

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.085/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000856107-70
Impugnação: 40.010144819-10, 40.010144820-96 (Coob.)
Impugnante: Rede dos Colchões Ltda
IE: 001652538.00-90
Deivid de Medeiros Moreira (Coob.)
CPF: 050.091.696-90
Proc. S. Passivo: Ricardo Rocha Viola/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização por meio do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D) e os valores constantes em extratos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para adequar a multa isolada ao disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. Correta a exclusão do regime do Simples Nacional nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI, §§ 1º e 3º da Lei Complementar nº 123/06 c/c os arts. 75 e 76, inciso IV, alíneas “d” e “j” da Resolução CGSN nº 94 de 29/11/11.

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.

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

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Impugnante à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, com recolhimento de ICMS a menor, no período de 01/01/12 a 31/12/16.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 45/60 e junta documentos de fls. 61/415.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 418/422 para adequar a Multa Isolada ao disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Aberta vista, a Impugnante não se manifesta.

Por fim, a Fiscalização manifesta-se às fls. 426/445.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

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

Entretanto, razão não lhe assiste, pois, o Auto de Infração contém todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas se encontram legalmente embasadas. Todos os requisitos formais e materiais imprescindíveis para a atividade do lançamento foram observados, não se constatando nenhuma violação às normas estabelecidas nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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

Não é o fato de a Impugnante discordar da imputação que lhe foi atribuída que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Impugnante à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, com recolhimento de ICMS a menor.

Inicialmente, no que se refere à decadência, mesmo não tendo esta sido arguida na impugnação, deve ser avaliada de ofício por este Conselho, conforme previsto no art. 487, inciso II do Código de Processo Civil vigente:

Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

(...)

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;

(...)

A previsão de resolução de mérito de ofício sobre a decadência dá aos julgadores o dever de avaliar a ocorrência deste instituto independente de alegação em sede de impugnação.

No presente caso, não houve o pagamento integral do imposto. Assim, não há que se falar em homologação do lançamento, mas em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido.

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, o qual determina que o prazo de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos n^{os} 3.742/11/CE, 20.425/11/1^a, 20.290/13/2^a e 21.275/14/3^a.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2012 somente se expiraria em 31/12/17, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 09/10/17 (fls. 41/42).

O principal argumento apresentado pela Defesa se sustenta na alegação de que as informações utilizadas no lançamento em causa se baseiam, exclusivamente, em dados bancários da Impugnante, cujo acesso foi possível somente através da quebra administrativa do sigilo bancário, sem a prévia autorização judicial exigida na hipótese,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nos termos do que dispõe o art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CR/88.

Segundo seu entendimento, a CR/88 lhe asseguraria proteção contra violação dos seus direitos individuais e coletivos, inclusive quanto à violabilidade do sigilo quer seja da correspondência, comunicações telegráficas e telefônicas e de dados de qualquer espécie, inclusive os bancários, vedado ao Estado alcança-los sem a prévia autorização judicial, sob pena de incidência do preceito constitucional expresso nos termos do disposto no inciso LVI do art. 5º da CR/88.

Todavia, não tem razão a Impugnante, como será demonstrado a seguir.

Inicialmente, é oportuno destacar que a matéria suscitada nas razões de defesa da Impugnante não é estranha ao controle do Poder Judiciário, tendo os tribunais superiores se posicionado sobre a mesma por diversas oportunidades, como se demonstra a seguir.

O Supremo Tribunal Federal – STF no MS 21729/DF, cujo Relator foi o Ministro Marco Aurélio, firmou entendimento no sentido de que “o poder de investigação do Estado é dirigido a coibir atividades afrontosas à ordem jurídica, e a garantia do sigilo bancário não se estende às atividades ilícitas”.¹

No mesmo sentido:

“Ementa: I. Se é certo que o sigilo bancário, que é espécie de direito à privacidade, que a Constituição protege, art. 5º, X, não é um direito absoluto, que deve ceder diante do interesse público, do interesse social e do interesse da justiça, certo é também, que ele há de ceder na forma e com observância de procedimento estabelecido em lei e com respeito ao princípio da razoabilidade. ” (STF. RE 219780. Rel.: Min. Carlos Velloso. 2ª Turma. Decisão: 13/04/99. DJ de 10/09/99, p. 23.)

Enfatize-se que, nos termos do disposto no § 1º do art. 145 da Constituição da República de 1988, tendo como propósito conferir efetividade aos princípios da personalidade e da capacidade contributiva, facultou-se à Administração Tributária a criação de instrumentos que lhe possibilitassem identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, nos termos da lei, desde que observadas as garantias dos direitos individuais.

Com efeito, a disciplina da proteção do sigilo das operações de instituições financeiras se encontra estabelecida nos termos do disposto na Lei Complementar de nº 105, de 10 de janeiro de 2001.

¹ “Ementa: IV. O poder de investigação do Estado é dirigido a coibir atividades afrontosas à ordem jurídica, e a garantia do sigilo bancário não se estende às atividades ilícitas.

.... V. Não cabe ao Banco do Brasil negar, ao Ministério Público, informações sobre nomes de beneficiários de empréstimos concedidos pela instituição, com recursos subsidiados pelo erário federal, sob invocação do sigilo bancário, em se tratando de requisição de informações e documentos para instruir procedimento administrativo instaurado em defesa do patrimônio público. ” (STF. MS 21729/DF. Rel.: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Decisão: 05/10/95. DJ de 19/10/01, p. 33.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 105/01 regulou a matéria nos seguintes termos:

LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 10/01/01

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

VI - a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

§ 1º Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo:

I - depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança;

II - pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques;

(...)

XIII - operações com cartão de crédito;

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

(Destacou-se).

O Código Tributário Nacional dispõe acerca do tratamento legal a ser observado nas hipóteses de necessidade de acesso a informações protegidas pelo sigilo, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

(...)

II - solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

(...)

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

(...)

(Destacou-se).

Com efeito, não se observa nas normas acima referidas qualquer risco de violação à proteção do sigilo das informações bancárias, desde que sejam observados os limites estabelecidos nas normas de referência da matéria.

De fato, quando necessário ao interesse público o acesso a tais informações, o legislador cuidou de estabelecer não somente o dever de continuidade da preservação do seu sigilo, como, também, a obrigação de limitar sua análise ao alcance restrito do objeto de investigação do processo instaurado, em perfeita consonância com os preceitos constitucionais que orbitam a atuação da Administração Tributária, com especial atenção para os valores da legalidade e da moralidade administrativa.

Veja como se posicionou o Supremo Tribunal Federal acerca da matéria:

EMENTA: I. É POSSÍVEL A APLICAÇÃO IMEDIATA DO ART. 6º DA LC N. 105/2001, PORQUANTO TRATA DE DISPOSIÇÃO MERAMENTE PROCEDIMENTAL, SENDO CERTO QUE, A TEOR DO QUE DISPÕE O ART. 144, § 1º, DO CTN, REVELA-SE POSSÍVEL O CRUZAMENTO DOS DADOS OBTIDOS COM A ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA FINS DE CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO RELATIVO A OUTROS TRIBUTOS EM FACE DO QUE DISPÕE O ART. 1º DA LEI N. 10.174/2001, QUE ALTEROU A REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 11, § 3º, DA LEI N. 9.311/96.

II. NÃO HÁ OFENSA AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA, PORQUANTO **A LEI COMPLEMENTAR N. 105/2001**, BEM COMO A LEI N. 10.174/01, NÃO INSTITUEM OU MAJORAM TRIBUTOS, MAS **APENAS DOTAM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DE INSTRUMENTOS LEGAIS APTOS A PROMOVER A AGILIZAÇÃO E O APERFEIÇOAMENTO DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.** (STJ. RESP 985432 / SP. REL.: MIN. HUMBERTO MARTINS. 2ª TURMA. DECISÃO: 23/10/07. DJ DE 13/11/07, P. 530.)

EMENTA: I. A LEI 9.311/1996 AMPLIOU AS HIPÓTESES DE PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS (ATÉ ENTÃO RESTRITAS - ART. 38 DA LEI 4.595/64; ART. 197, II, DO CTN; ART. 8º DA LEI 8.021/1990), PERMITINDO SUA UTILIZAÇÃO PELO FISCO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO, FISCALIZAÇÃO E ARRECADAÇÃO DA CPMF (ART. 11), BEM COMO PARA INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTOS FISCALIZATÓRIOS RELATIVOS A QUALQUER OUTRO TRIBUTO (ART. 11, § 3º, COM A REDAÇÃO DA LEI 10.174/01).

