

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.206/19/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001126871-03  
Impugnação: 40.010146961-93  
Impugnante: Musical Presentes Comercial Eireli  
IE: 277749237.00-00  
Coobrigado: Nayra Gabryelle de Sousa Lima Reis  
CPF: 100.798.196-21  
Proc. S. Passivo: Ricardo Alves Costa/Outro(s)  
Origem: DF/Governador Valadares

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EIRELI - CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), prevista no art. 980-A do Código Civil, responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**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.**

**MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei 7.763/75. Ressalta-se que em relação às saídas desacobertadas exigiu-se apenas a referida multa isolada.**

**Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.**

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, de que a Contribuinte promoveu entradas, saídas e manutenção, em estoque, de mercadorias sujeitas à substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, referente ao período de 2013.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação e a Multa Isolada, capituladas no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei 6.763/75. Ressalta-se que em relação às saídas desacobertas exigiu-se apenas a referida multa isolada.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 19/27, com juntada de documentos às fls. 28/178, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 180/188.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

##### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração em razão de vícios no lançamento, alegando que a Fiscalização, a seu ver, não lhe forneceu um prazo hábil, conforme previsto em lei, para análise do relatório ou o direito legal de dilação do procedimento exploratório.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), 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, qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa.

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

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

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

#### **Do Mérito**

Conforme acima relatado, a autuação versa sobre a constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, de que a Contribuinte promoveu entradas, saídas e manutenção, em estoque, de mercadorias sujeitas à substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, referente ao período de 2013.

Está sendo exigido o ICMS/ST, a Multa de Revalidação e a Multa Isolada, capituladas no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso I, todos da Lei 6.763/75. Ressalta-se que em relação às saídas desacobertadas exigiu-se apenas a referida multa isolada.

Primeiramente, necessário abordar a questão da decadência do direito de lançar, relativamente a determinado período abrangido pelo lançamento, em função da aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, conforme levantado pela Conselheira Relatora.

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.

Com a devida licença aos entendimentos divergentes, o mencionado dispositivo estabelece que, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será 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.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

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

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

(...)

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

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

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

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

(CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN).\" (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

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

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

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

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

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

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

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

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

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o crédito tributário relativo ao exercício de 2013, somente expirou em 31/12/18, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 22/10/18 e a Coobrigada em 10/11/18.

Assim, não há que se falar em decadência.

Quanto ao mérito propriamente dito, no que tange à metodologia utilizada pela Fiscalização para desenvolvimento dos trabalhos, destaca-se que o Levantamento Quantitativo Financeiro é procedimento idôneo, conforme art. 194, inciso III, do RICMS/02, a seguir transcrito:

### RICMS/02

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

I - (...);

II (...);

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

O referido procedimento constitui-se em técnica fiscal, que visa a apuração da movimentação de mercadoria ocorrida no estabelecimento.

No caso em análise, a Fiscalização utilizou-se de aplicativo eletrônico que efetua os cálculos automaticamente.

Tal roteiro tem por finalidade, a conferência fiscal das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no respectivo período.

Neste procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação, em quaisquer das duas formas apresentadas a seguir:

$$\text{VENDAS (SAÍDAS)} = \text{ESTOQUE INICIAL} + \text{ENTRADAS} - \text{ESTOQUE FINAL}$$
$$\text{ESTOQUE FINAL} = \text{ESTOQUE INICIAL} + \text{ENTRADAS} - \text{VENDAS (SAÍDAS)}$$

Infere-se que este levantamento consiste em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é objetivo e inquestionável, não se tratando, portanto, de meras suposições.

O Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, portanto, representa exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre à emissão de documento fiscal de saída de mercadoria, sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia, neste caso, o levantamento informa que houve saída sem estoque, o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ou então, se ao final de um determinado período, o levantamento quantitativo apresentar a apuração de estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo Contribuinte no livro Registro de Inventário ou apurado em levantamento físico, pressupõe-se a ocorrência de saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal e no caso em que a diferença seja maior, de que houve estoque desacoberto.

Cabe destacar que o preenchimento/emissão dos documentos fiscais, deve retratar a operação de forma fiel e conter todos os requisitos, conforme prevê a legislação tributária, sendo de responsabilidade do próprio contribuinte, a veracidade das informações prestadas, nos termos do art. 16, incisos III e VI da Lei nº 6.763/75.

