

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.858/24/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003631898-72
Impugnação: 40.010158057-19
Impugnante: União Tecno Diesel Ltda
IE: 002381452.00-09
Origem: DF/Teófilo Otoni

EMENTA

SIMPLES NACIONAL - RECOLHIMENTO A MENOR. Constatado o recolhimento a menor de ICMS, referente à omissão de receita, por deixar de consignar nos arquivos do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), os valores das vendas efetivamente realizadas, bem como por segregar incorretamente as vendas para fora do Estado, deixando de considerá-las como receita bruta a ser tributada de acordo com a sistemática do Simples Nacional. Infração plenamente caracterizada. Exigências de ICMS e Multa de Ofício, conforme previsão na Lei Complementar nº 123/06, art. 35, c/c a Lei Federal nº 9.430/96, art. 44, inciso I. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de omissão de receita por não ter a Autuada consignado corretamente, no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D), os valores e a segregação da receita bruta declarada, no período de 01/08/19 a 30/06/23.

O trabalho foi realizado através do confronto entre o PGDAS-D e as notas fiscais eletrônicas (NF-e), obtidas pelo programa da SEF/MG denominado “Auditor Eletrônico”.

Como resultado, verificou-se que a Autuada declarou a menor ou deixou de declarar e, conseqüentemente, de submeter à tributação, o valor de suas operações de saídas, conforme planilha do Anexo III (DVD-RW, às fls. 17).

Foi emitido o Termo de Intimação nº 365/2024 (Anexo I), por meio do qual foram solicitados ao Contribuinte esclarecimentos referentes às inconsistências apuradas. O referido termo foi cientificado ao Contribuinte, via Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), em 05/02/24, conforme documentos às fls. 11/12.

Consta no Relatório Fiscal Complementar que “o Contribuinte acessou sua caixa de mensagem e entrou em contato com o Fisco que lhe encaminhou a planilha de cálculo, conforme solicitado” (fls. 04).

Verifica-se, no entanto, que não houve a regularização da irregularidade identificada pelo Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em 16/04/24 foi transmitido, via DT-e, o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000049231-27, o qual foi cientificado ao Contribuinte em 22/04/24, conforme documentos às fls. 08/10.

São exigidos o ICMS devido e a Multa de Ofício, conforme previsão no art. 35 da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 44, inciso I da Lei Federal nº 9.430/96.

Constam, ainda, em anexo ao Auto de Infração, os seguintes documentos:

- Relatório Fiscal Complementar, às fls. 04/07;
- Anexo II – Demonstrativo do Crédito Tributário, às fls. 13/15;
- Anexo III – CD contendo planilhas com dados dos itens das notas fiscais objeto da autuação e cálculo da base de cálculo e do ICMS devido, às fls. 16/17;
- Aviso de Recebimento que comprova a entrega à Autuada de cópia do Auto de Infração e do CD/R, em 20/06/24, às fls. 18.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 22/48, anexando documentos às fls. 49/74.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 79/136.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Em sua peça de defesa, a Impugnante argumenta repetidas vezes sobre as razões pelas quais não regularizou as inconsistências, nem antes e nem depois do início da ação fiscal.

Reconhece a ocorrência de contatos com a Auditora Fiscal responsável pela atividade exploratória e menciona que sua intenção era de “*entender a origem do débito, e depois, se constatado o erro que importou em recolhimento a menor, resolver a questão, conforme se comprova com os e-mails juntados nesta peça defensiva*”.

Adverte que “*os contatos da impugnante com a r. auditora eram para ter acesso à planilha de apuração do débito encontrado por ela com a lista de produtos, mas a mesma se recusava a enviar e se limitava a mandar apenas um demonstrativo mensal das diferenças encontradas, fato este que impossibilitava que a impugnante fizesse uma análise ou conferência do levantamento fiscal para verificar se as diferenças tinham procedência ou não*”.

Cita recebimento do Termo de Intimação nº 365/2024, e adverte sobre as disparidades entre o valor total das diferenças neste em comparação com o valor inferior exigido no Auto de Infração.

Conclui que “*ao contrário do alegado pela fiscal no seu relatório, o procedimento pré-fiscalizatório foi no mínimo controverso, pois além de ter ficado*

incoerente com os próprios levantamentos, ainda sonegou à impugnante o direito de acesso à planilha de produtos que permitiriam a mesma levantar eventuais débitos, e sendo constatado algum erro ou débito, corrigi-lo ou pagá-lo”.

Adverte que “somente após o início da ação fiscal com a lavratura do auto de infração, é que a auditora fiscal enviou uma planilha contendo a lista de produtos com os NCM's que permitiram uma análise desta impugnante”.