II. **TAMBÉM A LEI COMPLEMENTAR 105/2001, AO ESTABELECEER NORMAS GERAIS SOBRE O DEVER DE SIGILO BANCÁRIO, PERMITIU, SOB CERTAS CONDIÇÕES, O ACESSO E UTILIZAÇÃO, PELAS AUTORIDADES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, A DOCUMENTOS, LIVROS E REGISTROS DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, INCLUSIVE OS REFERENTES A CONTAS DE DEPÓSITOS E APLICAÇÕES FINANCEIRAS (ARTS. 5º E 6º).** (STJ. ERESP 608053 / RS. REL.: MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI. 1ª SEÇÃO. DECISÃO: 09/08/06. DJ DE 04/09/06, P. 219.)

EMENTA: V. O ART. 197 DO CTN OBRIGA, EM SEU INCISO II, QUE OS BANCOS, CASAS BANCÁRIAS, CAIXAS ECONÔMICAS E DEMAIS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS PRESTEM, À AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, TODAS AS INFORMAÇÕES DE QUE DISPONHAM COM RELAÇÃO AOS BENS, NEGÓCIOS OU ATIVIDADES DE TERCEIROS, **SEM**

QUE SEJA NECESSÁRIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL PARA TANTO. O EXERCÍCIO DA AUTORIDADE FISCAL NÃO PODE FICAR DEPENDENDO, SEMPRE E A CADA PASSO, DE PERMISSÃO JUDICIAL PARA O FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS, PORQUANTO É ATIVIDADE EXPRESSAMENTE AUTORIZADA EM LEI. (TRF-3ª REGIÃO. AG 2003.03.00.011990-7/SP. REL.: DES. FEDERAL LAZARANO NETO. 6ª TURMA. DECISÃO: 20/08/03. DJ DE 05/09/03, P. 387.)

(DESTACOU-SE).

A matéria foi objeto de apreciação em sede de recurso repetitivo no âmbito da competência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, cuja decisão foi prolatada nos seguintes termos:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.134.665 - SP (2009/0067034-4)

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA.

ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

1. A QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL, PARA FINS DE CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO EXTINTO, É AUTORIZADA PELA LEI 8.021/90 E PELA LEI COMPLEMENTAR 105/2001, NORMAS PROCEDIMENTAIS, CUJA APLICAÇÃO É IMEDIATA, À LUZ DO DISPOSTO NO ARTIGO 144, § 1º, DO CTN.

(...)

5. A LEI COMPLEMENTAR 105, DE 10 DE JANEIRO DE 2001, REVOGOU O ARTIGO 38, DA LEI 4.595/64, E PASSOU A REGULAR O SIGILO DAS OPERAÇÕES DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, PRECEITUANDO QUE NÃO CONSTITUI VIOLAÇÃO DO DEVER DE SIGILO A PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES, À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, SOBRE AS OPERAÇÕES FINANCEIRAS EFETUADAS PELOS USUÁRIOS DOS SERVIÇOS (ARTIGO 1º, § 3º, INCISO VI, C/C O ARTIGO 5º, CAPUT, DA ALUDIDA LEI COMPLEMENTAR, E 1º, DO DECRETO 4.489/2002).

(...)

7. O ARTIGO 6º, DA LEI COMPLEMENTAR EM TELA, DETERMINA QUE: "ART. 6º AS AUTORIDADES E OS AGENTES FISCAIS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO, DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS SOMENTE PODERÃO EXAMINAR

DOCUMENTOS, LIVROS E REGISTROS DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, INCLUSIVE OS REFERENTES A CONTAS DE DEPÓSITOS E APLICAÇÕES FINANCEIRAS, QUANDO HOUVER PROCESSO ADMINISTRATIVO INSTAURADO OU PROCEDIMENTO FISCAL EM CURSO E TAIS EXAMES SEJAM CONSIDERADOS INDISPENSÁVEIS PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA COMPETENTE. PARÁGRAFO ÚNICO. O RESULTADO DOS EXAMES, AS INFORMAÇÕES E OS DOCUMENTOS A QUE SE REFERE ESTE ARTIGO SERÃO CONSERVADOS EM SIGILO, OBSERVADA A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

(...)

9. O ARTIGO 144, § 1º, DO CODEX TRIBUTÁRIO, DISPÕE QUE **SE APLICA IMEDIATAMENTE AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO A LEGISLAÇÃO QUE, APÓS A OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, TENHA INSTITUÍDO NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSOS DE FISCALIZAÇÃO, AMPLIADO OS PODERES DE INVESTIGAÇÃO DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, OU OUTORGADO AO CRÉDITO MAIORES GARANTIAS OU PRIVILÉGIOS, EXCETO, NESTE ÚLTIMO CASO, PARA O EFEITO DE ATRIBUIR RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A TERCEIROS.**

10. **CONSEQÜENTEMENTE, AS LEIS TRIBUTÁRIAS PROCEDIMENTAIS OU FORMAIS, CONDUCENTES À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO ALCANÇADO PELA DECADÊNCIA, SÃO APLICÁVEIS A FATOS PRETÉRITOS, RAZÃO PELA QUAL A LEI 8.021/90 E A LEI COMPLEMENTAR 105/2001, POR ENVERGAREM ESSA NATUREZA, LEGITIMAM A ATUAÇÃO FISCALIZATÓRIA/INVESTIGATIVA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, AINDA QUE OS FATOS IMPONÍVEIS A SEREM APURADOS LHES SEJAM ANTERIORES (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: ERESP 806.753/RS, REL. MINISTRO HERMAN BENJAMIN, JULGADO EM 22.08.2007, DJE 01.09.2008; ERESP 726.778/PR, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, JULGADO EM 14.02.2007, DJ 05.03.2007; E ERESP 608.053/RS, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 09.08.2006, DJ 04.09.2006).**

11. A RAZOABILIDADE RESTARIA VIOLADA COM A ADOÇÃO DE TESE INVERSA CONDUCENTE À CONCLUSÃO DE QUE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, CIENTE DE POSSÍVEL SONEGAÇÃO FISCAL, ENCONTRAR-SE-IA IMPEDIDA DE APURÁ-LA.

12. A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988 FACULTOU À ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DA LEI, A CRIAÇÃO DE INSTRUMENTOS/MECANISMOS QUE LHE

POSSIBILITASSEM IDENTIFICAR O PATRIMÔNIO, OS RENDIMENTOS E AS ATIVIDADES ECONÔMICAS DO CONTRIBUINTE, RESPEITADOS OS DIREITOS INDIVIDUAIS, ESPECIALMENTE COM O ESCOPO DE CONFERIR EFETIVIDADE AOS PRINCÍPIOS DA PESSOALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ARTIGO 145, § 1º).

13. DESTARTE, O SIGILO BANCÁRIO, COMO CEDIÇO, NÃO TEM CARÁTER ABSOLUTO, DEVENDO CEDER AO PRINCÍPIO DA MORALIDADE APLICÁVEL DE FORMA ABSOLUTA ÀS RELAÇÕES DE DIREITO PÚBLICO E PRIVADO, DEVENDO SER MITIGADO NAS HIPÓTESES EM QUE AS TRANSAÇÕES BANCÁRIAS SÃO DENOTADORAS DE ILICITUDE, PORQUANTO **NÃO PODE O CIDADÃO, SOB O ALEGADO MANTO DE GARANTIAS FUNDAMENTAIS, COMETER ILÍCITOS.** ISTO PORQUE, **CONQUANTO O SIGILO BANCÁRIO SEJA GARANTIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL COMO DIREITO FUNDAMENTAL, NÃO O É PARA PRESERVAR A INTIMIDADE DAS PESSOAS NO AFÃ DE ENCOBRIR ILÍCITOS.**

14. **O SUPOSTO DIREITO ADQUIRIDO DE OBSTAR A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO SUBSISTE FRENTE AO DEVER VINCULATIVO DE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO EXTINTO.**

(...)

20. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL PROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008.

(DESTACOU-SE).

Ainda sobre o tema, em sede de repercussão geral na decisão do Recurso Extraordinário 601.314/SP, o STF se pronunciou no sentido de não reconhecer a ocorrência de ofensa ao direito ao sigilo bancário na hipótese de requisição de informação às instituições financeiras por parte da Administrativa Tributária. Veja-se:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 601.314 SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O LITÍGIO CONSTITUCIONAL POSTO SE TRADUZ EM UM CONFRONTO ENTRE O DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO E O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS, AMBOS REFERIDOS A UM MESMO CIDADÃO E DE CARÁTER CONSTITUINTE NO QUE SE REFERE À

COMUNIDADE POLÍTICA, À LUZ DA FINALIDADE PRECÍPUA DA TRIBUTAÇÃO DE REALIZAR A IGUALDADE EM SEU DUPLO COMPROMISSO, A AUTONOMIA INDIVIDUAL E O AUTOGOVERNO COLETIVO.

