10), Paraná (Protocolo ICMS 197/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 27/10), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 197/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 197/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 33/09).</i>			
Efeitos de 1º/03/2013 a 31/01/2014 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:			
23.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária			
<i>Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo ICMS 197/09), Bahia (Protocolo ICMS 27/10), Espírito Santo (Protocolo ICMS 27/10), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 27/10), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 197/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 197/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 33/09).</i>			
Efeitos de 1º/03/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:			
<i>Subitem</i>	<i>Código</i>	<i>Descrição</i>	<i>MVA (%)</i>
<i>m</i>	<i>NBM/SH</i>		
Efeitos de 1º/11/2015 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.841, de 28/09/2015:			

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

23.1.1	2828.90.11 2828.90.19 3206.41.00 3808.94.19	<u>Água sanitária, branqueador ou alvejante</u>	65
--------	---	---	----

Efeitos de 1º/03/2013 a 31/10/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:

23.1.1	2828.90.11 2828.90.19 3206.41.00 3402.20.00 3808.94.19		
--------	---	--	--

(...)

Efeitos de 1º/03/2011 a 28/02/2013 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.531, de 21/01/2011:

23.1.1	2828.90.11 2828.90.19 3206.41.00 3402.20.00 3808.94.19	<u>Água sanitária, branqueador ou alvejante</u>	70
--------	---	---	----

(...)

Efeitos de 1º/11/2009 a 28/02/2011 - Redação dada pelo art. 1º, III, e vigência estabelecida pelo art. 2º, II, ambos do Dec. nº 45.192, de 13/10/2009:

Subitem	Código NBM/SH	Descrição (atual)	MVA (%)
23.1.1	2828.90.11 2828.90.19 3206.41.00	<u>Água sanitária, branqueador ou alvejante</u>	57,87

(...)

Efeitos de 1º/08/2009 a 31/10/2009 - Acrescido pelo art. 1º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:

Subitem	Código NBM/SH	Descrição (atual)	MVA (%)
23.1.1	2828.90.11 2828.90.19 3206.41.00	<u>Água sanitária, branqueador ou alvejante</u>	56,29

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/03/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:

23.2.3	2828.90.11	Acidulante	45
--------	-------------------	-------------------	----

(...)

Efeitos de 1º/11/2006 a 31/07/2009 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.386, de 14/09/2006:

23.13	2828.90.11	Água sanitária, alvejante, acidulante	40,88
-------	-------------------	--	-------

(...)

Efeitos de 1º/07/2006 a 31/10/2006 - Acrescido pelo art. 2º, X, e vigência estabelecida pelo art. 4º, VI, ambos do Dec. nº 44.301, de 24/05/2006:

23.13	2828.90.11	Água sanitária	40,88
-------	-------------------	-----------------------	-------

Além dessa constatação de que é necessária a identificação da NBM/SH e da descrição da mercadoria, uma breve análise da legislação tributária vigente à época dos fatos geradores permitiria à Impugnante constatar, ainda, que não se identifica corretamente a tributação incidente numa operação de saída de mercadorias se não se considerar, além destes fatores, outros que a Fiscalização levou em consideração para a realização da sua análise.

Citem-se como exemplo de fatores a serem considerados pelo contribuinte que realiza a operação de venda de mercadorias:

- se o contribuinte é um industrial, atacadista ou varejista;
- se o contribuinte tem como fornecedor um estabelecimento situado neste estado, em outro ou no exterior;
- se seu cliente está localizado no estado de Minas Gerais, em outro estado ou no exterior;
- se há previsão legal de isenção, não incidência ou diferimento em alguma etapa da cadeia de circulação da mercadoria;
- se a mercadoria está submetida ao regime de substituição tributária e em qual etapa da cadeia está o contribuinte.

Esses fatores, apenas para citar alguns, interferem na tributação das mercadorias comercializadas pela Autuada.

A Fiscalização chega a mencionar, no relatório “Diferença Tributação Saídas NFe” gerado para a primeira reformulação, que, para os códigos NBM/SH 0303.63.00, 1501.10.00, 1702.90.00, 1903.00.00, 1904.30.00, 2005.99.00 e 2102.30.00, o enquadramento das mercadorias permaneceria como na versão original da autuação, porque a correspondente “NFe não é para órgão da adm. pública”, o que demonstra a complexidade da tarefa de determinação da tributação correta para a saída de determinada mercadoria, em decorrência dos diversos aspectos que considera a legislação tributária aplicável a cada caso.