No presente caso, o procedimento fiscal auxiliar realizado pela Fiscalização é o denominado “cruzamento eletrônico de dados”, o qual se encontra previsto no art. 66, inciso III do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, que assim dispõe:

Art. 66. A realização dos procedimentos fiscais auxiliares abaixo mencionados não caracteriza o início da ação fiscal:

(...)

III - **cruzamento eletrônico de dados**, assim considerado o confronto entre as informações existentes na base de dados da Secretaria de Estado de Fazenda, ou entre elas e outras fornecidas pelo sujeito passivo ou terceiros.

(...)

(Destacou-se)

Cabe destacar que esta atividade é desenvolvida em momento anterior à **constatação de infração à legislação tributária**. E tendo esta última ocorrido, cabe à Fiscalização dar início à ação fiscal propriamente dita, por meio da lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), nos termos do art. 67, inciso II do RPTA, *in verbis*:

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

(...)

II - **constatada infração à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal**, exceto nos casos de dispensa deste para a lavratura de Auto de Infração;

(...)

(Destacou-se)

Sendo assim, diferentemente do que alega a Impugnante, na etapa do procedimento fiscal auxiliar, em que foi intimada por meio do Termo de Intimação nº 365/2024 a se pronunciar sobre as inconsistências detectadas no cruzamento de dados, a Fiscalização não constatou, nem poderia ter constatado infração à legislação tributária.

As inconsistências descritas no referido termo de intimação resultavam de diferenças entre os valores de operações de saídas sujeitas à tributação declarados no PGDAS-D e nos documentos emitidos/recebidos pelo contribuinte (fls. 11).

Por estas razões, não há previsão legal de que a Fiscalização, ainda na fase de procedimentos fiscais auxiliares, informe ou entregue ao contribuinte “*planilha de apuração do débito encontrado por ela com a lista de produtos*” (fls. 24).

Ou melhor dizendo, se a Fiscalização já tivesse a esta altura uma **planilha detalhada de apuração de débito**, deveria, de imediato, dar início à ação fiscal, em cumprimento ao disposto no já mencionado art. 67, inciso II do RPTA.

E se assim procedesse, teria impossibilitado, desde então, que o Contribuinte lançasse mão do instrumento da denúncia espontânea, como forma de sanear eventual irregularidade.

De fato, é comum que a produção de uma planilha detalhada e bem elaborada como a denominada “Planilha do AI União Tecno Diesel” (DVD-RW, às fls. 17) somente seja indispensável quando da emissão do Auto de Infração, como ocorreu no presente caso.

Frise-se que mesmo a constatação da infração à legislação tributária, em geral, se dá em circunstância em que a Fiscalização ainda não teve elementos e oportunidade para produzir todos os cálculos necessários para a apuração completa, como a verificada na referida planilha.

Cabe ressaltar, ainda, que os documentos objeto do cruzamento são PGDAS-D transmitidos pela Autuada frente a notas fiscais emitidas pela mesma, onde constam as mercadorias comercializadas. Tal confronto é passível de ser analisado e conferido pelo Contribuinte a qualquer tempo, já que seus bancos de dados são a fonte das informações confrontadas.

Sendo assim, não procede a alegação de que a Fiscalização “*sonegou à impugnante o direito de acesso à planilha de produtos*”.

A alegação quanto à diversidade de valores entre aquele mencionado no Termo de Intimação e o lançado no Auto de Infração será analisada na apreciação do mérito.

Esclareça-se, ainda, 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 RPTA.

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 Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de omissão de receita por não ter a Autuada consignado corretamente, no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D), os valores e a segregação da receita bruta declarada, no período de 01/08/19 a 30/06/23.

O trabalho foi realizado através do confronto entre o PGDAS-D e as notas fiscais eletrônicas (NF-e), obtidas pelo programa da SEF/MG denominado “Auditor Eletrônico”.

Como resultado, verificou-se que a Autuada declarou a menor ou deixou de declarar e, conseqüentemente, de submeter à tributação, o valor de suas operações de saídas, conforme planilha do Anexo III.

São exigidos o ICMS devido e a Multa de Ofício, conforme previsão no art. 35 da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 44, inciso I da Lei Federal nº 9.430/96.

A Impugnante está classificada no CNAE principal 4520-0/01 - Serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores e no CNAE secundário 3314-7/12 - Manutenção e reparação de tratores agrícolas.

Encontra-se como optante pelo regime do Simples Nacional, tendo transmitido PGDAS-D no período de agosto/19 a junho/23, conforme arquivo denominado “PGDAS 2019 a 2023” que integra o DVD-RW, às fls. 17.

