

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.532/23/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002593155-06
Impugnação: 40.010155624-17
Impugnante: Alaminas Comércio de Óleos Gorduras e Transportes Ltda
IE: 003577917.00-53
Proc. S. Passivo: ROSIRIS PAULA CERIZZE VOGAS/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - ENCERRAMENTO - DESTINATÁRIO SIMPLES NACIONAL. Constatou-se saída de produtos não comestíveis resultantes do abate de gado ao abrigo indevido do diferimento, uma vez que a mercadoria se destinou a estabelecimento de destinatário pertencente ao regime do Simples Nacional. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última limitada ao percentual máximo estabelecido no § 2º, inciso I do citado art. 55. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso V, alínea “a” do RICMS/02.

DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - INAPLICABILIDADE. Constatou-se saída de produtos não comestíveis resultantes do abate de gado ao abrigo indevido do diferimento, uma vez que a mercadoria destinou-se a estabelecimento de outra unidade da Federação. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última limitada ao percentual máximo estabelecido no § 2º, inciso I do citado art. 55. Infração caracterizada nos termos do art. 7º, § 1º do RICMS/02.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias para destinatários localizados em outra unidade da Federação e destinatários mineiros cadastrados no regime simplificado do Simples Nacional, sem destaque do ICMS na nota fiscal, utilizando-se indevidamente do instituto do diferimento do imposto, no período de junho de 2020 a julho de 2022.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do citado art. 55.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 392/407, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 498/519.

A 2ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de págs. 527, resultando em resposta da Autuada às págs. 530/535.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às págs. 561/565.

DECISÃO

Das Preliminares

A Impugnante advoga a nulidade do Auto de Infração, em razão de alegados vícios no lançamento.

Inicialmente discorre sobre a “ausência de intimação da Impugnante acerca do início e término do procedimento exploratório”, destacando que não foi intimada do início e término do “procedimento exploratório”, tendo a Autoridade Fiscal lavrado “diretamente o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF)”.

Afirma que “os trabalhos fiscais foram iniciados com o único escopo de certificar a regularidade do cumprimento de obrigações principais e acessória, conjuntura que, nos termos do artigo 66, inciso II, do Decreto Estadual nº. 44.747/2008, classifica-se como procedimento fiscal exploratório”.

Argumenta que tal procedimento é direito material assegurado ao contribuinte, pois a partir da ciência do início do referido procedimento até o seu encerramento, pode o contribuinte realizar denúncia espontânea de eventuais débitos tributários.

Não obstante os argumentos apresentados pela Defesa, ressalta-se que o instituto da denúncia espontânea, como o próprio nome diz, tem como requisito intrínseco ser espontâneo, ou seja, anterior à ação fiscal e de iniciativa própria do Contribuinte, sem participação ativa do Fisco.

Para produzir o efeito de afastar a responsabilidade pela penalidade, o procedimento de regularização espontânea deve se dar independentemente de qualquer pedido, incentivo ou autorização do Fisco, em conformidade com o art. 138 do CTN e art. 207 do RPTA.

Lado outro, tratam os art. 66 a art. 68 do RPTA dos procedimentos fiscais auxiliares que podem ser adotados pela Fiscalização, se assim o entender conveniente e necessário, e não caracterizam início da ação fiscal, tais como monitoramento e exploratória.

A ação fiscal foi iniciada mediante a lavratura do competente Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000044022.08, por meio do qual a Contribuinte foi cientificada “do início de auditoria fiscal, tendo como objetivo o “cumprimento de obrigações principal e acessória, inclusive escrituração contábil, previstas na legislação tributária e societária vigente” e constando no campo 03 do referido documento como objeto da auditoria fiscal a “verificação fiscal padrão do débito e do crédito - saídas com diferimento”, nos exatos termos previstos na legislação tributária, conforme art. 69 do RPTA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

Portanto, não há qualquer irregularidade no procedimento adotado pelo Fisco, que emitiu o AIAF, dando ciência à Contribuinte do início da ação fiscal, e, tendo verificado a irregularidade ora imputada, lavrou o presente Auto de Infração.

Não obstante, antes de iniciar-se formalmente a ação fiscal, constata-se que a Fiscalização manteve ampla conversa com a contabilidade da Contribuinte, conforme transcrito às págs. 501/518, discorrendo sobre as irregularidades verificadas e apresentando a solução regulamentar para o caso, informações estas desconsideradas pela Autuada.

Lado outro, a Impugnante argui ainda os seguintes motivos de nulidade do lançamento: o fato da apuração fiscal não ter considerado o saldo credor da empresa e de ter havido erro na base de cálculo do ICMS exigido, desconsiderando o valor consignado nas notas fiscais.

Entretanto, as discussões acerca da apuração dos valores exigidos no lançamento constituem matéria de mérito e assim será analisada.

Por fim, destaca-se que todos os requisitos imprescindíveis para a atividade do lançamento, formais e materiais, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, foram observados.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relato, a autuação versa sobre saídas de mercadorias, produtos não comestíveis resultantes do abate de gado, utilizando-se indevidamente do instituto do diferimento do imposto, uma vez destinados a contribuintes de outras unidades da Federação e contribuintes mineiros cadastrados no regime simplificado do Simples Nacional.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do citado art. 55.