2. DO PONTO DE VISTA DA AUTONOMIA INDIVIDUAL, O SIGILO BANCÁRIO É UMA DAS EXPRESSÕES DO DIREITO DE PERSONALIDADE QUE SE TRADUZ EM TER SUAS ATIVIDADES E INFORMAÇÕES BANCÁRIAS LIVRES DE INGERÊNCIAS OU OFENSAS, QUALIFICADAS COMO ARBITRÁRIAS OU ILEGAIS, DE QUEM QUER QUE SEJA, INCLUSIVE DO ESTADO OU DA PRÓPRIA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA.

3. ENTENDE-SE QUE A IGUALDADE É SATISFEITA NO PLANO DO AUTOGOVERNO COLETIVO POR MEIO DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS, NA MEDIDA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO CONTRIBUINTE, POR SUA VEZ VINCULADO A UM ESTADO SOBERANO COMPROMETIDO COM A SATISFAÇÃO DAS NECESSIDADES COLETIVAS DE SEU POVO.

4. **Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.**

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: **“O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.**

7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: **“A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.**

8. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(DESTACOU-SE).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sabe-se que, nos termos do inciso I, § 3º do art. 49 da Lei nº 6.763/75, para os efeitos da legislação tributária do estado de Minas Gerais, não tem aplicação qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar livro, arquivo, documento, papel, meio eletrônico, com efeitos comerciais ou fiscais, dos contribuintes do imposto, ou da obrigação destes de exibí-los, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº 13.515, de 7 de abril de 2000.

No mesmo diapasão, o art. 203 da Lei nº 6.763/75 estabelece que os bancos, as instituições financeiras e os estabelecimentos de crédito em geral são obrigados a prestar à autoridade tributária todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, mediante intimação escrita, observadas rigorosamente as normas legais pertinentes à matéria.

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

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

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

(...)

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

(Destacou-se).

Não se observa, em relação às normas referidas, nenhuma violação a preceito constitucional que pudesse suscitar a arguição de inconstitucionalidade da lei.

De fato, a razoabilidade restaria violada caso se confirmasse a conclusão segundo a qual a Administração Tributária, ciente de possível sonegação fiscal, se encontrasse impedida de apurá-la.

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

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

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

(...)

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

(...)

Nesses termos, não se reconhece a nulidade do lançamento em razão de suposta ocorrência de vício material insanável, conforme arguida pela Impugnante, posto que, na hipótese dos autos, não se observa ter a Autoridade Fiscal deixado de cumprir qualquer preceito legal ou constitucional que pudesse contaminar o procedimento fiscal, como pretende fazer crer as razões da Impugnação sob análise.

Superada a arguição da nulidade acima referida, quanto à acusação do ilícito tributário apontada no Auto de Infração, também, não tem melhor sorte a Impugnante.

A Impugnante alega que possui 4 (quatro) estabelecimentos filiais no município de Araguari-MG, razão pela qual toda a movimentação bancária destes estabelecimentos estaria concentrada nas contas bancárias da matriz.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma, ainda, que as informações bancárias analisadas pela Autoridade Fiscal não traduzem a movimentação bancária apenas da matriz, mas, seriam referentes às operações realizadas em todos os estabelecimentos com sede no município de Araguari-MG, razão pela qual acredita que se realizado o confronto das informações bancárias com as DASN de todo o período apurado, somados todos os estabelecimentos acima referidos, não se encontraria nenhuma divergência que pudesse ser interpretado como vendas desacobertadas de documentos fiscais.

A afirmação, no entanto, não se confirma de acordo com as provas dos autos.

Em consulta realizada no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, apurou-se que a empresa possui diversos estabelecimentos, cujas localizações podem ser confirmadas conforme destacado abaixo:

- 1 - CNPJ 12441410/0001-57(matriz), Inscrição Estadual-IE 001652538 00 90; REDE DOS COLCHOES LTDA – EPP - CASA DOS COLCHOES; R. Rui Barbosa, 453, b. Centro, **Araguari-MG**; Data Inscrição: 27.08.2010; **ativa no SicaF**;
- 2 - CNPJ 12441410/0002-38; IE 001652538.01-70; REDE DOS COLCHOES LTDA – EPP - CASA DOS COLCHOES LTDA.; R.CEL JOSE FERREIRA ALVES, 1365, SALA 18 AS, b. Centro, **Araguari-MG**; Data Inscrição: 22.11.2010; **ativa no SicaF**;
- 3 - CNPJ 12441410/0003-19; IE 001652538.02-51; REDE DOS COLCHOES LTDA – EPP - CASA DOS COLCHOES; R. Joaquim Barbosa, 505, b. EDUARDO MENDES (AEROPORTO), **Araguari-MG**; Data Inscr: 06.06.2011; **ativa no SicaF**;
- 4 - CNPJ 12441410/0004-08; IE 001652538.03-32; REDE DOS COLCHOES LTDA – EPP - CASA DOS COLCHOES; RUA BUENO BRANDAO, 312, Centro, **Tupaciguara-MG**; Data Inscr: 02.09.2013 Data Fim Atividade: 10.05.2016 **baixada no SicaF**;
- 5 - CNPJ 12441410/0005-80; IE 001652538.04-13; REDE DOS COLCHOES LTDA – EPP - CASA DOS COLCHOES; R. Joaquim Barbosa, B, 495, b. Amorim, **Araguari-MG**; Data Inscr: 27.08.2014 Data Fim Ativ: 10.05.2016; **baixada no SicaF**;

O estabelecimento ao qual se refere a Impugnante como sendo a matriz tem Inscrição Estadual no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais sob o nº 001652538.00-90 e no CNPJ/MF sob o nº 12.441.410/0001/57. Os demais estabelecimentos classificados como filiais detêm inscrições no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais sob os nºs 001652538.01-70, 001652538.02-51, 001652538.03-32 e 001652538.04-13.

Contudo, a característica relevante para fins de determinar a sujeição passiva deve ser aquela que identifique com clareza a individuação de cada estabelecimento como uma unidade autônoma sob a perspectiva das obrigações tributárias principal e acessória a que estão sujeitos cada estabelecimento do contribuinte.

De fato, muito embora matriz e filial componham a mesma pessoa jurídica, a legislação tributária instituiu o princípio da autonomia, cujo preceito normativo informa que, para fins do cumprimento das obrigações tributárias, cada um dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimentos do mesmo titular deve ser considerado, na forma da legislação específica aplicável à matéria, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias em face da Administração Tributária.

Constituiu-se, portanto, um instituto de direito material, para assegurar a efetividade do controle fiscal acerca do nascimento da obrigação tributária e a constituição do crédito tributário.

Nesse mister, a teor do que dispõe os arts. 23 e 24 da Lei nº 6.763/75, a escrituração fiscal e o cumprimento das demais obrigações tributárias estabelecidas na legislação tributária do Estado de Minas Gerais, devem ser balizados no comando normativo descrito a seguir:

Art. 23 - Para os efeitos da legislação do imposto, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades, em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, ainda que o local pertença a terceiros.

(...)

Art.24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

§ 1º Equipara-se ainda, a estabelecimento autônomo:

(...)

d) cada um dos estabelecimentos do mesmo titular.

(...)

(Destacou-se).

No mesmo sentido, o RICMS/02, em seu art.97, observa:

Art. 97. As pessoas que realizam operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação são obrigadas a inscrever cada um de seus estabelecimentos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (...)

A mesma conduta deve ser observada em relação às obrigações inerentes à apuração do imposto devido, conforme dicção do § 2º do art. 65, Parte Geral, do RICMS/02:

Art. 65. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o somatório do imposto referente às mercadorias saídas ou aos serviços de transporte ou de comunicação prestados e o somatório do imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem

destinado a uso, consumo ou ativo permanente, ou ao recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento, observadas as hipóteses de que trata o artigo seguinte.

(...)

§ 2º Na hipótese de estabelecimentos do mesmo titular, situados no Estado, a apuração de que trata o caput deste artigo, ressalvadas as exceções previstas na legislação, será feita de forma individualizada, por estabelecimento, e, após o encerramento do período de apuração do imposto, os saldos devedor e credor poderão ser compensados entre si, observado o seguinte:

(...)

(Destacou-se).

O princípio da autonomia do estabelecimento irá permear todos os procedimentos necessários à formalização do registro das operações de circulação das mercadorias e serviços alcançados pela incidência do ICMS. Como exemplo, veja-se as disposições regulamentares acerca da concessão de uso do Sistema de Processamento Eletrônico de Dados – PED, conforme estabelecido nos termos do disposto no art. 12 do Anexo VI do RICMS/02:

Art. 12. A emissão e impressão do comprovante de pagamento efetuado com cartão de crédito ou de débito automático em conta corrente por estabelecimento usuário de ECF serão feitas:

I - com a utilização de ECF, devendo o comprovante estar vinculado ao documento fiscal relativo à operação ou prestação, vedada a utilização de qualquer outro equipamento:

(...)