A Lei Complementar nº 123/06 tem como finalidade estabelecer normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme dispõe seu art. 1º:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

(...)

O art. 12 da mesma lei complementar institui o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o rol de impostos e contribuições listados no art. 13 deste diploma legal, implicando seu recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O *caput* do art. 18 e seus §§ 3º, 4º, inciso I e 4º-A da citada lei complementar dispõem sobre a determinação do valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, mediante aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo. Veja-se:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 30.

(...)

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota efetiva determinada na forma do *caput* e dos §§ 1º, 1º-A e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário.

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da:

I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar;

(...)

§ 4º-A. O contribuinte deverá segregar, também, as receitas:

I - decorrentes de operações ou prestações sujeitas à tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, que o imposto já tenha sido recolhido por substituto tributário ou por antecipação tributária com encerramento de tributação;

(...)

III - sujeitas à tributação em valor fixo ou que tenham sido objeto de isenção ou redução de ISS ou de ICMS na forma prevista nesta Lei Complementar;

(...)

(Destacou-se)

Os §§ 15 e 15-A do já citado art. 18 dispõem sobre o sistema eletrônico disponibilizado para cálculo simplificado do valor mensal devido.

Art. 18.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 15. **Será disponibilizado sistema eletrônico para realização do cálculo simplificado do valor mensal devido referente ao Simples Nacional.**

§ 15-A. As informações prestadas no sistema eletrônico de cálculo de que trata o § 15:

I - **têm caráter declaratório**, constituindo confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos **resultantes das informações nele prestadas; e**

II - **deverão ser fornecidas à Secretaria da Receita Federal do Brasil até o vencimento do prazo para pagamento dos tributos devidos no Simples Nacional em cada mês, relativamente aos fatos geradores ocorridos no mês anterior.**

(...)

(Destacou-se)

Conforme art. 38 e seus §§ 1º e 2º da Resolução CGSN nº 140/18, o referido sistema eletrônico é denominado “Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D)”, cumprindo as demais disposições da Lei Complementar nº 123/06. Veja-se:

Art. 38. **O cálculo do valor devido na forma prevista no Simples Nacional deverá ser efetuado por meio da declaração gerada pelo “Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D)”, disponível no Portal do Simples Nacional na Internet. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 15)**

§ 1º **A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional deverá, para cálculo dos tributos devidos mensalmente e geração do DAS, informar os valores relativos à totalidade das receitas correspondentes às suas operações e prestações realizadas no período, no aplicativo a que se refere o caput, observadas as demais disposições estabelecidas nesta Resolução.**

§ 2º As informações prestadas no PGDAS-D:

I - **têm caráter declaratório**, constituindo confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos **resultantes das informações nele prestadas; e**

II - **deverão ser fornecidas à RFB mensalmente até o vencimento do prazo para pagamento dos tributos devidos no âmbito do Simples Nacional em cada mês, previsto no art. 40, relativamente aos fatos geradores ocorridos no mês anterior.**

(...)

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Deflui da descrição da irregularidade cometida pela Autuada que esta descumpriu o disposto na legislação acima transcrita ao omitir receita bruta por não ter a Autuada consignado corretamente, no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D), os valores e a segregação da receita bruta declarada, no período de 01/08/19 a 30/06/23.

Quanto à diferença de valores, na aba “Cálculo do ICMS devido” do arquivo Excel denominado “Planilha do AI União Tecno Diesel”, verifica-se que:

- há meses em que a receita bruta total declarada no PGDAS-D é maior do que o somatório dos valores lançados nos documentos fiscais emitidos (exemplo: mês 02/20);

- há meses em que a receita bruta total oriunda das notas fiscais é maior do que a declarada no PGDAS-D (exemplo: 01/20); nesta circunstância, houve omissão de receita, pois o valor excedente das notas fiscais emitidas não foi declarado no PGDAS-D e, conseqüentemente, não foi tributado;

- e há meses em que o valor da receita bruta declarada e o resultante das emissões de notas fiscais são iguais (exemplo: 06/20).

Além desta irregularidade, nota-se que o ponto de controvérsia principal entre as partes encontra-se na segregação entre “receita bruta gerada por mercadorias sujeitas à substituição tributária recolhida em etapa anterior” e a “receita bruta gerada por mercadorias sem substituição tributária prévia”, a qual está sujeita, portanto, à tributação normal na sistemática de apuração e recolhimento do Simples Nacional.

Sobre o tema, a Defesa aponta “*equivoco cometido pela Ilma. auditora fiscal, pois a impugnante atua no comércio de peças automotivas, e como é sabido, os produtos de autopeças são na sua grande maioria ST (Substituição Tributária), mas no levantamento da auditora fiscal, em torno de 70% dos produtos tem tributação normal e apenas 30% são ST, o que não merece prosperar*”.