O lançamento fiscal tem por base os seguintes mandamentos do RICMS/02:

Art. 7º Ocorre o diferimento quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior.

§ 1º Observado o disposto no parágrafo seguinte, o diferimento aplica-se somente às operações e prestações internas, e, salvo disposição em contrário, quando previsto para operação com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

determinada mercadoria, alcança a prestação do serviço de transporte com ela relacionada.

(...)

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

(...)

V - a mercadoria for destinada:

estabelecimento de microempresa ou de empresa de pequeno porte;

(...)

(Grifou-se)

Salienta-se o fato de que a Autuada assume a infração cometida.

Nesse sentido, aduz que “(...) identificou as referidas irregularidades e, antes de qualquer ação do agente fiscal, precisamente em agosto de 2022, providenciou a retificação das suas obrigações acessórias, parcelou o imposto devido, e tem promovido o regular recolhimento das parcelas”

Acrescenta que “as providências adotadas pela impugnante, vale repetir, a retificação das obrigações acessórias e recolhimento da exação antes de qualquer atuação do agente fiscal, afiguram-se, ao fim e ao cabo, como uma denúncia espontânea realizada, nos termos do artigo 138 do CTN”.

Sem razão a Defesa.

Insta explicar que a Contribuinte, devidamente informada pela Fiscalização quanto ao procedimento devido para regularizar a infração cometida, preferiu adotar procedimento diverso.

Assim é que, primeiramente alterou as suas declarações ao Fisco (DAPI e SPED), informando os valores de ICMS devido e utilizando do crédito acumulado, o que gerou omissão de recolhimento no período (PTA 03.000532031-99), em valor reduzido, em face do crédito existente.

Em seguida, solicitou o parcelamento desse PTA, o qual, efetivado, recebeu o número 62.023096900-31, fazendo o pagamento da parcela inicial, conforme faz prova os documentos de págs. 483/485.

Veja-se que, diferente do defendido pela Impugnante, não houve a denúncia espontânea da irregularidade objeto do Auto de Infração, qual seja: emissão de nota fiscal sem destaque do ICMS devido na operação.

No caso em questão, a Autuada poderia ter tomado as providências cabíveis para a regularização da irregularidade, conforme foi bem esclarecida antes da ação fiscal.

Primeiro, poderia ter emitido as notas fiscais complementares/retificadoras, conforme mandamento do art. 14 do Anexo V do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 14. A nota fiscal será também emitida nas hipóteses abaixo e nos demais casos em que houver lançamento do imposto, e para os quais não esteja

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prevista a emissão de outro documento fiscal:
(...)

III - na regularização, em virtude de diferença de quantidade ou de preço da mercadoria, quando a mesma for efetuada no período de apuração do imposto em que tenha sido emitido o documento fiscal original, observado o disposto nos §§ 3º e 5º deste artigo

IV - para débito do ICMS não escriturado na época própria, em virtude de erro de cálculo, quando a regularização ocorrer no período de apuração do imposto em que tenha sido emitido o documento fiscal original, observado o disposto no § 3º deste artigo;

(...)

§ 3º Nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, se a regularização não se efetuar dentro do período neles previsto, a nota fiscal será também emitida, devendo a diferença do imposto devido ser recolhida em documento de arrecadação distinto, com as especificações necessárias à regularização, e, na via fixa da nota fiscal deverão constar essa circunstância e o número e data do documento de arrecadação.

Nota-se que, para essa primeira possibilidade, não há impedimento, e sim, obrigação da emissão da nota fiscal para débito não escriturado na época própria, na qual seria emitido um DAE para cada nota fiscal.

A segunda possibilidade seria a efetiva denúncia espontânea, assim entendida a prevista na legislação. Confira-se a disciplina da Lei nº 6.763/75:

Art. 210. A responsabilidade por infração à obrigação acessória é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

§ 1º A obrigação acessória é a que tem por objeto as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação e fiscalização do imposto.

§ 2º Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração.

(...)

Art. 211. O requerimento de denúncia espontânea será protocolado na Repartição Fazendária do domicílio do contribuinte, na forma e condições previstas em lei e regulamento, sob pena de sua ineficácia.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RPTA

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.

Art. 208. Para os efeitos do disposto no artigo anterior, a comunicação deverá ser instruída com:

I - o comprovante do recolhimento do tributo, acrescido de multa de mora e juros cabíveis;

II - o requerimento de parcelamento, hipótese em que as garantias, se for o caso, e o recolhimento da primeira parcela deverão ser efetuados conforme estabelecido na legislação específica; ou

III - a prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir.

§ 1º Quando o montante do crédito tributário depender de apuração pelo Fisco será observado o seguinte:

I - o sujeito passivo justificará na comunicação a necessidade de apuração do crédito pelo Fisco;

II - a apresentação do comprovante de recolhimento ou do requerimento de parcelamento será realizada no prazo de 2 (dois) dias contados da ciência do valor apurado;

III - caso o sujeito passivo discorde do valor apurado pelo Fisco, recolherá, no prazo previsto no inciso anterior, o valor que entender devido, sendo a diferença exigível mediante lavratura de Auto de Infração.