E somente é possível acreditar que, nas suas operações diárias, a Impugnante maneja os mesmos fatores quando emite seus documentos fiscais, ainda que para alguns produtos tenha realizado a tributação equivocada, tanto na saída, quanto no aproveitamento do crédito.

Como admite a Fiscalização, a reformulação trouxe ajustes ao Auto de Infração, em decorrência da reavaliação causada pela Impugnação inicial.

Portanto, é preciso reconhecer que:

- desde o primeiro momento, é preciso analisar não apenas a NBM/SH como a descrição da mercadoria, além de outros fatores não questionados pela Defesa;
- como a Fiscalização deixou de realizar essa análise corretamente, viu-se instada a corrigir o enquadramento de algumas mercadorias, como descreve no primeiro Termo de Reformulação do Lançamento, o que sanou os erros encontrados.

Assinale-se que esta correção mostra-se adequada à presente fase do processo tributário administrativo, quando o aprimoramento é um de seus objetivos principais. Nesse sentido, assim dispõe o § 1º do art. 120 do RPTA:

Art. 120. Recebida a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

(...)

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

Sendo assim, não é possível admitir a alegação de nulidade em decorrência de mudança de metodologia. O que se verificou foi que no primeiro Termo de Reformulação do Lançamento a mesma metodologia foi aplicada, porém, corrigindo-se erros de enquadramento das mercadorias, segundo a legislação em vigor à época.

Cabe, aqui, reiterar que a Impugnante foi intimada da reformulação do crédito tributário, em 16/10/20, conforme documentos às fls. 2.195/2.196, abrindo-se o prazo de trinta dias para aditar a Impugnação ou pagar, nos termos do art. 120 do RPTA.

Tal procedimento de intimação com reabertura do prazo de trinta dias assegura o direito reclamado pela Impugnante de comunicação e apresentação de novos argumentos e documentos, pois intimada da reformulação, a Impugnante apresentou, em 13/11/20, seu primeiro aditivo à Impugnação, às fls. 2.197/2.208, anexando o documento que entendeu por bem às fls. 2209.

Cabe mencionar, aqui, a alegação da Defesa de que teria cometido “erro de escrituração contábil”, o que a Impugnante considera reparável.

Porém, é preciso que se reconheça que não se trata de um mero erro de escrituração contábil. Durante todo o ano de 2014, a Autuada emitiu documentos fiscais que, por seus erros de interpretação da legislação tributária, levaram ao recolhimento a menor do ICMS. E ainda apropriou indevidamente créditos de ICMS a partir da apreciação de documentos fiscais de seus fornecedores, o que também levou ao recolhimento a menor do ICMS devido a cada período de apuração.

Quanto ao fato de serem seus erros reparáveis ou não, cabe mencionar que tais erros somente poderiam ser reparados antes do início da ação fiscal, por meio da denúncia espontânea, conforme previsto no art. 207 do RPTA, que assim dispõe:

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

Consta no CD de fls. 2.194 o arquivo “Intimação 003/2019” onde encontra-se o Termo de Intimação AFRE 371.134 nº 003/2019, que comunica a detecção de inconsistências, solicita análise e pronunciamento da empresa e informa que “em obediência ao ditame do artigo 66 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto 44.474/08, informamos que a presente correspondência não configura início de ação fiscal. Portanto, não existe, até o momento, qualquer óbice à utilização do instituto da denúncia espontânea regulamentada no artigo 207 do retromencionado diploma legal.”

Conduto, a empresa não viu razão para corrigir seus erros de forma espontânea, abrindo mão de repará-los sem a exigência da multa que agora gostaria de ver afastada, em detrimento do estrito cumprimento da lei.

Ressalte-se, também, que o acatamento parcial dos argumentos da Defesa não pode ser considerado lesivo a esta, como alegado no aditamento à Impugnação, na medida em que houve redução do valor exigido a título de ICMS e Multa de Revalidação, e ainda que a Impugnante não conseguiu, por meio dos argumentos e provas apresentados, provar da correção integral de sua conduta e, assim, afastar inteiramente as exigências formuladas na peça fiscal.