A Impugnante afirma, ainda, que “*analisando a planilha com itens (produtos) que somente foi enviada após a lavratura do auto de infração, a impugnante fez uma conferência minuciosa e percebeu que a Ilma. Auditora considerou vários produtos que são substituição tributária como se fosse com tributação normal, conforme se demonstra com a planilha anexa com marcações em vermelhos dos produtos*”.

A Impugnante informa, então, que utilizou a mesma planilha que serviu de base para a Fiscalização fazer o lançamento, porém salvando em outro arquivo sob o nome PLANILHA AJUSTADA PELA IMPUGNANTE, fazendo as seguintes alterações/acréscimos na Aba NFe (que onde foi relacionado todas as NFes com os itens/produtos):

- “*a impugnante marcou de VERMELHO todos os itens (produtos) considerados com tributação normal pela auditora fiscal, mas que são S. T. (Substituição Tributária)*”;

- e “marcou de AZUL todos os itens (produtos) que a auditora fiscal corretamente considerou como tributação normal, mas a impugnante equivocadamente considerou como se fosse S. T. (Substituição Tributária)”;

Em observação, a Impugnante acrescenta que “portanto, os produtos marcados de AZUL significa que a fiscal acertou o enquadramento, mas nos produtos marcados de VERMELHO, a fiscal errou o enquadramento”.

Como se pode atestar acima, a Impugnante reconhece que, ao menos para os itens por ela marcados em azul, houve o cometimento da infração apontada pela Fiscalização.

Contudo, a apuração realizada pela Fiscalização vai além. Segundo a apuração da base de cálculo do imposto por ela realizados, externado na “Planilha do AI União Tecno Diesel”, o erro cometido pela Autuada, na segregação da receita bruta entre estas duas modalidades, decorre da constatação de que a Autuada declarou como sujeitas ao recolhimento prévio do imposto a título de substituição tributária **mercadorias que teriam entrado com o ICMS/ST recolhido e que, posteriormente, foram objeto de saída em operações interestaduais.**

Ocorre que a mercadoria recebida com o recolhimento antecipado do ICMS/ST, mas destinada à venda em outra unidade da Federação impossibilita sua segregação como mercadoria sujeita ao regime de recolhimento antecipado a título de substituição tributária, como pretende a Impugnante.

Esclareça-se que a substituição tributária foi concebida para simplificar o processo de arrecadação de ICMS pelos Estados e o Distrito Federal.

A ideia central é transferir a responsabilidade do pagamento do imposto para um único contribuinte na cadeia produtiva, o qual tende a ser o maior e mais organizado.

A finalidade da instituição do regime de substituição tributária é, portanto, tornar possível o controle fiscal sobre as pequenas empresas e microempresas. Concentrando a responsabilidade do recolhimento do ICMS nos grandes contribuintes, a arrecadação deste imposto torna-se mais estável e reduz-se o nível de perda de receita tributária dos Estados e do Distrito Federal, aumentando a eficiência do sistema de tributação e arrecadação.

Na substituição tributária dita “para frente”, em geral, o fornecedor industrial ou atacadista recolhe o ICMS devido pelo varejista na venda direta ao consumidor final em operação interna.

Este entendimento encontra fundamento no art. 1º, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando
o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subseqüentes, ficar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sob a **responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;**

(...)

(Destacou-se)

Ocorre que, se o destinatário recebe mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária e posteriormente, revende esta mercadoria para fora do Estado, a sistemática da substituição tributária se interrompe, para dar direito ao ressarcimento do ICMS/ST suportado pelo contribuinte substituído.

Neste sentido, assim dispõem o *caput* do art. 22 e o art. 23, inciso I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 22. **Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou,** o contribuinte observará o disposto nesta Subseção.

(...)

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária **poderá ser restituído do valor do imposto pago,** quando com a mercadoria ocorrer:

I - **saída para outra unidade da Federação;**

(...)

(Destacou-se)

É oportuno ressaltar que o direito à restituição dependerá da prova de que o contribuinte não tenha transferido o ônus do imposto para o destinatário de fora do Estado ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la, por força do art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita **a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.**

(...)

(Destacou-se)

Se há o direito à restituição nas circunstâncias acima descritas, que correspondem ao caso em análise, não há que se considerar que os valores recolhidos pelo substituto tributário poderiam afastar a exigência do ICMS operação própria devido pela Impugnante nas vendas interestaduais de mercadorias por ela realizadas.