II - com a utilização de equipamento eletrônico não integrado ao ECF, inclusive os referidos nas alíneas do inciso anterior, desde que:

a) as informações relativas às operações e prestações realizadas pelo estabelecimento cujos pagamentos foram realizados por meio de cartão de crédito ou de débito sejam mantidas, geradas e transmitidas conforme estabelecido no parágrafo único do art. 132 deste Regulamento; e

b) o número de inscrição no CNPJ do estabelecimento seja impresso no comprovante de pagamento;

(...)

§ 2º O não-atendimento ao previsto neste artigo sujeita o contribuinte ao disposto no art. 28 desta Parte.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 28. O uso de ECF, inclusive de seus periféricos, em desacordo com as disposições deste Anexo e de portaria da Subsecretaria da Receita Estadual importará a sua apreensão pelo Fisco, sendo consideradas tributadas todas as operações e prestações até então realizadas e registradas pelo equipamento, observado o seguinte:

(...)

(Destacou-se).

Sobre as obrigações instituídas na legislação tributária em relação ao dever de informar acerca das operações financeiras realizadas por terceiros com a utilização de cartões de crédito, débito ou similares, em relação às operações relativas à circulação de mercadorias e serviços alcançadas pela incidência do ICMS, as administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, as empresas que prestam serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente e as empresas similares, também se encontram vinculadas à necessária observância do princípio da autonomia dos estabelecimentos, para fins de informar as operações de pagamentos realizadas por cada estabelecimento, ainda que de uma mesma pessoa jurídica, como se pode perceber no *caput* do art. 10-A da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02, supra.

À toda evidência, não se sustenta o argumento apresentado pela Impugnante.

Contrario sensu, observa-se que a legislação tributária instituiu uma série de procedimentos e obrigações tributárias, cuja eficácia se encontra vinculada à observância do princípio da autonomia dos estabelecimentos, muito embora haja algumas exceções.

Ressalte-se que, em sede de regulação dos procedimentos e obrigações tributárias a serem observados pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional em matéria do ICMS, no âmbito do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições por elas devidos, a Lei Complementar nº 123, de 14/12/06, assegura uma série de facilidades, tais como:

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;

(...)

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, **in fine**, da Constituição Federal.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 21. Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 a 20 desta Lei Complementar, deverão ser pagos:

I - por meio de documento único de arrecadação, instituído pelo Comitê Gestor;

(...)

Art. 25. A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN e observado o disposto no § 15-A do art. 18.

(...)

No entanto, a conduta do contribuinte optante pelo regime especial unificado acima referido pode resultar em exclusão do Simples Nacional, caso se confirme violação à norma tributária, nos termos do disposto no art. 29 da Lei Complementar nº 123, de 14/12/06.

Na hipótese dos autos, apurou-se a ocorrência de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal. A acusação implica a exigência do ICMS devido, cuja hipótese se encontra de acordo com o disposto na alínea "f", inciso XIII, § 1º do art. 13 da Lei Complementar 123/06:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, **em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:**

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacoberta de documento fiscal;

(...)

Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.

(Destacou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sabendo-se que acusação fiscal foi resultado do confronto entre as informações fornecidas pelas administradoras de cartão de crédito/débito relativas às vendas de mercadorias realizadas com cartões de crédito/débito e o extrato do Simples Nacional (PGDAS), é oportuno destacar que os instrumentos nos quais se registram as informações referidas são considerados documentos fiscais, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais, especialmente, o disposto no art. 132, incisos II e III do RICMS/02, conforme se segue:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

(Destacou-se).

Enfatize-se que as obrigações referidas integram o elenco de deveres a serem observados pelos contribuintes do ICMS, nos termos do disposto no art. 16 da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ora, se as informações prestadas pela administradora de cartão de crédito e/ou débito são apresentadas e compreendidas como registros em documentos fiscais, nos termos do disposto no art. 132, incisos II e III do RICMS/02, acima referido, não assiste razão à Impugnante quando alega que o procedimento se baseou em provas insuficientes.

Repita-se, por oportuno, que as vendas não levadas à tributação foram apuradas pelo cotejo das vendas com cartão de crédito e/ou débito (conforme informação da administradora dos cartões) com o faturamento por vendas de mercadorias conforme informado em extrato do Simples Nacional (PGDAS), estando o cálculo demonstrado na planilha de fls. 19/23.

Há que destacar que as disposições da legislação tributária mineira pertinentes à apuração da base de cálculo do imposto, bem como, acerca da alíquota aplicável foram adequadamente observadas, notadamente o disposto no inciso IV do art. 13 e § 71 do art. 12 da Lei 6.763/75.

Portanto, a falta de cumprimento das obrigações tributárias e fiscais sujeita o contribuinte ao pagamento do imposto e demais acréscimos legais, previstos na legislação, devendo ser utilizada a alíquota aplicável ao ramo de suas atividades, conforme o citado art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02.

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

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

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

(...)

Independentemente de estar ou não a empresa cadastrada no Simples Nacional, na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais, a apuração do imposto se faz fora do regime especial de tributação, nos termos do disposto na alínea “f”, inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei Complementar nº 123/06

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26;

(...)

§ 1º - Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

(...)

§ 3º - A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes.

(...)

§ 9º - Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput:

I - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento; ou

(...)

Resolução CGSN nº 94/11

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

(...)

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

(...)

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

I - a ocorrência de dois ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos cinco anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento em um ou mais procedimentos fiscais;

(...)

Portanto, na forma da lei, deve ser excluído do regime favorecido e simplificado a que se refere a Lei Complementar nº 123/06, o contribuinte que, dentre outras situações, dê saídas a mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais.

Depreende-se do art. 39 da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 75, § 2º da Resolução CGSN nº 94/11, a seguir transcritos, que o contencioso administrativo relativo à exclusão de ofício é de competência do ente federativo que a efetuar, observados os seus dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais, inclusive quanto à intimação do contribuinte, *in verbis*:

Lei Complementar nº 123/06

Art. 39. O contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente.

Resolução CGSN nº 94/11

Art. 75. A competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional é:

I - da RFB;

II - das Secretarias de Fazenda, de Tributação ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento; e

III - dos Municípios, tratando-se de prestação de serviços incluídos na sua competência tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Será expedido termo de exclusão do Simples Nacional pelo ente federado que iniciar o processo de exclusão de ofício.

§ 2º - Será dada ciência do termo de exclusão à ME ou à EPP pelo ente federado que tenha iniciado o processo de exclusão, segundo a sua respectiva legislação, observado o disposto no art. 110.

Neste sentido, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração para as exigências relativas às saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal e emitiu o “Termo de Exclusão do Simples Nacional”.

No caso, o Contribuinte foi intimado da exclusão juntamente com o Auto de Infração, impugnando a sua exclusão na mesma peça em que contestou o lançamento, respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Registra-se que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG julga as exigências fiscais (motivação da exclusão) e, posteriormente, a exclusão em si. Nesse sentido, este Órgão Julgador tem decidido reiteradamente, a exemplo do Acórdão nº 22.394/17/1ª:

ACÓRDÃO: 22.394/17/1ª

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. CONSTATADA A SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADAS MEDIANTE CONFRONTO ENTRE AS VENDAS DECLARADAS PELA AUTUADA À FISCALIZAÇÃO NO PROGRAMA GERADOR DO DOCUMENTO DE ARRECAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL (PGDAS) COM OS VALORES CONSTANTES EM EXTRATOS FORNECIDOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. PROCEDIMENTO CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISOS I E VII DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

SIMPLES NACIONAL – EXCLUSÃO - MERCADORIA DESACOBERTADA. COMPROVADO NOS AUTOS QUE A IMPUGNANTE PROMOVEU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CORRETA A SUA EXCLUSÃO DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 29, INCISOS V E XI DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06, C/C O ART. 76, INCISO IV, ALÍNEA "J" DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 94 DE 29/11/11. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso, a Autuada foi excluída do regime do Simples Nacional, nos termos do art. 29, incisos V e XI e §§ 1º e 3º da Lei Complementar nº 123/06.

Vale dizer que a exclusão da Autuada do Simples Nacional encontra-se devidamente motivada e foram observados os princípios da ampla defesa e devido processo legal, o que torna regular o referido ato, estando, ainda, respaldado tal procedimento pela jurisprudência do E. TJMG:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - PRELIMINAR DE NULIDADE DA SENTENÇA - AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO - INOCORRÊNCIA - EMPRESÁRIO - EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL - DECISÃO MOTIVADA - OPORTUNIDADE DE CONTRADITÓRIO - REGULARIDADE - ICMS - BASE DE CÁLCULO - COMPENSAÇÃO DA TAXA DE ADMINISTRAÇÃO - INVIABILIDADE - MULTA ISOLADA - VALOR - REGULARIDADE - CARÁTER CONFISCATÓRIO - NÃO CONFIGURAÇÃO - ART. 85, §11, DO CPC/2015 - MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. - APRESENTANDO-SE A SENTENÇA NOS MOLDES DO ARTIGO 489 DO NCPC, TENDO SE MANIFESTADO ACERCA DE TODAS AS MATÉRIAS AVENTADAS NOS AUTOS, EM ESTRITA OEDIÊNCIA AO §1º, INCISO IV, DO REFERIDO DISPOSITIVO, NECESSÁRIO CONCLUIR-SE PELA SUA REGULARIDADE, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR NA OCORRÊNCIA DE NULIDADE. - TENDO SIDO DEVIDAMENTE MOTIVADA A EXCLUSÃO DO AUTOR DO SIMPLES NACIONAL, COM A INDICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS LEGAIS APLICÁVEIS E OBSERVÂNCIA DO CONTRADITÓRIO, DEVE SER RECONHECIDA A REGULARIDADE DO ATO.