Do Despacho Interlocutório Exarado pela 1ª Câmara

Em sessão de julgamento do dia 13/07/21 (fls. 2226), a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG acordou, em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de trinta dias, contado do recebimento da intimação, demonstre objetivamente e comprove documentalmente as operações objeto do lançamento que após a reformulação do crédito tributário entende correto o crédito de ICMS apropriado (operações de entrada) e/ou o ICMS apurado (operações de saída), correlacionando a operação com a exigência constante do lançamento, a alegação de defesa e respectivos elementos de prova.

Da Resposta da Impugnante ao Despacho Interlocutório

Em sua resposta ao despacho interlocutório, às fls. 2.236, a Impugnante requer a juntada de Laudo Contábil Fiscal que se encontra às fls. 2.240/2.442.

Menciona que a mudança de entendimentos da Fiscalização “além de ter cerceado a defesa, nada prova com relação a saídas desacobertas, pois simplesmente, não levou em consideração os arquivos substituídos (sic), e ou simplesmente não utilizou os arquivos corretos, e documentos fiscais que constam nos autos, estando, pelas razões do Laudo anexo, insubsistente o AI ora em análise, devendo ser cancelado” (fls. 2.239)

Quanto ao conteúdo do Laudo Pericial Contábil (fls. 2.240/2.442): este afirma que realizou “análises da movimentação e tributação das mercadorias, mediante levantamento quantitativo através da retransmissão dos SPED” de 2014 e que demonstrou, em “planilhas estritamente técnicas”, os fundamentos para a conclusão do trabalho. Cita que o trabalho teve como escopo análise do auto de infração, de documentos anexados em CD/DVD e elaboração de planilhas “com análise da tributação por NCM dos produtos listados em pen-drive, conforme informações”.

No item 4 (fls. 2.240), “Identificação das diligências realizadas” alega que o SPED “está de acordo com as notas fiscais de entrada”, “conforme demonstradas nos documentos fiscais anexados”.

O item 5 do Laudo Pericial contábil (fls. 2.241), traz no seu subitem 5.1 o questionamento para que seja apontado, de forma exemplificativa, se os créditos aproveitados estavam a maior ou de acordo com as notas fiscais de entradas. Traz alguns documentos fiscais destacados e ponderações sobre tributação de produtos, concluindo que “conforme arquivos eletrônicos transmitidos e demonstrados acima, nota-se que a tributação do ICMS está de acordo com o documento fiscal, portanto, não há que se falar em inconsistências”.

No subitem 5.2, fls. 2.242, responde ao questionamento: “informe se houve diferença tributação saída NFe?” A “resposta” informa que foram analisadas a tributação dos produtos, em especial, o PAPEL TOALHA 2 ROLOS, e “que ficou evidenciada” a correta tributação, “conforme demonstrado por amostragem”. Apresenta reprodução de parte de NFe e conclui, fls. 2.244, que o produto seria alcançado pela substituição tributária, não havendo que se falar em inconsistência.

No subitem 5.3, fls. 2.244, questiona: “os débitos de ICMS relativos as saídas de ECF retificadoras foram utilizados de forma correta? Existe diferença tributação saídas ECF”? Apresenta registro de saída do produto código 138609, papel toalha, concluindo que tal produto estaria submetido à substituição tributária e que, portanto, não haveria que se tributar tal saída, não havendo diferença a recolher.

Item 6 do laudo pericial contábil, fls. 2.245, afirma que “foi feita uma contra planilha, utilizando da mesma metodologia do fiscal”, anexadas de forma física e eletrônica nos autos, para evidenciar que “aplicou a legislação a tributação totalmente correta”. Afirma que é possível verificar que após impugnação o Fisco reconheceu erros, reformulando parcialmente o crédito tributário. Apresenta diversos extratos exemplificativos de planilhas com produtos que tiveram o entendimento reformulado por ocasião da impugnação, tributação de NFe e ECF e créditos aproveitados a maior, afirmando genericamente que existem “vários outros equívocos, erros e irregularidades cometidas pela Fiscalização” que foram ignorados.