O recolhimento do imposto por substituição tributária, apesar de juridicamente devido, deixa de produzir seus efeitos frente ao contribuinte substituído em face da posterior saída interestadual das mesmas mercadorias, ou seja, deixa de ser a prova de que o imposto já teria sido recolhido previamente pelo contribuinte

substituto em favor do contribuinte substituído, na medida em que há o direito à restituição deste valor.

Se o contribuinte pleiteia e obtém a restituição dos valores recolhidos previamente a título de ICMS/ST, dentro do prazo decadencial, não há que se considerar que a operação de saída interestadual de mercadorias que realiza já tenha sido tributada.

A prática pela Impugnante da saída interestadual de mercadorias sujeita a Autuada, portanto, a declarar o valor da mercadoria correspondente no campo “Sem substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação” do PGDAS-D e o recolhimento do ICMS devido na sistemática do Simples Nacional.

Esta é razão pela qual a Fiscalização assim se manifesta:

Para aplicarmos a substituição tributária (ST) dois fatores têm que ser analisados: primeiro é a NCM do produto e o destino deste produto. Por exemplo, se a NCM de um determinado produto classifica-o como ST, porém se a venda é para outra unidade federativa, este produto é tributado como tributação normal; porque “quebra a cadeia” e o ICMS passa a ser operação própria. Portanto, não tem como analisar o produto somente pelo NCM, deixando de verificar o CFOP, por exemplo, como declara o Autuado.

(...)

Observe-se, ainda, que o direito à restituição do valor recolhido previamente a título de ICMS/ST decorre de duas outras situações:

- segundo o inciso II do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a restituição alcança a saída amparada por isenção ou não-incidência do imposto;
- e nos termos do inciso III do mesmo artigo, a restituição é possível ainda se houver perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

Das alegações relativas à situação financeira da empresa

Em sua Impugnação, a Defesa *“pede e espera que a análise desta peça defensiva seja feita observando não só a letra fria da Lei, mas também os Princípios norteadores do Direito, tais como: Do Não-Confisco; Da Primariedade e da Capacidade Contributiva presente na condição econômica da impugnante, eis que se o auto de infração persistir no patamar exorbitante que se encontra, além de não ser possível a sua satisfação junto aos cofres do Estado, também inviabilizará a continuidade da empresa”*.

Menciona que *“a empresa impugnante é uma Pequena Empresa, cujo capital social é de R\$ 60.000,00 e se considerar o patrimônio total, não chega ao valor que está sendo cobrado no auto de infração ora discutido”*.

Assinala, ainda, que “os sócios são pessoas de pouquíssimos recursos financeiros, não tendo patrimônio capaz de satisfazer o débito apurado no auto de infração”.

Conclui que “considerando que o débito contido no auto de infração, se mantido ao final desta demanda, além de não ser exequível para o Estado ante a hipossuficiência econômica da empresa impugnante e dos seus sócios, inviabilizará a continuidade das suas atividades, trazendo uma grande frustração aos 2 polos desta relação”.

Como se verifica na aba “Cálculo do ICMS Devido” da “Planilha do AI União Tecno Diesel”, a receita bruta para fins de cálculo do ICMS da Impugnante apresenta valores expressivos, ao longo de todo o período autuado, que contradizem os argumentos da Defesa acima transcritos.

É preciso reconhecer, ainda, que a Impugnante está classificada no CNAE principal 4520-0/01 - Serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores e no CNAE secundário 3314-7/12 - Manutenção e reparação de tratores agrícolas, o que demonstra que suas atividades principais não são a comercialização de mercadorias, mas sim a prestação de serviços.

Das disparidades de valores entre o Termo de Intimação e o Auto de Infração

A Impugnante cita, ainda, o recebimento do Termo de Intimação nº 365/2024, “cujo valor das diferenças era de R\$ 128.086,82 (valor original), mas depois dos questionamentos da impugnante, embora sem sucesso, foi lavrado um auto de infração com valor menor, qual seja, valor original de R\$ 75.227,11, sendo que nesta última lista foi excluído os meses de 01 a 07/2019 que somados atingem o valor de R\$ 15.941,39”.

Acrescenta que “se deduzirmos os meses que veio a mais na 1ª planilha (01 a 07/2019) que atinge o valor de R\$ 15.941,39, temos que o valor da 1ª planilha seria reduzido para R\$ 112.145,43. e confrontando com o valor da 2ª planilha que foi considerada no auto de infração que é de R\$ 75.227,11, encontramos uma diferença cobrada a maior no valor original de R\$ 36.918,32 e considerando a multa de ofício de 75% que daria R\$ 27.688,74, teríamos uma diferença de R\$ 64.607,06, isso confrontando somente a própria apuração feita pela fiscal, o que denota que a impugnante tinha razão ao solicitar uma planilha detalhada e com produtos, eis que a própria auditora encontrou divergências no seu primeiro levantamento”.