(...)

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.12.169985-4/001, RELATOR (A): DES. (A) ADRIANO DE MESQUITA CARNEIRO (JD CONVOCADO), 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 22/06/2017, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 18/07/2017).

(...)

MÉRITO

PRIMEIRAMENTE ALEGA O APELANTE QUE SUA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL ESTÁ EIVADA DE VÍCIO, POIS O LANÇAMENTO NÃO INDICA O MANDAMENTO CONTIDO NA LC 123/06 OU OUTRA LEGISLAÇÃO CORRELATA QUE DARIA SUPORTE AO ATO, RESTANDO OFENDIDOS OS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL.

TODAVIA, O DOCUMENTO DE F. 125/126, TERMO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL, APONTA AS RAZÕES PELAS QUAIS FOI O CONTRIBUINTE EXCLUÍDO DO REGIME ESPECIAL, EXPONDO QUE:

NO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE JULHO/2007 A FEVEREIRO/2010, REITERADAMENTE, PROMOVEU SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, AS QUAIS PERFAZEM UM VALOR TOTAL DE R\$1.894.005,31 (UM MILHÃO, OITOCENTOS E NOVENTA E QUATRO MIL, CINCO REAIS E

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRINTA E UM CENTAVOS), CONFORME DEMONSTRADO NO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO Nº 01.000166535.46.

ALÉM DISSO, FORAM INDICADOS OS FUNDAMENTOS LEGAIS PARA TAL EXCLUSÃO, SENDO EXPRESSAMENTE CITADAS AS LEGISLAÇÕES E OS ARTIGOS ESPECÍFICOS APLICÁVEIS.

TAL TERMO FOI DEVIDAMENTE RECEBIDO E ASSINADO PELO APELANTE, LHE SENDO ASSEGURADA A APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR, PORTANTO, EM INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DEVIDO PROCESSO LEGAL.

(...) (GRIFOU-SE).

Frisa-se que as exigências fiscais constantes no Auto de Infração em análise referem-se apenas às saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. O crédito tributário relativo à recomposição da conta gráfica, consequência da exclusão, não está sendo exigido neste momento, uma vez que deverá ser apurado somente após a notificação do Contribuinte quanto à publicação da exclusão no Portal do Simples Nacional.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Registra-se, por oportuno, que a mencionada multa isolada foi adequada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, sendo limitada a duas vezes o valor do imposto exigido, conforme Termo de Rerratificação de Auto de Infração de fls. 418/422.

Correta, também, a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

Código Tributário Nacional

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

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

Lei nº 9.430/96

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

(...)

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, 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;

(...)

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos, em parte, os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora) que a reconhecia em relação ao período anterior a 09/10/12 e Erick de Paula Carmo em relação ao período anterior a 29/08/12, ambos nos termos do art. 150, § 4º do CTN. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 418/422. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que ainda, excluía as multas de revalidação e isolada, com fulcro no art. 35 da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 146 do CTN. Em seguida, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora) e Erick de Paula Carmo.

Sala das Sessões, 04 de outubro de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Geraldo da Silva Datas
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.085/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000856107-70
Impugnação: 40.010144819-10, 40.010144820-96 (Coob.)
Impugnante: Rede dos Colchões Ltda
IE: 001652538.00-90
Deivid de Medeiros Moreira (Coob.)
CPF: 050.091.696-90
Proc. S. Passivo: Ricardo Rocha Viola/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

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

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

Doravante, a fundamentação do presente voto se limitará a debater e a demonstrar as razões que amparam o ponto contrário à decisão majoritária, qual seja: o reconhecimento da decadência do direito de lançar do Fisco mineiro para o período anterior a 29/08/12. Além disso, há divergência quanto à exclusão das penalidades fiscais, que será fundamentada alhures.

Quanto à exceção substancial indireta de mérito da decadência do direito de lançar, para as exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da Contribuinte, entendo que deva ser aplicado o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, para declarar decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia 29/08/12 (data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF).

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Em contraponto, existe a regra geral do art.173, inciso I do CTN, a qual dita caber à Fazenda Pública o lançamento de ofício, segundo o termo inicial de contagem do prazo de 5 (cinco) anos ali fixado.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em apreço):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA

DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART.20, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. **NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART.173, INC.I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...)**". TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007".

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art.173, I, do CTN.

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 182.241 - SP (1998/0052800-8), *in verbis*:

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL NÃO-PROVIDO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:

A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS DIZ RESPEITO À CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O lançamento por homologação ocorre nas hipóteses em que a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento de tributo sem a prévia análise da autoridade administrativa. NESTA MODALIDADE DE LANÇAMENTO, A APURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS, DA BASE DE CÁLCULO E DO PAGAMENTO DA EXAÇÃO DEVERÁ

SER EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO, PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER INICIATIVA DO FISCO.

MUITO BEM, EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO AS ATIVIDADES E CUMPRIDOS OS DEVERES QUE LHE FORAM IMPOSTOS PELA LEI, PRIMORDIALMENTE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO, CABE AO FISCO APENAS HOMOLOGÁ-LOS, O QUE, POR CONSEQUENTE, RESULTA NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 156, VII, DO CTN ("ART. 156. EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:(...) VII - O PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 150 E SEUS 1º E 4º; "). DEVE SER FRISADO QUE ESSA HOMOLOGAÇÃO PODE SER EXPRESSA OU TÁCITA, ESTA OCORRE NA HIPÓTESE EM QUE O SUJEITO PASSIVO CUMPRIR FIELMENTE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES, OU SEJA, SEM QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO FISCO, BEM COMO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

NA REALIDADE, A HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE, SEJA DO PAGAMENTO, SEJA DOS PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DA QUAL NÃO RESULTE TRIBUTO A PAGAR, QUALIFICA-SE APENAS COMO UM ATO DE FISCALIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CUJA FINALIDADE É EXERCER O CONTROLE DE LEGALIDADE E CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PELO SUJEITO PASSIVO.

DIANTE DISSO, HÁ DE SE INDAGAR: COMO SE EMPREGA, EM TAIS ATIVIDADES, A DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO, SOBRETUDO, QUANDO ESTE SE CONCEITUA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN, COMO A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL, DO MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO, DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E, SENDO O CASO, DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE? ENTENDO QUE, EM CASOS COMO TAIS QUANDO A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA CINGE-SE À HOMOLOGAÇÃO DE ATOS DO SUJEITO PASSIVO, INEXISTE A FIGURA TÍPICA DO LANÇAMENTO, O QUE OCORRE, NA VERDADE, É UM "ATO CONFIRMATIVO DA LEGALIDADE DO PAGAMENTO, COMO VALOR JURÍDICO DE QUITAÇÃO" (ALBERTO XAVIER, *DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO*, EDITORA FORENSE, 3ª EDIÇÃO, PÁG. 87).

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA – PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART.173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART.20 DA LEI COMPLEMENTAR N.87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART.173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: “A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação do STJ em embargos de divergência, quando houve a alteração de entendimento dos Ministros desta Excelsa Corte Superior, com a consagração da regra do art. 150, § 4º do CTN, quanto à temática da decadência tributária no lançamento fiscal do ICMS, o que se pode denotar da seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.119.262-MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DDA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO.

3. “[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O §4º DO ART.150 DO CTN” (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(GRIFOU-SE).

Portanto, dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 29/08/2012, deve levar em consideração o disposto no art.150, § 4º, do CTN.

Até mesmo porque havendo apenas recolhimento a menor de ICMS, devido à glosa de créditos pela Fiscalização Fazendária, em que pende dúvida razoável, oriunda da subjetividade do conceito classificatório dos créditos permitidos ou vedados à compensação no sistema de débito e crédito do ICMS, segundo a legislação tributária vigente, não há inexistência ou omissão grave, a ponto de consistir em irregularidade do cumprimento de obrigações acessórias pelo contribuinte. Assim, resta inaplicável o art. 149, inciso V do CTN à espécie.

Desta feita, pendendo apenas ato administrativo de homologação dos valores declarados e recolhidos pelo contribuinte, acaso permaneça inerte a Fazenda

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pública por mais de 5 (cinco) anos, verifica-se a homologação tácita do numerário indicado e recolhido pelo contribuinte.