Prossegue apresentando extrato listando dois produtos (alho frito e alho desidratado), NFe nº 000.002.777, fls. 2.2.46, afirmando que haveria erro ao indicar que houve aproveitamento a maior de créditos e que, por estas razões, haveria nulidade nos atos do Fisco.

A Conclusão apresentada, às fls. 2.247, é que a Fiscalização cometeu “vários erros em todo o processo, provando que as mudanças da Fiscalização em iniciar com análises dos quantitativos e posteriormente analisou (sic) as NCM’s” não havendo “certeza de diferença de tributação na entrada e saída” e que assim o Auto de Infração seria insubsistente, devendo ser anulado/cancelado.

O aspecto da mudança de metodologia, aqui mencionado pela Impugnante como “mudança de entendimento”, já foi abordado acima, não podendo prosperar a alegação de cerceamento de defesa.

Quanto ao argumento de que a Fiscalização não teria levado em consideração os arquivos SPED/EFD substitutos, ou não teria utilizado os arquivos corretos, estes não se encontram confirmados pelos fatos, até porque a análise dos arquivos substitutos explicam por que o objeto da auditoria fiscal incluía a análise sobre a “movimentação e tributação de mercadorias, mediante levantamento quantitativo financeiro diário” e esta atividade fiscal foi descartada pela Fiscalização, quando esta verificou que os arquivos substitutos inviabilizavam sua realização.

Sobre o denominado “laudo pericial contábil”, a Fiscalização destaca que não houve deferimento de perícia nos termos dos arts. 142 a 145 do RPTA/MG; portanto, tal documento deve ser tratado como anexo à resposta ao despacho interlocutório.

Assinale-se que as fls. 89/1.082 trazem apenas cópias de DANFES, sem valor probatório capaz de alterar o crédito tributário. Já os documentos às fls. 1.083/2.159 são meras cópias de registros do SPED.

Talvez a maior fragilidade do chamado “laudo pericial contábil” seja a abordagem exemplificativa quanto a se houve ou não erro na tributação das operações de saída e aproveitamento a maior de créditos, enquanto o despacho interlocutório determina que seja demonstrado objetivamente e comprovado documentalmente as operações em que haja discordância, e não exemplificativamente.

Advirta-se que a autuação não trata de cotejamento entre o ICMS destacado nos documentos fiscais e o escriturado, mas sim de verificação se o crédito aproveitado está nos limites permitidos pela legislação e se o débito destacado está de acordo com a respectiva legislação. Assim, a conclusão contida no documento é equivocada ao afirmar que não existe inconsistência pois a “tributação do ICMS está de acordo com o documento fiscal”.

É preciso concordar com a Fiscalização quando esta afirma que as correções realizadas por meio dos Termos de Reformulação do Lançamento não levam à conclusão de que “não há o que se falar em “INCONSISTÊNCIAS”, expressada pela Impugnante às fls. 2.242, pois permanecem os demais estornos de créditos e demais irregularidades na tributação de saídas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto a dois produtos objeto da autuação, a Fiscalização assim se manifesta:

- analisa que na NFe 000.013.143, presente no trabalho fiscal, às fls. 2.194, há o referido item “papel toalha NCM 4818.90.90”;

- cita que a Impugnante assevera que tal produto estaria abarcado pelo CEST 20.047.00 e, portanto, alcançado pela substituição tributária;

- porém, adverte que o referido CEST somente produziu efeitos a partir de 01/01/16, sendo que a saída autuada é de 15/01/14 e à época o produto em questão estava submetido à tributação normal;

- assinala que o outro produto listado no laudo contábil, vassoura piaçava, não está presente no trabalho fiscal, portanto, nada há a ser analisado.

Nota-se que a Impugnante apresenta milhares de documentos, fazendo com que o PTA chegue a ter oito anexos. Mas falta consistência e, principalmente, especificação das discordâncias em relação ao trabalho realizado pela Fiscalização.

É possível compreender o que levou a 1ª Câmara a exarar despacho interlocutório com o conteúdo já relatado: sentir que faltava uma análise detalhada por parte da Defesa sobre cada mercadoria e sua tributação, para que pudesse se defender com propriedade.