Assim, no caso em análise, a Fiscalização relata:

A impugnante foi contatada em 21/02/2018 conforme e-mails anexados às folhas 73, 77, 78, 80, 82, 84 sendo este último em 08/03/2018, todos alertando sobre a falta de registros na transmissão do arquivo Sintegra. Em 15/03/2018 alguns registros do arquivo Sintegra foram retransmitidos e foi executada a primeira rotina do LEQFID, onde foi constatado que os registros dos arquivos Sintegra estavam incompletos. Este fato foi comunicado ao contribuinte, conforme observado às folhas 86, instruindo o mesmo a fazer uma nova análise em seus arquivos. Em 13/03/2018 através de um novo e-mail, fls. 89 a 91, novamente foi comunicado a autuada que algumas informações dos arquivos estavam equivocadas (os arquivos informavam no registro 74 um estoque de mercadorias com valores muito elevados), ver planilha presente fl. 90. Enviei e-mail fl. 92 informando os estoques (registro 74) de cada período para retificação. Esclareça-se que estas alterações somente poderiam ser executadas pela autuada.

(...)

Os registros do arquivo Sintegra sofreram muitas alterações, e a rotina do LEQFID foi executada a cada complementação nos registros Sintegra e enviada ao contribuinte para demonstrar que as imprecisões persistiam em alguns registros, conforme fls. 96, 114, 121. Alguns registros do arquivo Sintegra foram retransmitidos por 05 vezes (mês 02/2013), como pode ser visto na tela abaixo, sendo a última em 09/08/2018.

Observa-se, portanto, que a Fiscalização propiciou à Autuada, todas as oportunidades para a retificação dos dados transmitidos, visando a correta elaboração do procedimento fiscal em análise.

Ressalte-se, ainda, que a contestação do levantamento ora examinado, pode ser feita mediante indicação precisa dos erros detectados e/ou apresentação de novo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

levantamento, com evidências e justificativas, das diferenças encontradas, fazendo-se acompanhar, ainda, dos elementos de prova que sustentem as alegações feitas.

Nesse sentido, a Defesa menciona que:

“as compras das mercadorias são feitas em separado, e as vendas são feitas em conjunto. Como exemplo do caso supramencionado, podemos citar a Bateria, onde o contribuinte compra os seus componentes (prato, tarou, pedal e etc.) separados e os vende em conjunto, desta maneira a fiscalização não levou este procedimento em conta. Há ainda diversos produtos similares (exemplos parafusos) que são baixados em códigos diversos, sendo esses os motivos das divergências entre o apurado pela Fiscalização Fazendária e o estoque realmente existente na loja”.

Todavia, a Fiscalização rebate as questões apresentadas pela Impugnante, da seguinte forma:

A autuada possui uma lista de 3.528 itens em estoque em 31/12/2012, 3.798 em 31/12/2013. No CD1 anexo a este processo poderá ser comprovado na planilha intitulada “produtos 2013”, que para esta apuração utilizando o LEQFID foram utilizados apenas 289 produtos em 2013, quantidade facilmente verificável considerando o tempo que durou o processo.

Neste quantitativo o item PARAFUSO não aparece.

O item BATERIA teve 04 ocorrências em 2013, sendo que todas possuem marcas ou fabricantes específicos, não havendo possibilidade de terem sofrido processo de montagem nas dependências da autuada. Salienta-se que a autuada possui somente o CNAE 4756-3/00 - Comércio varejista especializado de instrumentos musicais e acessórios.

Logo, a Impugnante não logrou êxito em refutar o procedimento fiscal.

Cumprе salientar que as mercadorias, objeto do presente lançamento - instrumentos musicais -, estão sujeitas à substituição tributária, conforme item 39 da parte 2 do Anexo XV, do RICMS/02, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores em tela.

Portanto, verifica-se que restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo legítimas as exigências constantes do crédito tributário, de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Verifica-se, na planilha intitulada “Demonstrativo do Crédito Tributário”, que o ICMS/ST não é exigido na apuração das saídas desacobertadas (considera-se o ICMS recolhido no momento da entrada), exigindo-se apenas a citada multa isolada. A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobrança do imposto é feita somente na apuração das entradas e do estoque desacobertado, quando se exige o ICMS/ST, a multa de revalidação e a multa isolada.