Há de se ressaltar que quanto à parte da autuação fiscal, em que não houve recolhimento algum de ICMS, deve-se aplicar o art. 173, inciso I do CTN c/c o art. 149, inciso V do CTN e, portanto, nesse caso, não teria ocorrido a decadência do direito de lançar do Fisco mineiro. Até mesmo, porque, no caso de não recolhimento do ICMS, não há o que se homologar, sendo, pois, imprescindível o lançamento de ofício.

Embora a maioria dos Conselheiros, considere que a atitude do Fisco que revela a quebra de sua inércia em lançar o crédito tributário se refira à intimação do Auto de Infração, entendo que deva se referir à data anterior, isto é, a data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tendo em vista a prerrogativa fiscal permitida pelo parágrafo único do art. 173 do CTN.

Ademais, enquanto na ação exploratória fiscal ou na rotina de monitoramento do contribuinte, o Fisco ainda esteja apenas analisando os documentos e a escrituração fiscal do contribuinte, inexistente a identificação exata de ação ou omissão irregular dele, a ponto de justificar o início de ação fiscal contra ele.

Em contrapartida, com a adoção de medidas preparatórias à ação fiscal, tal como ocorre com o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), o Fisco mineiro já identificou uma conduta irregular do contribuinte, que justifica a autuação fiscal subsequente, tanto que nesta fase do trabalho fiscal, o auditor fiscal solicita “livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com a indicação do período e do objeto da fiscalização”, nos moldes do art. 70 do RPTA.

Como se pode perceber, ainda que não tenha sido descrito de forma clara e pormenorizada a infração fiscal cometida pelo contribuinte, o que ocorrerá com a lavratura do Auto de Infração (AI), no ensejo da intimação do AIAF, o contribuinte já não pode mais oferecer denúncia espontânea e tem ciência inequívoca do desejo do Fisco de exigir crédito fiscal próprio e específico, interrompendo, pois, a expectativa jurídica do contribuinte de perdão tácito pelo decurso de tempo significativo em estado de inércia.

Desta feita, a reivindicação de crédito tributário pelo Fisco mineiro, em tempo legal hábil, evita o sepultamento de sua pretensão ao cumprimento de obrigação por parte do contribuinte, desde que essa reivindicação seja específica, isto é, delimitável quanto ao seu objeto e período, ainda que não haja descrição pormenorizada do inadimplemento ou ilícito fiscal.

A atitude de exercício do direito pelo seu titular legítimo, em tempo hábil, merece abrigo do ordenamento jurídico positivo, pois corresponde a um direito potestativo e atrai a aplicação do princípio de justiça, em detrimento do princípio da segurança jurídica, quando haja razoabilidade do tempo já transcorrido, em que tenha permanecido inerte.

Com o escopo de robustecer os elementos de convicção desse Conselheiro, reputo válida a citação de excerto da festejada obra do insigne tributarista **Eduardo Sabbag**, o qual em seu *Manual de Direito Tributário*, assim se posiciona sobre a temática, *in verbis*:

“(…) No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato impositivo. O transcurso in albis do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o procedimento homologatório tácito, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

Com efeito, conforme assevera José Jayme de Macêdo Oliveira, “transcorrido dito lustro, sem a manifestação da Fazenda Pública, verifica-se a chamada homologação tácita, perdendo aquela, pelo fenômeno da decadência, o direito de exigir possíveis diferenças.”

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será a do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro.

Ad argumentandum, a expressão “homologação tácita do lançamento” é adotada pelo CTN (§4º), não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária (*vide* Apêndice), não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, inexistente a decadência, em si, mas sim, a decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício (art.149, V), o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento.

É importante ressaltar que o intitulado lançamento por homologação traduz-se em “procedimento não impositivo” – uma expressão utilizada por Zelmo Denari -, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da Administração, mas do contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido. Daí se falar em “*débito declarado*” em contraposição à expressão “*débito apurado*” – refere-se àquele débito constituído por iniciativa do Fisco, mediante procedimento impositivo.

(…) Com a devida vênia, pensamos que o raciocínio, não obstante louvável e, até mesmo, largamente exitoso na órbita administrativa federal, choca-se com a visão do STJ, que possui precedentes nos quais

afirma a aplicabilidade do art.150, §4º, do CTN apenas às hipóteses em que o sujeito passivo **apura, declara e paga** alguma quantia, enquanto o lançamento de ofício (art.173, I) a ser feito pela Fazenda serve para exigência de uma diferença decorrente de eventual equívoco verificado na apuração feita pelo contribuinte.”

(Sem destaques no original).

Noutro ponto, quanto à exclusão da Multa de Revalidação e da Multa Isolada cobradas no presente Auto de Infração e que estão previstas na legislação tributária mineira do ICMS, qual seja a Lei n. 6.763/75.

Concessa venia, aos entendimentos em contrário, ainda que o recolhimento do ICMS, mediante a antecipação do imposto, nas operações interestaduais, exigido no presente Auto de Infração se faça de modo independente do regime unificado de arrecadação do SIMPLES NACIONAL, *ex vi* do art. 13, §1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2, da LC n. 123/06, existe previsão legal expressa no art. 35 da LC n. 123/06, de que todas as penalidades fiscais e os juros de mora sejam aqueles correspondentes à legislação do Imposto de Renda, inclusive quando haja a exigência de recolhimento independente do ICMS, *in litteris*:

“Art.35 da LC n.123/06. Aplicam-se aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, inscritas no Simples Nacional, **as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.”** (Destacou-se).

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

Acresça-se ainda o caráter extrafiscal do legislador complementar, que colima a aplicação de penalidades fiscais, que foram divisadas para um imposto pessoal, isto é, o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), visto que esse imposto pessoal se submete ao princípio da capacidade contributiva, diferentemente dos impostos sobre o consumo, como, *v.g.*, o ICMS, e, logo, neles há uma dosagem dos critérios objetivos da multa de mora e da multa de lançamento de ofício, bem como dos juros moratórios, que mitiga seu caráter punitivo, frente ao tratamento tributário favorecido para as sociedades empresárias do SIMPLES NACIONAL e à sua diminuída capacidade financeira, nos moldes do art. 170, inciso IX e art. 179, ambos da CF/88, *in litteris*:

CF/88

Art.170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos

existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(...)

Art.179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

(Destacou-se).

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

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

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

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

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

incomum, passa-se a adotar uma alternativa anteriormente não escolhida, na interpretação do caso concreto.

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

Exemplo: aceitando o Fisco a classificação tarifária feita pelo importador no momento do desembaraço aduaneiro, relativamente ao produto importado, a alteração posterior constitui-se em *mudança de critério jurídico*, não lhe sendo possível rever o lançamento anterior, motivado pelo *erro de direito*. O correto é, percebendo-se o deslize, adotar o novo “critério”, oriundo da reclassificação das mercadorias, para fins de incidência do imposto de importação, apenas em relação às importações futuras.

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

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

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

(Destacou-se).

Retomando a análise da multa de mora do RIR/99, segundo o que dispõe o § 3º do art .950 do RIR/99, se houver a aplicação da multa de lançamento de ofício no Auto de Infração, **não é possível a cumulação da multa de mora com a multa do lançamento de ofício, prevalecendo, pois, esta última, *in verbis*:**

RIR/99:

“Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, **calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).”

§1º. A multa de que trata este artigo **será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§2º. **O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§3º. **A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.**"

(Destacou-se).

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

"Art.957 do RIR/99. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - **de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo**, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

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

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

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

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

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente."

(Destaques acrescidos).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

“Art.959 do RIR/99. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70, I):

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 265 e 266;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 267.”

(Destacou-se).

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

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

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

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

Em seguida, transcrevem-se abaixo os dispositivos regulamentares da Resolução CGSN n. 140/18 e dos artigos correspondentes, que já estavam previstos na revogada Resolução CGSN n. 94/11, onde fica claro qual é a interpretação correta do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 35 da LC n. 123/06, principalmente, porque o art. 96 da Resolução CGSN n. 140/18 (antigo art. 87 da Resolução CGSN n. 94/11) regulamentou o art. 35 da LC n. 123/06, explicitando, pois, as multas fiscais cabíveis e os seus percentuais, quando haja o descumprimento de obrigação principal.