Contudo, a razão não assiste à Impugnante, pois o valor mencionado no Termo de Intimação nº 365/2024, como já explicado na apreciação da preliminar, é mero resultado do cruzamento eletrônico de dados e não uma “**diferença cobrada a maior**”

A apuração completa somente se deu após o início da ação fiscal, em especial, na preparação do Auto de Infração emitido, quando a Fiscalização corretamente justificou a exigência de ICMS, conforme a sistemática do Simples Nacional, por meio da “Planilha do AI União Tecno Diesel”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe, ainda, esclarecer que, para o período de janeiro a julho/19, mesmo que conste na planilha do citado termo de intimação, não há exigência do imposto no Auto de Infração, como chega a reconhecer a Impugnante.

Isto porque, na fase do procedimento fiscal auxiliar, não houve qualquer **constatação de infração à legislação tributária**.

Por esta razão, a planilha que consta às fls. 11 refere-se apenas à soma de valor relativo à diferença do ICMS no mês, obtida por meio do cruzamento de dados, não correspondendo a uma imposição de exigência fiscal de qualquer valor, seja ela a título de ICMS, seja a título de multa de ofício. Esta se dá apenas a partir da cientificação da Autuada da emissão do Auto de Infração.

Dos critérios adotados pela Fiscalização para apurar a receita bruta tributável pelo ICMS

No item 4.4 do Relatório Fiscal Complementar, às fls. 06, a Fiscalização esclarece sobre como foi feito o cálculo do ICMS devido:

Na apuração do cálculo do ICMS devido, o Fisco confrontou os valores das NF-e com os valores dos PGDAS e como os valores divergem, foi usada a maior saída declarada pelo contribuinte (valor declarado no PGDAS ou valor dos documentos fiscais emitidos – Nfe), conforme planilha do Anexo III – PGDAS. A alíquota usada para o cálculo do imposto foi a do Simples Nacional, conforme tabelas abaixo:

A partir dos exercícios de 2018 em diante, as alíquotas do Simples Nacional por faixa de RT12 passou a ser diferenciada para comércio e indústria. No caso em tela, a tabela usada será de comércio.

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De R\$ 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

As alíquotas do Simples Nacional por faixa de RBT12 (Receita Bruta dos últimos 12 meses) aplicáveis nos exercícios de 2019 a 2023, o contribuinte entra:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Nos períodos de agosto/2019 a maio/2023, na 5ª faixa (de R\$ 1.800.000,01 a R\$ 3.600.000,00) e a alíquota do ICMS é 14,30% com a parcela a deduzir de R\$ 87.300,00;

- No período de junho/2023, na 4ª faixa (de R\$ 720.000,01 a R\$ 1.800.000,00) e a alíquota do ICMS é 10,70% com a parcela a deduzir de R\$ 22.500,00.

(...)

Quanto à divergência entre os valores informados pela Autuada no PGDAS-D e os valores constantes das notas fiscais eletrônica por ela emitidas, este tema já foi tratado acima.

Ressalte-se que a Impugnante questiona, em especial, quanto à percentagem de produtos sujeitos ao recolhimento prévio a título de substituição tributária, frente aos que teriam tributação normal.

Sobre o tema, a Fiscalização esclarece que (fls. 85):

Nas planilhas abaixo estão relacionados os produtos que o autuado diz que o Fisco enquadrrou erroneamente como tributação normal ao invés de tributar como substituição tributária. Nesta planilha encontramos os seguintes CFOPs: 5405, 6102, 6108, 6403 e 6411. Separamos a planilha com os CFPs e explicaremos a tributação de cada um.

(...)

Inicia reproduzindo a planilha com CFOP 5.405 às fls. 85/97, para assim concluir:

As notas fiscais desta planilha acima apresentam CFOP 5405, mas o correto seria estarem apresentando o CFOP 6102 (no caso de Contribuinte) ou 6108 (no caso de não contribuinte), pois a venda da mercadoria foi para fora do Estado e para Minas Gerais é operação própria (OP), ou seja, tributação normal.

(...)

Às fls. 97 verso a 100 anverso, a Fiscalização apresenta planilha com as notas fiscais emitidas pela Autuada e as Unidades da Federação dos destinatários, demonstrando que estas mercadorias foram destinadas para fora do Estado de Minas Gerais, comprovando que a segregação dos valores destas mercadorias deveria ter sido como sujeita à tributação normal.