Como relatado, foi eleito corretamente para o polo passivo da obrigação tributária, além da empresa autuada, o titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), nos termos do disposto nos arts. 135, inciso III, do CTN e 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

### CTN

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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.

(...)

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame a titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), que efetivamente é quem participa das deliberações e nos negócios sociais da empresa.

No caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, em consonância com entendimento do STJ para a responsabilização solidária da sócia.

Induidoso, no caso, que a Coobrigada tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dela para o polo passivo da obrigação tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, oportuno destacar que o fato de estar, a Autuada, enquadrada no regime simplificado de tributação, no período da ocorrência dos fatos geradores, não lhe socorre, conforme o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea "f" da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional).

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 da Lei Complementar nº 123/06, que assim prescreve:

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 desacobertada de documento fiscal;

(...)

Cita-se, a propósito, decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, já proferida, abordando a questão:

**EMENTA: TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - APELAÇÃO CÍVEL - SIMPLES MINAS E SIMPLES NACIONAL - ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO - PARCELAMENTO - OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL - ART. 15, INCISO VII, ALÍNEA "A", LEI ESTADUAL Nº 15.219/04 - ART.13, § 1º, INCISO XIII, ALÍNEA "F", LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06 - INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS NÃO SUJEITA AO REGIME - SEGURANÇA DENEGADA.**

CONSIDERANDO QUE OS DÉBITOS OBJETO DE PARCELAMENTO DECORREM DA "OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR SAÍDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS", NOS TERMOS DO ART. 15, VII, "A", DA LEI ESTADUAL Nº 15.219/04 E DO ART. 13, §1º, XIII, "F", DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06, DEVE INCIDIR A ALÍQUOTA DO ICMS APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS NÃO SUJEITA AO REGIME.

PRELIMINAR REJEITADA. RECURSO NÃO PROVIDO.(APELAÇÃO CÍVEL 1.0079.11.054061-8/001, RELATOR(A): DES.(A) ANA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PAULA CAIXETA, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 12/09/13, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 17/09/13)

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, arguida pela Conselheira Relatora. Vencida a Conselheira Lilian Cláudia de Souza (Relatora), que a reconhecia em relação à Impugnante, para o período anterior a 22/10/13 e, em relação ao Coobrigado, para o período anterior a 10/11/13. Vencido também o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que a reconhecia parcialmente em relação ao período anterior a 06/09/13, referente ao ICMS e à MR. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que o julgava parcialmente procedente, para a exclusão das Multas Isolada e de Revalidação. Designada relatora a Conselheira Cindy Andrade Moraes. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Cláudia de Souza Coelho. Participaram do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Maria Vanessa Soares Nunes.

**Sala das Sessões, 19 de março de 2019.**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente / Relatora designada**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.206/19/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001126871-03	
Impugnação:	40.010146961-93	
Impugnante:	Musical Presentes Comercial Eireli	
	IE: 277749237.00-00	
Coobrigado:	Nayra Gabryelle de Sousa Lima Reis	
	CPF: 100.798.196-21	
Proc. S. Passivo:	Ricardo Alves Costa/Outro(s)	
Origem:	DF/Governador Valadares	

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.

Conforme já salientado, a autuação versa sobre a constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, de que a Contribuinte promoveu entradas, saídas e manutenção, em estoque, de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, razão pela qual exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação e a Multa Isolada, capituladas, respectivamente, no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Entendo que, nos presentes autos, operou-se a decadência no tocante ao período anterior a 22/10/13 em relação à Impugnante e, em relação à Coobrigada, para o período anterior a 10/11/13, pelos motivos expostos a seguir.

O CTN dispõe 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 a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal forma de contagem é conhecida como “regra geral” da decadência e é aplicável aos tributos que são sujeitos ao lançamento de ofício, como, por exemplo, o IPTU, de competência municipal e ainda para tributos sujeitos a lançamento por declaração, como é o caso do ITCD do estado de Minas Gerais.

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

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 acima mencionado.