RESOLUÇÃO CGSN N. 140 DE 22 DE MAIO DE 2018

Subseção V

Das Infrações e Penalidades

Art. 93. **Constitui infração**, para os fins desta Resolução, **toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, da ME ou da EPP optante que importe em inobservância das normas do Simples Nacional.** (Lei Complementar n° 123, de 2006, art. 2°, inciso I e § 6°; art. 33, § 4°) - MESMA REDAÇÃO DO ART.84 DA RESOLUÇÃO CGSN N. 94/11

Art. 94. **Considera-se também ocorrida infração quando constatada:** (Lei Complementar n° 123, de 2006, art. 2°, inciso I e § 6°; art. 33, § 4°)

I - **omissão de receitas;**

II - diferença de base de cálculo; ou

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

Art. 95. Aplicam-se aos tributos devidos pela ME e pela EPP, optantes pelo Simples Nacional, **as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto sobre a renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.** (Lei Complementar n° 123, de 2006, art. 35) - MESMA REDAÇÃO DO ART.86 DA RESOLUÇÃO CGSN N. 94/11

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

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

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

III - 112,50% (cento e doze e meio por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo, no caso de falta de pagamento ou recolhimento, nas

hipóteses de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo fixado, de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar arquivos ou documentação técnica referentes aos sistemas eletrônicos de processamento de dados utilizados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal; ou (Lei n° 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e § 2°)

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

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

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

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

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

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

(Destacou-se).

Conquanto haja entendimento equivocado de aplicação exclusiva da legislação tributária estadual apartada do regime do SIMPLES NACIONAL, quando seja devido o recolhimento independente do ICMS, a Resolução CGSN n. 94/11 espanca todas essas dúvidas, porventura, pendentes, acerca da determinação expressa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em ato normativo vigente, quanto à aplicação das normas do imposto de renda para as multas fiscais cobradas contra as empresas inscritas no SIMPLES NACIONAL.

Deveras, o que ocorre é a segregação de receitas fiscais, nos casos de recolhimento independente do ICMS ou do ISSQN, segundo as hipóteses previstas para as empresas inscritas no SIMPLES NACIONAL, até mesmo porque, no caso das vendas desacobertadas de notas fiscais, que gerem omissão de receita, **ainda que haja o recolhimento independente do ICMS**, à semelhança não se aplica o art. 12, § 71, da Lei n. 6.763/75, mas o art. 39, § 2º, da LC n. 123/06 c/c o art.83 da Resolução CGSN n. 94/11, que determina a maior alíquota prevista para o regime do SIMPLES NACIONAL, como se pode perceber abaixo:

LC n° 123/06

Art. 39. O contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente.

(...) § 2º. No caso em que o contribuinte do Simples Nacional exerça **atividades incluídas no campo de incidência do ICMS** e do ISS e seja apurada omissão de receita de que não se consiga identificar a origem, a autuação será feita utilizando a maior alíquota prevista nesta Lei Complementar, e a parcela autuada que não seja correspondente aos tributos e contribuições federais será rateada entre Estados e Municípios ou Distrito Federal.

Resolução CGSN n° 94/11

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

§ 1º Na hipótese de as alíquotas das tabelas aplicáveis serem iguais, será utilizada a tabela que tiver a maior alíquota na última faixa, para definir a alíquota a que se refere o caput. (Lei Complementar n° 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º)

§ 2º A parcela autuada que não seja correspondente aos tributos federais será rateada entre Estados, Distrito Federal e Municípios na proporção dos percentuais de ICMS e ISS relativos à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis. (Lei

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Complementar n° 123, de 2006, art. 2°, inciso I e § 6°; art. 39, § 2°)

Sob o enfoque de uma interpretação sistemática, alusiva à todos os atos normativos aqui já citados, e de uma interpretação literal do art. 87 da Resolução CGSN n. 94/11, não tem sentido a defesa de um desenquadramento provisório ou de uma exclusão precária do regime do SIMPLES NACIONAL, apenas para fins de autuação fiscal estadual, nas hipóteses de recolhimento independente do ICMS, tal como a venda desacobertada de mercadorias sem documentos fiscais, *ex vi* do art. 13, § 1°, inciso XIII, alínea “f”), da LC n. 123/06.

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

Ao contrário da tese jurídica de que “omissão de receita” e “saída desacobertada de mercadorias sem documento fiscal” seriam hipóteses legais distintas, ressalta-se que a omissão de receita contemplada no art. 93, inciso I, da Resolução CGSN n. 140/18 (antigo art. 85, inciso I, da Resolução CGSN n. 94/11) é ampla e abarca, tanto a hipótese da saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal (art. 13, § 1°, inciso XIII, alínea “f”, da LC n. 123/06), quanto a hipótese de recolhimento parcial de imposto declarado em documento fiscal e/ou escriturado em livro fiscal, o qual corresponderia a crédito tributário de natureza não contenciosa, nos termos do art. 102, inciso II, § 1°, incisos I e II, do RPTA mineiro.

Em quaisquer das duas espécies descritas de “omissão de receita”, as penalidades fiscais a serem cobradas no AI, correspondem àquelas enumeradas no art. 96 da Resolução CGSN n. 140/18 (antigo art. 87 da Resolução CGSN n. 94/11), que explicita a multa de mora ou a multa de lançamento de ofício, previstas no RIR/99, segundo a norma geral do art. 35 da LC n. 123/06, que atua como seu fundamento de validade normativa.

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

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

Após a explanação das razões da impropriedade do critério jurídico introduzido para as multas fiscais, as quais consistem em elemento do lançamento fiscal, pois no campo “penalidades” do Auto de Infração, ao invés de ter sido

capitulado as penalidades previstas no RIR/99, por força do art. 35 da LC n. 123/06, de forma equivocada, *data vênia*, aos entendimentos em contrário, aplicou-se as penalidades fiscais previstas na legislação estadual mineira (Lei n. 6.763/75); prossegue-se à análise da violação do princípio da imutabilidade jurídica do lançamento fiscal *in casu*, insculpida no art.146 do CTN.

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

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

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

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

(Destacou-se).

O procedimento administrativo-fiscal vinculado do lançamento se ultima com a notificação do sujeito passivo, acerca do Auto de Infração, quando se opera a constituição definitiva do crédito tributário. Apesar disso a sua definitividade, não implica sempre na sua inalterabilidade, uma vez que o Código Tributário Nacional traz hipóteses no art. 145 e no art. 149, em que seria possível a revisão do lançamento.

Dentro da faculdade exceptiva de revisão do lançamento, o legislador impediu a alteração de critério jurídico, no curso do lançamento, quando já se tenha dado certeza e liquidez ao crédito tributário, conforme uma subsunção fático-normativa determinada, com o desiderato de se evitar situações de incerteza e insegurança jurídica para o contribuinte, que poderiam ser criadas por intermédio de sucessivos incrementos do crédito tributário exigido, ao sabor de oscilações das normas incidentes à conduta infratora e que teriam o condão de frustrar qualquer tipo de planejamento contábil-financeiro do contribuinte, além de prejudicar o seu fluxo de caixa.

Nem se diga que, em um viés específico, a introdução de alteração dos critérios jurídicos que balizam o lançamento fiscal poderia servir como medida iníqua de se perseguir certos contribuintes, em detrimento de outros, por motivos caprichosos, em ofensa direta ao princípio da impessoalidade administrativa, que orienta a Administração Pública, *ex vi* do art. 37 da CF/88.

Sob a égide do princípio da imutabilidade jurídica do lançamento tributário, que foi insculpido no art. 146 do CTN, a substituição da legislação do imposto de renda pela legislação tributária estadual do ICMS, no que concerne ao tipo de penalidade cabível, introduz uma modificação do critério jurídico, outrora, adotado pelo agente fiscal atuante, no exercício do lançamento, o que é impedido para os fatos geradores anteriores à data da intimação ao contribuinte da lavratura do Auto de Infração.

No tocante ao marco temporal, em que se operaria essa imutabilidade jurídica do lançamento fiscal, acresce-se que não se poderia tomar, como termo inicial, a data do trânsito em julgado, na via administrativa, uma vez que a expressão “no exercício do lançamento” do art. 146 do CTN, à luz de uma interpretação gramatical, por si só já refutaria o entendimento de que esse preceito normativo se vincula tão somente ao lançamento definitivo, estabilizado por coisa julgada administrativa, pois implica que a introdução da modificação do critério jurídico possa se operar “no curso do procedimento administrativo de lançamento fiscal”.