Quanto às notas fiscais nºs 5.496 e 6.243 emitidas pela Autuada e destinadas a Minas Gerais (fls. 100 anverso), a Fiscalização esclarece que as mesmas contêm produtos sobre os quais não incidem o regime de substituição tributária, como é o caso para fita isolante (NCM nº 5906.10.00), retentor (NCM nº 8487.90.00), lixa (NCM nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6805.10.00) e silicone (NCM nº 3214.10.10). Portanto, o CFOP deveria ser 5.102 e não 5.405.

Quanto à planilha com CFOP 6.102, reproduzida às fls. 100 verso a 101 anverso, a Fiscalização esclarece que:

As notas fiscais constantes na planilha acima com CFOP 6102, também foram vendas de mercadorias para fora do Estado e por isso a tributação é normal, pois se trata de operação própria (OP). Na planilha abaixo podemos ver os destinatários:

(...)

Às fls. 101 anverso, a Fiscalização apresenta planilha com as notas fiscais emitidas pela Autuada e o destinatário das mesmas, cujo estabelecimento encontra-se no Estado de São Paulo.

Quanto à planilha com CFOP 6.108, reproduzida às fls. 101 anverso a 128 verso, a Fiscalização esclarece que:

As notas fiscais que apresentam CFOP 6108, ou seja, venda para fora do Estado para não contribuinte, se enquadram na tributação normal para Minas Gerais porque se trata de operação própria (OP). Vejamos na planilha abaixo os destinatários:

(...)

Às fls. 128 verso a 135 anverso, a Fiscalização apresenta planilha com as notas fiscais emitidas pela Autuada e as unidades da Federação dos destinatários, demonstrando, mais uma vez, que a segregação dos valores destas mercadorias deveria ter sido como sujeita à tributação normal.

Quanto à planilha com CFOP 6.403, reproduzida às fls. 135 verso, a Fiscalização esclarece que:

A NFE 5105 de 26/11/2019 com o CFOP 6403 foi venda para fora do Estado por isso o Fisco classificou como tributação normal por se tratar de operação própria:

(...)

Às fls. 135 verso, a Fiscalização apresenta planilha onde consta a nota fiscal 5105, cujo destinatário encontra-se no Estado do Espírito Santo.

Quanto à planilha com CFOP 6.411, reproduzida às fls. 135 verso, a Fiscalização esclarece que:

A nota fiscal 40802 de 15/02/22 com o CFOP 6411 – trata-se de devolução e foi excluída do trabalho fiscal, conforme planilha do AI fls.17 dos autos:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Às fls. 135 verso, a Fiscalização apresenta planilha onde consta a nota fiscal 40802, caracterizando a devolução das mercadorias ao fornecedor.

A Fiscalização esclarece, ainda, às fls. 136, que utilizou “multiplicadores” na aba “Resumo Mensal NFe” da “Planilha do AI União Tecno Diesel” com as seguintes indicações:

- o multiplicador 1 foram as operações consideradas para tributação na saída;

- o multiplicador -1 foram as operações de saídas abatidas no cálculo de tributação por serem devolução.

(...)

Comprovadas as infrações apontadas pela Fiscalização, correta é a exigência do ICMS acrescido da Multa de Ofício, constante no art. 35 da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 44, inciso I da Lei Federal nº 9.430 de 27/12/96, *in verbis*:

Lei Complementar nº 123/06

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

(...)

Lei Federal nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

Relativamente à multa aplicada, a Impugnante alega que “*considerando que no presente caso não ocorreu o recolhimento à menor de ICMS no PGDAS no patamar levantado pela impugnada, pois indubitavelmente a impugnada cometeu erros na sua planilha de cálculo, assim, sendo a diferença bem menor a pagar, que é o principal, deve ser reduzido o acessório que no presente caso é a multa, o que desde já se requer*”.

Contudo, como já mencionado, não se trata de exigir apenas o valor em imposto e multa que a Impugnante admite ser devido, e sim aquele resultante da correta apuração realizada pela Fiscalização.

Questiona a aplicação da Multa de Ofício, argumentando que “*não houve a capitulação do artigo para a LC 123/06 para a perfeita validade do auto de infração,*

estando portanto incompleta a tipificação de eventual ilicitude, o que torna o ato nulo por vício material”.

Nota-se, contudo, que a menção ao art. 35 da Lei Complementar nº 123/06 encontra-se no campo “Infringências / Penalidades” do Auto de Infração, às fls. 03 dos autos. Este artigo é citado ainda nos itens 4.1 – Ocorrências e 4.2 - Infringências do Relatório Fiscal Complementar às fls. 04/05.