No caso dos autos, não há qualquer prova capaz de assegurar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte da Autuada, nem tampouco da Coobrigada, pois o lançamento decorre de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2013, em função de equívocos da empresa relacionados ao recolhimento do tributo. 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, de ofício, 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 que “*a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito 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 “*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 da autuação 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Súmula nº 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 nº 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 da Súmula nº 555/STJ:

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 PRODUIR A CONTRA-FORMA, NO PRAZO DO ARTIGO 150, § 4º DO CTN, PARA PODER

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 22/10/13 em relação à Impugnante e, em relação à Coobrigada, para o período anterior a 10/11/13, encontram-se fulminadas pela decadência, tendo em vista a data de intimação do Sujeito Passivo da autuação.

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 22/10/13 em relação à Impugnante e, em relação à Coobrigada, para o período anterior a 10/11/13, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, segundo os fundamentos jurídicos que integram o presente voto vencido.

**Sala das Sessões, 19 de março de 2019.**

**Lilian Cláudia de Souza**  
**Conselheira**

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>		
--	--	--

---

Acórdão:	23.206/19/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001126871-03	
Impugnação:	40.010146961-93	
Impugnante:	Musical Presentes Comercial Eireli IE: 277749237.00-00	
Coobrigado:	Nayra Gabryelle de Sousa Lima Reis CPF: 100.798.196-21	
Proc. S. Passivo:	Ricardo Alves Costa/Outro(s)	
Origem:	DF/Governador Valadares	

---

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 06/09/13, no que pertine à acusação fiscal de entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, cuja constatação decorreu de levantamento quantitativo diário financeiro (LEQFID).

Ressalta-se que no caso das acusações fiscais imputadas à Autuada, significa dizer que houve recolhimento a menor do ICMS devido e, portanto, houve algum pagamento do imposto, sujeito à homologação ulterior pela Fiscalização Fazendária Estadual.

Nada obstante, no que tange à multa isolada, a qual decorre de descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte, consoante se extrai de interpretação lógica do § 1º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, inexistente qualquer valor a ser homologado pelo Fisco mineiro, visto que não faz sentido pensar que o contribuinte tinha a obrigação de recolher de forma antecipada a multa isolada, na época do descumprimento de obrigação acessória, visto que a convalidação da obrigação de fazer em obrigação de pagar ocorre tão somente com a lavratura do Auto de Infração.

O § 2º do art. 113 do CTN assevera que “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as **prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos**”, logo, se o contribuinte não realiza a prestação de fazer ou não fazer a que estava obrigado, cujo escopo era facilitar o trabalho de fiscalização ou de possibilitar a conferência da apuração e do pagamento do imposto, no seu montante exato, essa obrigação, apesar de acessória, persiste, independentemente, da obrigação principal, na seara tributária. Um grande exemplo disso é a hipótese de contribuinte que goza de isenção ou imunidade

de ICMS, mas que ainda está obrigado a realizar obrigações acessórias, vinculadas às operações isentas ou não tributadas que promove em seu estabelecimento.

É curial gizar que o próprio inciso VI do art.149 do CTN prevê o lançamento de ofício, “quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária”, portanto, se é possível a constituição do crédito tributário, atinente à multa isolada, mediante a lavratura de Auto de Infração de imposição de multa (AIIM), sem a necessidade de revisão de ofício de algum lançamento fiscal, torna-se indubitável que a multa isolada se submete a regramento próprio de decadência tributária, típica de lançamento de ofício, não se comunicando, pois, o regramento da decadência aplicada à obrigação principal, quando se cuide de tributos sujeitos à homologação da Fazenda Pública.

Assim sendo, a multa isolada cobrada no presente auto se submete à regra do art.173, inciso I, do CTN, visto que depende de lançamento de ofício para a sua cobrança, além de inexistir qualquer tipo de pagamento à ela referente, e sujeito à homologação ulterior pela Fiscalização Fazendária Estadual.

Neste sentido, calha trazer à baila jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça, acerca da aplicação da regra do art.173, inciso I, do CTN para a contagem do prazo decadencial, no que se relaciona à multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, *in verbis*:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO. DECLARAÇÃO EMITIDA PELO ADQUIRENTE. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO VENDEDOR. INTELIGÊNCIA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02.