Com espeque nos escólios doutrinários do tributarista **HARADA, KIYOSHI** (*Direito Financeiro e Tributário*; 27ª edição; São Paulo: Atlas, 2018; p.610), torna-se patente o instante em que se opera a definitividade do lançamento tributário e, portanto, o momento em que se estabiliza a acusação fiscal das condutas infratoras do contribuinte, descritas no Auto de Infração, *in verbis*:

“(…) A atividade do lançamento, que é obrigatória e vinculada, tem-se por concluída com a notificação do resultado ao sujeito passivo, quando então opera-se a constituição definitiva do crédito tributário. Uma vez constituído o crédito tributário, este só pode ser modificado ou extinto, ou ter sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no CTN, conforme preceitua o seu art.141. **De regra, o lançamento é definitivo. Isso, entretanto, não quer dizer sua inalterabilidade.** O art.145 do CTN prescreve que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em três hipóteses taxativas: I – Impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art.149. **Importante salientar que o erro de direito não pode ensejar revisão do lançamento conforme já dispunha a Súmula 227 do antigo TFR. O mesmo se diga em relação à mudança de critério interpretativo que deve observar o disposto no art.146 do CTN.**

(…) Não têm razão, *data vêniam*, os que sustentam que o lançamento só se torna definitivo quando não impugnado pelo sujeito passivo, ou, se impugnado, quando confirmado em primeira ou em segunda instância administrativa. Não reconhecer a definitividade do lançamento na hipótese de notificação do sujeito passivo seria o mesmo que

reconhecer a figura do crédito tributário provisório, que nenhuma guarida tem no CTN. **Aliás, o raciocínio peca pela base, porque toda e qualquer decisão definitiva na esfera administrativa comportaria modificação por via judicial. Assim, aquele lançamento impugnado, ainda que decidido por sua manutenção integral na esfera administrativa, carregaria consigo a marca da “definitividade provisória”.** Outrossim, procedimento administrativo do lançamento, meio de constituição do crédito tributário, a cargo do agente administrativo integrante da carreira de auditor fiscal ou de agente fiscal de rendas, nada tem a ver com o processo administrativo tributário, meio de solução da lide, a cargo de outros agentes administrativos integrantes da função de julgar, sendo que nos colegiados de segunda instância há representantes dos contribuintes. Nenhum deles tem o poder de efetuar o lançamento.”

(Destacou-se).

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, pois, as exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, atinentes ao período anterior ao dia 29/08/12 (data de intimação do AIAF), estão extintas pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de lançar o crédito tributário recolhido a menor. Além disso, excluem-se a Multa de Revalidação e a Multa Isolada cobradas no Auto de Infração, devido à violação do art. 146 do CTN c/c o art. 35 da LC n. 123/06.

Sala das Sessões, 04 de outubro de 2018.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.085/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000856107-70
Impugnação: 40.010144819-10, 40.010144820-96 (Coob.)
Impugnante: Rede dos Colchões Ltda
IE: 001652538.00-90
Deivid de Medeiros Moreira (Coob.)
CPF: 050.091.696-90
Proc. S. Passivo: Ricardo Rocha Viola/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pela Conselheira Lilian Cláudia de Souza, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Impugnante à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, com recolhimento de ICMS a menor, no período de fevereiro de 2012 a setembro de 2016.

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

Entendo que nos presentes autos, operou-se a decadência em período anterior a 09/10/12, pelos motivos expostos a seguir.

O CTN dispõe sobre dois prazos decadenciais para a Fiscalização constituir o crédito tributário. No art. 173, inciso I, o referido código determina que o prazo será contado em cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Essa decadência é aplicável, por exemplo, para tributos que são sujeitos ao lançamento de ofício, como o IPTU, de competência municipal.

Já no art. 150, § 4º, o CTN determina que o prazo será contado em cinco anos do fato gerador do tributo, quando este for sujeito ao lançamento por homologação. Isto é, nos casos em a legislação determina que cabe ao contribuinte apurar e recolher o tributo, de forma antecipada, nos termos em que considera pertinente em sua contabilidade. É ver a redação do dispositivo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, **será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.** (Original sem destaques).

Percebe-se que a exceção à aplicação do dispositivo somente se dará quando houver constatação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, nos termos do artigo retromencionado, ou ainda, nos moldes da sumula 555 do STJ, situação em que o sujeito passivo não cumpre com seu dever legal de declarar e recolher, antecipadamente, os valores que entende devidos a título do tributo.

No caso dos autos, não restou caracterizado dolo, fraude ou simulação por parte da Autuada, pois o lançamento decorre do recolhimento a menor de ICMS, no período de fevereiro de 2012 a setembro de 2016, em razão das saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Impugnante à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, nem tampouco se trata de hipótese de não realização de declaração por parte do sujeito passivo. Neste sentido, basta a leitura do Auto de Infração para constatar que a Fiscalização não imputa à Autuada qualquer daquelas condutas.

Pois bem, analisando o art. 150, § 4º do CTN, o STJ possui entendimento pacificado em sede de repetitivos de que ele se aplica sempre que o contribuinte tenha apurado o tributo e realizado o pagamento do que entende devido, ainda que a fiscalização venha posteriormente lançar o tributo complementar.

Neste sentido, destaca-se o REsp nº 973.733/SC, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual foi afirmado:

“A DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR DO FISCO, EM SE TRATANDO DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, **QUANDO OCORRE PAGAMENTO ANTECIPADO INFERIOR AO EFETIVAMENTE DEVIDO**, SEM QUE O CONTRIBUINTE TENHA INCORRIDO EM FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO, NEM SIDO NOTIFICADO PELO FISCO DE QUAISQUER MEDIDAS PREPARATÓRIAS, OBEDECE A REGRA PREVISTA NA PRIMEIRA PARTE DO § 4º, DO ARTIGO 150” (RESP Nº 973.733/SC, REL. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18.09.2009).

Assim sendo, em havendo pagamento antecipado por parte do contribuinte, o STJ entende pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN, sendo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO” (STJ, 1ª SEÇÃO, AGRG NOS ERESP 1199262/MG, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, JULGADO EM 26/10/2011, DJE 07/11/2011).

O que se denota dos autos, inclusive do relatório do Auto de Infração, é que o Contribuinte declarou as operações tributáveis e ainda realizou o recolhimento antecipado do valor do imposto que entendeu ser devido e, de acordo com esta sistemática, novamente salientamos outros precedentes do STJ pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN na hipótese em que o contribuinte apurou e declarou o tributo que entendia devido.

Cite-se, novamente, o REsp nº 973.733/SC, no qual o STJ entendeu que não se aplica o art. 173, inciso I do CTN quando o débito é declarado pelo contribuinte, aplicando-se apenas à situação em que inexistente “prévia declaração do débito”. É ver o trecho pertinente do acórdão, extraído do voto do Min. Relator:

“ASSIM É QUE O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO”.

Diante desse entendimento, o STJ editou a já mencionada Súmula 555:

QUANDO NÃO HOUVER DECLARAÇÃO DO DÉBITO, O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTA-SE EXCLUSIVAMENTE NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, NOS CASOS EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUI AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

Inferre-se diretamente da Súmula 555/STJ que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo na forma do art. 173, inciso I do CTN é reservada às hipóteses em que não há declaração do débito.

A razão para tanto é que se o contribuinte se omite totalmente, deixando de exercer sua atividade de apurar e declarar o débito, não há objeto sobre o qual a Fazenda deva se pronunciar nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Daí a contagem do prazo decadencial recair no art. 173, inciso I do CTN.

Inclusive, esse já era o entendimento doutrinário antes do advento do verbete:

“a aferição da regra de decadência aplicável se faz a partir da forma exteriorizada pelo contribuinte. Leia-se em forma exteriorizada, a produção/verbalização de instrumentos (DARF e/ou DCTF, DIPJ, todas no prazo próprio) devidamente cientificados à administração tributária, como previsto na legislação. Veja: se se diz ‘forma exteriorizada’ não está sob atenção o conteúdo

inserto naquela forma. É dizer, se o contribuinte põe forma e a comunica validamente à SRF, isto, de per si, já é suficiente para decidir qual o prazo decadencial aplicável. Em resumo, não se perquire do conteúdo e conseqüente validade de tais formas ‘exteriorizadas’ na determinação preliminar do prazo decadencial para revisão da atividade do contribuinte. Se elas foram produzidas e adequadamente exteriorizadas, necessariamente o Fisco deverá produzir a contra-forma, no prazo do artigo 150, § 4º do CTN, para poder afastar os efeitos da homologação tácita” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). Decadência no Imposto sobre a Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 30)

“Compete à autoridade administrativa, ex vi do artigo 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento (...)

(...) A atividade homologável não corresponde necessariamente ao pagamento. Conseqüentemente, a terminologia contemplada no CTN é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a ‘atividade’ do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento. (BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. In NOVELLI, Flávio Bauer (coord.) Tratado de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 440-441 e 444-445)

E, conforme documentação acostada aos autos, verifica-se que houve o efetivo recolhimento e declaração dos valores que o Sujeito Passivo entendeu serem devidos a título de ICMS decorrente de suas operações e prestações tributadas.

Dessa forma, na esteira do consolidado entendimento do STJ, inclusive sumulado e julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN, de modo que as exigências do Auto de Infração que correspondem ao período anterior a 09/10/12, encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que o Sujeito Passivo foi intimado da lavratura do Auto de Infração somente em 09/10/17 (fls. 41/42).

Diante do exposto, voto pelo reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública formalizar o crédito tributário para os fatos geradores ocorridos no período anterior a 09/10/12, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Sala das Sessões, 04 de outubro de 2018.

Lilian Cláudia de Souza
Conselheira