O Laudo Contábil Fiscal apresentado, infelizmente, não supriu essa falta, na medida em que teve como foco explicar o que o Contribuinte fez com base nos documentos que apresentou e não analisar o que o Contribuinte deveria ter feito nas operações que realizou, ou seja, qual deveria ser a tributação nas saídas e qual o valor do crédito apropriado a cada entrada, segundo a legislação em vigor à época.

Além de trabalhar por amostragem, faltou ao laudo uma análise mais apurada do tema central da autuação.

Por outro lado, nota-se que a Fiscalização munuiu-se de um programa desenvolvido pela SEF denominado “Auditor Código de Barras” que, a partir dos dados transmitidos pela própria Autuada, analisa a tributação de cada mercadoria em cada nota fiscal eletrônica ou cupom fiscal emitido.

Do Segundo Termo de Reformulação do Lançamento

Como relatado, após análise dos dados de tributação dos produtos relacionados na resposta da Impugnante ao despacho interlocutório, a Fiscalização identificou inconsistências as quais foram corrigidas por meio do Segundo Termo de Reformulação do Lançamento às fls. 2.455/2.456, anexando DVD às fls. 2.457.

A Fiscalização esclarece que, analisando o estorno de créditos do produto “CHANTILY”, exemplificado na Impugnação, discriminado na NFe de entrada nº 000.529.259, enquadrado no Auto de Infração como submetido à substituição tributária, verificou que a situação correta é a tributação normal.

Avaliando o arquivo “CREDITOS APROVEITADOS A MAIOR.xlsx”, fls. 2.194, planilha homônima, a Fiscalização observa que consta apenas o estorno de crédito do produto chantilly.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pesquisando, verificou que efetivamente o produto não está submetido a substituição tributária.

Menciona “CONSULTA de CONTRIBUINTE nº 231/2011” e “Solução de CONSULTA nº 98.203/2018” da RECEITA FEDERAL.

Para perfeita correção do trabalho fiscal, a Fiscalização filtrou na planilha mencionada todos os itens que contenham este produto, excluindo-os. Apresenta nova listagem analítica dos estornos de créditos, denominada planilha “Créditos Aproveitados a Maior Interlocutório.xlsx”, planilha “Analítico Pós Interlocutório”, em DVD às fls. 2457.

Quanto à NFe nº 000.002.777 presente no arquivo “CREDITOS APROVEITADOS A MAIOR.xlsx”, planilha homônima, fls. 2.194 dos autos, a **Fiscalização cita** que consta o estorno de crédito dos produtos alho frito e alho desidratado, apontados no “laudo contábil”.

Contudo, menciona resposta a consulta, exarada pela Receita Federal, COSIT/98601/19, na qual a NCM dos produtos é 2005.99.00; portanto, tais mercadorias constam com substituição tributária, item 43.1.76, Anexo XV, Parte 2, RICMS/02, entre 01/03/13 a 31/12/15.

Pesquisando o produto “alho, na coluna “DESCRIÇÃO”, arquivo “Créditos Aproveitados a Maior Interlocutório.xlsx”, planilha “Analítico Pós Interlocutório”, excluindo-se os produtos *in natura*, a Fiscalização verifica haver diversas operações já com o crédito estornado. Entretanto, alguns apresentam ainda algum crédito admitido, portanto irregular. Para corrigir devidamente o trabalho fiscal, a Fiscalização estorna os créditos remanescentes na NFe nº 000.002.777, mencionada na impugnação e na NFe 000.007.684, de 01/09/14, reformulando-se o crédito tributário.

A Fiscalização esclarece que as descrições analíticas das tributações de saídas por ECF e NFe, que não foram reformuladas, permanecem nos arquivos do DVD às fls. 2457.

Já os estornos de créditos, que tiveram alterações, estão listados analiticamente no arquivo “Créditos Aproveitados a Maior Interlocutório.xlsx”, planilha “Analítico Pós Interlocutório”, sendo que os totais por período estão no mesmo arquivo, planilha “Totais Pós Interlocutório”.

Do Segundo Aditamento à Impugnação

A Impugnante e seu procurador foram intimados do Segundo Termo de Reformulação do Lançamento em 02/09/22, conforme documentos de fls. 2.458 e 2.465/2.467.