DISCUTE-SE NOS AUTOS A POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAR O VENDEDOR PELA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI, QUANDO A EMPRESA ADQUIRENTE, EMBORA APRESENTE A DECLARAÇÃO LEGALMENTE EXIGIDA DE QUE FAZ JUS AO BENEFÍCIO (ART. 29, § 7º, II, DA LEI Nº 10.637), NÃO PREENCHE OS REQUISITOS LEGAIS PARA TANTO.

AUSÊNCIA DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC, TENDO EM VISTA QUE O ACÓRDÃO RECORRIDO ENFRENTOU A MATÉRIA POSTA EM DEBATE NA MEDIDA NECESSÁRIA PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA, HAVENDO MANIFESTAÇÃO EXPRESSA QUANTO AOS MOTIVOS PELOS QUAIS NÃO SE RECONHECEU A DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO EFETUADO NA HIPÓTESE. NÃO HÁ QUE SE FALAR, PORTANTO, EM NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL, VISTO QUE TAL SOMENTE SE CONFIGURA QUANDO, NA APRECIACÃO DE RECURSO, O ÓRGÃO JULGADOR INSISTE EM OMITIR PRONUNCIAMENTO SOBRE QUESTÃO QUE DEVERIA SER DECIDIDA, E NÃO FOI.

O PRESENTE RECURSO NÃO DISCUTE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE IPI, CUJO PAGAMENTO ANTECIPADO ATRAIRIA A APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN, PARA FINS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DE EVENTUAL DIFERENÇA RECOLHIDA A MENOR. AO CONTRÁRIO, DEPREENDE-SE DOS AUTOS QUE SEQUER HOUVE PAGAMENTO DE IPI NA HIPÓTESE, TENDO EM VISTA QUE AS NOTAS FISCAIS OBJETO DA AUTUAÇÃO CUIDAM DE MERCADORIAS REMETIDAS COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO, NA FORMA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02, E, TAMBÉM, PORQUE O ACÓRDÃO RECORRIDO AFIRMOU QUE AO FINAL DA RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL DO IPI, COM A ADIÇÃO DOS DÉBITOS APURADOS PELAS SAÍDAS COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO, TIDA POR INDEVIDA, NÃO SURTIRAM SALDOS DEVEDORES A COBRAR POR CONTA DE OS SALDOS CREDORES SUPERAREM OS VALORES DOS DÉBITOS ESCRITURADOS E APURADOS.

O CRÉDITO TRIBUTÁRIO OBJETO DO PRESENTE FEITO SE REFERE À MULTA APLICADA COM BASE NO ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64, POR FALTA DE LANÇAMENTO DO VALOR DO IPI NA RESPECTIVA NOTA FISCAL, TRATANDO-SE, PORTANTO, DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, CUJA CONSTITUIÇÃO SE SUJEITA AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO PREVISTO NO ART. 149 DO CTN E ATRAI A REGRA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA FINS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. OS FATOS GERADORES DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA OCORRERAM NO PERÍODO DE ABRIL A SETEMBRO DE 2004 E O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO RESPECTIVO CRÉDITO TEVE INÍCIO EM 1º DE JANEIRO DE 2005, DE FORMA QUE O LANÇAMENTO OCORRIDO EM OUTUBRO DE 2009 NÃO FOI ATINGIDO PELA DECADÊNCIA, HAJA VISTA TER SIDO EFETIVADO ANTES DO DECURSO DO PRAZO QUINQUENAL DE QUE TRATA O ART. 173, CAPUT, E INCISO I, DO CTN.

O INCISO II DO § 7º DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02 INCUMBIU AS EMPRESAS ADQUIRENTES DA OBRIGAÇÃO DE DECLARAR AO VENDEDOR, DE FORMA EXPRESSA E SOB AS PENAS DA LEI, QUE ATENDE A TODOS OS REQUISITOS ESTABELECIDOS.