Quanto à tipificação com base na Lei 9.430 /96, artigo 44, inciso 1, a Defesa advoga que *“esta não se aplica ao caso concreto ora discutido, eis que a referida Lei dispõe sobre a legislação tributária federal, e não estadual que trata do tributo objeto do objeto de infração”.*

Transcreve o inciso I do artigo 44 da referida Lei, para ressaltar que *“considerando que a Lei é Federal, por óbvio a diferença de imposto citada acima é de imposto federal e não estadual como ICMS”.*

Acrescenta que *“a tipificação acima não fundamenta o alegado ilícito tributário narrado no procedimento fiscalizatório, devendo portanto, ser considerado nulo por ausência de fundamentação adequada”.*

No entanto, a razão não assiste à Impugnante.

Como se observa da redação do art. 35 da Lei Complementar nº 123/06, há previsão expressa de aplicação das normas relativas aos juros e multa de ofício previstas para o imposto de renda, como também para a multa de mora.

A referida norma faz, inclusive, menção expressa ao ICMS e ao ISS, para não deixar dúvidas de que a exigência destes impostos, no âmbito da sistemática do Simples Nacional, acarretará a imposição da multa de ofício e dos juros, como no presente caso.

A seguir, a Impugnante argui os princípios da primariedade, do não confisco, da proporcionalidade e do tratamento diferenciado de empresa de pequeno porte.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

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

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Com relação 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 INTÉMPESTIVO 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, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015. (...)

Quanto ao pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, este é atendido a partir do momento do registro, no sistema informacional da SEF/MG, da apresentação da Impugnação pelo Sujeito Passivo, providência esta consubstanciada no art. 151, inciso III da Lei nº 5.132/66 - Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

(...) (Destacou-se)

Portanto, este pedido já encontra atendido e assim permanecerá até o início da fase vindoura de cobrança administrativa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Pedro Henrique Alves Mineiro (Relator), que o julgava parcialmente procedente, para excluir as operações com mercadorias sujeitas a substituição tributária, ainda que destinadas a outros estados. Designado relator o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu (Revisor). Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 31 de outubro de 2024.

Alexandre Périssé de Abreu
Relator designado

Geraldo da Silva Datas
Presidente

P

Acórdão:	24.858/24/1 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.003631898-72	
Impugnação:	40.010158057-19	
Impugnante:	União Tecno Diesel Ltda	
	IE: 002381452.00-09	
Origem:	DF/Teófilo Otoni	

Voto proferido pelo Conselheiro Pedro Henrique Alves Mineiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

Quanto ao mérito, observa-se que a própria Impugnante, às fls. 36/37, reconhece que houve o recolhimento a menor de ICMS no período autuado, no montante original de R\$ 12.544,02.

Em relação à parcela remanescente da autuação fiscal, é possível constatar que os produtos efetivamente estão sujeitos à substituição tributária, conforme o seu NCM, nos termos do Anexo XV do RICMS/02. A Fiscalização não contesta esse ponto, porém reconhece que o NCM do produto não seria suficiente para aplicar a substituição tributária, sendo necessário verificar o seu destino; caso seja destinado a outra unidade federativa, o produto deveria ser tributado como operação própria, em razão da alegada “quebra da cadeia” do ICMS.

Todavia, na nossa visão, isso não é suficiente para possibilitar nova cobrança de ICMS por parte do Estado de Minas Gerais. Quando muito, o Estado do destino pode realizar a cobrança do ICMS-DIFAL, se a operação for destinada a consumidor final, ou realizar a cobrança do ICMS-ST a título de antecipação na entrada da mercadoria, ou do ICMS próprio nas operações subsequentes.

Contudo, o Estado de origem, no caso Minas Gerais, já cobrou o ICMS a título de substituição tributária em momento anterior, figurando a Impugnante como substituída nas operações. Dessa forma, a cobrança adicional de ICMS, nas operações sujeitas à substituição tributária, não é possível, ainda que a mercadoria seja destinada a outro Estado, pois configura *bis in idem*.

Em relação aos argumentos subsidiários, para afastar a aplicação da multa de ofício, não merecem prosperar, já que a multa foi aplicada nos termos do art. 35 da LC nº 123/06 e do art. 44, I, da Lei Federal nº 9.430/1996, e não compete a este Conselho afastar a sua aplicação por razões de inconstitucionalidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por essas razões, no mérito, julgo parcialmente procedente o lançamento tributário, para excluir as operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, ainda que sejam destinadas a outros Estados.

Sala das Sessões, 31 de outubro de 2024.

**Pedro Henrique Alves Mineiro
Conselheiro**

CCMIG