A Impugnante adita sua Impugnação às fls. 2.460/2.464.

Na oportunidade, esta apenas ratifica os argumentos já apresentados.

A Fiscalização se manifesta em resposta às fls. 2.468/2.470, reiterando argumentos já apresentados anteriormente.

Do resultado das duas reformulações

Curiosamente, foram apenas alguns casos em que a Fiscalização, tanto na primeira reformulação do lançamento, quanto na segunda, identificou motivos para reenquadrar produtos, levando à alteração da tributação correspondente.

As alterações que levaram aos dois termos de reformulação foram importantes para o aprimoramento do lançamento, não ameaçando, por outro lado o direito de defesa do Contribuinte ou impondo-lhe exigência descabida.

Sendo assim, restam provadas as irregularidades identificadas pela Fiscalização na peça fiscal.

Da aplicação da Multa de Revalidação

A Impugnante adverte ter havido violação ao princípio da judicialidade ao impor-se multa que, a seu ver, extravasa os limites da proporcionalidade e razoabilidade, afrontando a CF e seus princípios magnos.

Pede a nulidade do lançamento, por inadequação na aplicação da multa.

A Impugnante chega a afirmar que as multas de revalidação e isolada são totalmente indevidas (fls. 26).

Às fls. 27, entende a Impugnante que a aplicação da Multa de Revalidação é uma afronta ao princípio da legalidade, diante da comprovação quanto à correção dos registros feitos pela Defesa.

Menciona que a aplicação da Multa de Revalidação não obedece ao critério de dosagem, quanto ao tempo de atraso, na medida em que não houve atraso e sim erro da Fiscalização ou do programa “Auditoria por código de barras”.

Ressalta que não pode haver retroatividade da lei no caso de agravamento do débito fiscal, por força do art. 106, letra “c” do CTN.

Aponta o caráter confiscatório da aplicação da Multa de Revalidação, mostrando-se inconstitucional, havendo ainda violação dos princípios da dignidade mínima e da proibição excesso (sic).

Cita também que a aplicação desta Multa representa “*LOCUPLETAMENTO INDEVIDO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, ainda mais no presente caso que não houve o fato gerador PRINCIPAL e sim acessório*”.

Menciona o art. 150, inciso IV da CF que veda a utilização de tributo com efeito de confisco e cita, a seguir, jurisprudência do STF neste sentido.

Cita, ainda, o art. 108, inciso IV do CTN, que trata da equidade, para reafirmar haver excesso nas multas aplicadas.

Destaque-se, no entanto, que a multa aplicada se sustenta no princípio da legalidade, previsto no art. 37, caput, da CF, e que a mesma se encontra prevista na Lei nº 6.763/75 e foi aplicada nos termos estabelecidos por esta lei.

Correta a Fiscalização ao afirmar que não cabe a menção feita pela Defesa do item “c”, inciso II do art. 106 do CTN, tendo em vista que não houve qualquer alteração da legislação que implicasse em cominação de penalidade menos severa.

Cabe discordar, outrossim, da menção a abuso de poder fiscal do Estado, fundado no inciso IV do art. 150 da CF, tendo-se em conta que o Auto de Infração respeitou todas as determinações legais para sua formalização.

Deve ser refutada a menção à aplicação da equidade, bem como o cancelamento do Auto de Infração, sob o argumento de que as irregularidades apontadas na peça fiscal se sustentam na legislação mineira aplicável à tributação tanto de saídas quanto de aproveitamento de créditos, sendo que foram detalhadas minuciosamente na peça fiscal e seus anexos. E esta conduta fundada na legislação vigente afasta a alegação de locupletamento indevido da Administração Pública.

A Impugnante chega a dar a entender que a Multa Isolada foi aplicada no presente feito fiscal, mas esta não o foi.

Correta, portanto, a aplicação da penalidade na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

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

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

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

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 2173/2179, 2194 e 2455/2457. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Jesunias Leão Ribeiro (Revisor), Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich e Ana Esther Avelar Paculdino Ferreira.

Sala das Sessões, 01 de dezembro de 2022.

**Alexandre Périssé de Abreu
Presidente / Relator**

D