NO REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI, NEM A LEI DE REGÊNCIA, NEM A LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA DELEGARAM AO VENDEDOR A INCUMBÊNCIA DE VERIFICAR A VERACIDADE DA DECLARAÇÃO PRESTADA PELO ADQUIRENTE, DE FORMA QUE NÃO PODE A AUTORIDADE FISCAL RESPONSABILIZAR O VENDEDOR POR NÃO TER ADOTADO CAUTELAS PARA CONFERIR SE O ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE ATENDIA OU NÃO AOS REQUISITOS PARA O GOZO DO BENEFÍCIO. É QUE NÃO CABE A ATRIBUIÇÃO DE OUTROS ENCARGOS À EMPRESA VENDEDORA, SE NÃO HÁ NORMATIVA EXPRESSA NESSE SENTIDO. COM EFEITO, AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DECORREM DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (ART. 113, § 3º, CTN), NÃO PODENDO O FISCO EXIGIR OUTRAS PRESTAÇÕES QUE ACHE NECESSÁRIAS SE NÃO HÁ AMPARO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (LEIS, TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS, DECRETOS E NORMAS COMPLEMENTARES - ART. 96 DO CTN).

OS CONTRATANTES SÃO OBRIGADOS A GUARDAR, ASSIM NA CONCLUSÃO DO CONTRATO, COMO EM SUA EXECUÇÃO, OS PRINCÍPIOS DE PROBIDADE E BOA-FÉ (ART. 422 DO CÓDIGO CIVIL), DE FORMA QUE A CELEBRAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO PRESSUPÕE A CONFIANÇA NO COMPORTAMENTO LEGÍTIMO DAS PARTES, DE MODO QUE SE UMA DELAS SE CONDUZ DE FORMA INDEVIDA OU ILEGAL, QUEBRANDO A CONFIANÇA QUE LHE FOI DEPOSITADA, A PARTE QUE ATUOU SEGUNDO O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA NÃO PODE SER PENALIZADA PELO COMPORTAMENTO ANTIJURÍDICO DA OUTRA, SOB PENA DE SUBVERTER A PRÓPRIA ATIVIDADE COMERCIAL E, EM ÚLTIMA ANÁLISE, O VETUSTO CONCEITO DE JUSTIÇA SEGUNDO O QUAL SE DEVE DAR A CADA UM O QUE LHE É DEVIDO, INCLUSIVE EM RELAÇÃO À DISTRIBUIÇÃO EQUÂNIME DOS ÔNUS QUE DEVEM SER IMPUTADOS A CADA PARTE.

RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO PARA DESCONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E ANULAR O AUTO DE INFRAÇÃO QUE APLICOU À RECORRENTE A MULTA PREVISTA NO ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. (STJ – RESP N. 1.528.524 - PE (2015/0080662-2) – 2ª T.; REL: **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**; JULGADO EM: 18/08/2015; DJE: 28/08/2015)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. INSTRUMENTALIDADE RECURSAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I, CTN.

QUANDO OS EMBARGOS DECLARATÓRIOS SÃO UTILIZADOS NA PRETENSÃO DE REVOLVER TODO O JULGADO, COM NÍTIDO CARÁTER MODIFICATIVO, PODEM SER CONHECIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL, EM VISTA DA INSTRUMENTALIDADE E A CELERIDADE PROCESSUAL.

NOS TERMOS DO ART. 113, §§ 2º E 3º, DO CTN, A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVISTA EM "LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA" PODE VINCULAR NÃO SÓ O CONTRIBUINTE, COMO TERCEIRO, NO OBJETIVO DE OBRIGÁ-LOS A FAZER, NÃO FAZER OU TOLERAR QUE SE FAÇA, DE MODO QUE A NÃO OBSERVÂNCIA DO DEVER LEGALMENTE IMPUTADO CONDUZ À APLICAÇÃO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA (MULTA), QUE SE TRANSMUTA EM OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

A PRÓPRIA AGRAVANTE RECONHECE QUE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA LOCAL VEDA A CONFECÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DA AUTORIDADE COMPETENTE

- PRESTAÇÃO NEGATIVA (NÃO FAZER) -, O QUE TRANSFORMA A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EM PRINCIPAL QUANTO À MULTA APLICADA, CUJO "SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA É A PESSOA OBRIGADA ÀS PRESTAÇÕES QUE CONSTITUAM O SEU OBJETO" (ART. 122 DO CTN).

A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EXISTE AINDA QUE O SUJEITO A ELA VINCULADO NÃO SEJA CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. ISTO PORQUE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA POSSUI CARÁTER AUTÔNOMO EM RELAÇÃO À PRINCIPAL, POIS MESMO NÃO EXISTINDO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL A SER ADIMPLIDA, PODE HAVER OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA A SER CUMPRIDA, NO INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS.