§ 2º (...)

Art. 209. O instrumento de denúncia espontânea será protocolizado na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento do sujeito passivo, sendo vedado ao funcionário recusar o seu protocolo.

(Grifou-se)

Reitera-se, por relevante, que a Contribuinte não protocolizou na Administração Fazendária o instrumento de denúncia espontânea, mesmo tendo sido devidamente orientada dessa possibilidade; preferiu adotar procedimento próprio em desacordo com a legislação concernente, conforme anteriormente demonstrado.

Como bem destaca o Fisco, a falta de destaque do ICMS em função do diferimento indevido, não pode ser compensado com crédito acumulado, como quer a Autuada, uma vez que, considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, quando não há destaque do imposto no documento fiscal, conforme previsto no inciso IV do art. 89 do RICMS/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

Desse dispositivo resulta também a correção do Fisco quando não considerou, em sua apuração, o saldo credor de ICMS que a Impugnante detinha nos períodos autuados.

E, ainda, tem-se a disciplina do art. 89-A do mesmo regulamento, elidindo qualquer pretensão da Defesa nesse sentido:

Art. 89-A Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Destaca-se que o princípio da não cumulatividade do ICMS encontra-se devidamente observado na legislação citada.

No tocante à base de cálculo do imposto exigido, nenhum reparo há no lançamento, posto que há determinação no sentido de que o ICMS integra sua base de cálculo.

A respeito do tema, transcreve-se excerto da resposta contida na Consulta de Contribuinte nº 043/2023:

3 e 5 - Nos termos do §5º do art. 9º do Regime Especial e-PTA-RE nº 45.000023353-36, a BASE de cálculo a ser adotada nas transferências interestaduais para estabelecimento de mesma titularidade corresponderá àquela que serviria para a apuração do ICMS no momento do desembaraço aduaneiro. Ou seja, é a BASE de cálculo sobre a qual seria calculado o ICMS caso não houvesse previsão de diferimento para a importação, observado, inclusive, o art. 49 do RICMS/02:

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Assim, corretas as cobranças do ICMS e da correspondente Multa de Revalidação.

Além da multa de revalidação, exige o lançamento a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, que resta típica para a irregularidade constatada de deixar de consignar, nas notas fiscais, a base de cálculo prevista na legislação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Transcreve-se a redação, *in verbis*:

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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

A Defesa também questiona as multas aplicadas.

Afirma que as sanções fiscais imputadas superarem 02 (duas) vezes o valor do ICMS cobrado, estando em absoluta desobediência ao disposto no art. 55, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/95.

Continua, informando que o somatório das multas aplicadas corresponde a mais de 239% (duzentos e trinta e nove por cento) do valor exigido a título de imposto, o que afronta os preceitos da proporcionalidade e da razoabilidade.

Sob o primeiro aspecto, equivocou-se a Impugnante na interpretação do art. 55, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/95, ao analisar o limitador somando-se as sanções imputadas. Isso porque o limitador previsto restringe-se às hipóteses do art. 55, que refere-se apenas à multa isolada aplicada, conforme transcrição anterior.

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

(Grifou-se)

Conforme sublinhado, a previsão do dispositivo, limitador da multa restringe-se às multas do art. 55 da Lei nº 6.763/95, sendo que a Multa de Revalidação é hipótese de multa prevista no art. 56 da mesma lei.

Acerca dos preceitos da proporcionalidade e da razoabilidade, não há que se falar em violação a eles e nem ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

Sobre o tema vale, ainda, conferir o seguinte julgado do TJMG:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO PTA. INOCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO DE LÂMPADAS. INSTITUIÇÃO PELO PROTOCOLO 18/98. ISENÇÃO DE RECOLHIMENTO NO PERÍODO DE CRISE DE ENERGIA. **MULTA DE REVALIDAÇÃO. 100%. CARÁTER NÃO CONFISCATÓRIO.** I - NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IRREGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, SE ESTE REVELA A VIOLAÇÃO COMETIDA PELO AUTUADO E A PENALIDADE CORRESPONDENTE, HABILITANDO E OPORTUNIZANDO DEFESA PLENA. - PRELIMINAR REJEITADA. II - INOCORRE CERCEAMENTO DE DEFESA SE O IMPUGNANTE, MESMO APÓS APRESENTAÇÃO DA DEFESA ADMINISTRATIVA, É REGULARMENTE NOTIFICADO SOBRE A OCORRÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO. - PRELIMINAR REJEITADA. (...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.06.002479-1/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): ORIENTRADE BRASIL COM PRODUTOS ELETRONICOS GERAL LTDA -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELADO(A)(S): ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR:
EXMO. SR. DES. FERNANDO BOTELHO. GRIFOU-SE.

Por fim, no tocante ao parcelamento existente, base da defesa da Autuada, serão adotadas as medidas administrativas cabíveis, considerando a presente decisão deste Conselho de Contribuintes em relação ao lançamento fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Xavier Pimenta e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 03 de agosto de 2023.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

André Barros de Moura
Presidente / Revisor

P