**TRATANDO-SE DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (PENALIDADE PECUNIÁRIA), CONVERTIDA EM PRINCIPAL, A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO SUJEITA-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, NA FORMA DO ART. 149, INCISOS II, IV E VI, DO CTN, CUJA REGRA A SER OBSERVADA É A DO ART. 173, INCISO I, DO CTN.**

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL, MAS IMPROVIDO. (STJ - EDCL NO RESP 1.384.832/RN, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJE 24/03/2014) (GRIFEI)

Noutro ponto, retomando a análise do recolhimento parcial do ICMS e da multa de revalidação e a que tipo de regra de decadência estaria sujeito, quanto às exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da Contribuinte, entendo, *data venia*, 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 06/09/13, ou seja, a partir do termo inicial de contagem do prazo decadencial, o qual equivale à data de intimação do contribuinte, acerca do teor do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, *ex vi* do parágrafo único do art.173 do CTN.

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. (DESTACOU-SE).**

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, inciso 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 TRIBUTOS SEM A PRÉVIA ANÁLISE DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSA 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).

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."

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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 de ICMS e MR, relativo ao período anterior a 06/09/13, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Desta feita, pendendo apenas ato administrativo de homologação dos valores declarados e recolhidos pelo contribuinte, acaso permaneça inerte a Fazenda Pública por mais de 5 (cinco) anos, verifica-se a homologação tácita do numerário indicado e recolhido pelo contribuinte.

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, normalmente, 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.

Em adição, salvo melhor juízo, todos os tipos de lançamento fiscal (de ofício, misto ou por homologação) se sujeitam à regra traçada no parágrafo único do art. 173 do CTN, porquanto esse dispositivo legal contempla norma tributária conceitual, acerca do instante em que deve ser considerado o exercício do direito potestativo pelo Fisco mineiro, apto a interromper o fluxo temporal do prazo decadencial do seu direito de lançar.

A única ressalva que se faz à regra do parágrafo único do art. 173 do CTN é a de que a eficiência da intimação do AIAF depende da observância pelo Fisco mineiro do prazo estipulado de transcurso da medida preparatória do início da ação fiscal até sua concretização pela lavratura do Auto de Infração, isto é, é imperiosa a observância do comando dos §§3º e 4º do art.70 do RPTA.

*Contrario sensu*, acaso haja o transcurso do prazo para a lavratura do Auto de Infração, contado da expedição do AIAF, com ou sem a prorrogação motivada do prazo, a devolução do prazo de denúncia espontânea para o contribuinte representa a ineficiência do ato administrativo formalizado pela medida preparatória da autuação fiscal e, logo, não tendo se iniciado a ação fiscal com o AIAF, prorroga-se a interrupção da contagem do prazo decadencial, a partir da intimação do Auto de Infração, em substituição.

Nada obstante, não houve a extrapolação do prazo de lavratura do Auto de Infração, contado da data de expedição do AIAF, no caso dos autos, o que atesta a eficácia da intimação do contribuinte, quanto à medida preparatória da autuação fiscal.

Retomando o debate sobre a matéria de fundo da decadência do art. 150, §4º, do CTN, e 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 vênua, 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, também houve divergência 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 nº 6.763/75.

Nada obstante, ainda que o recolhimento do ICMS, exigido no presente Auto de Infração se faça de modo independente do regime unificado de arrecadação do SIMPLES NACIONAL, *ex vi* do art.13, §1º, inciso XIII, alínea “f”, da LC nº 123/06, existe previsão legal expressa no art. 35 da LC nº123/06, 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 nº 123/06.** Aplicam-se aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, inscritas no Simples Nacional, **as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.** (grifo nosso)

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

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*:

**Art.170 da CF/88.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

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

**Art.179 da CF/88.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. (grifo nosso)

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

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

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

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

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

**anteriormente não escolhida, na interpretação do caso concreto.**

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

Exemplo: aceitando o Fisco a classificação tarifária feita pelo importador no momento do 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*.” (grifo nosso)

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

Art.950 do RIR/99. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§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.

Já quanto à multa do lançamento de ofício do art. 957 do RIR/99, sua previsão legal prevê sua incidência no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto, no caso de falta de recolhimento e do percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), 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. (grifo nosso)**

No tocante às hipóteses de agravamento da multa do lançamento de ofício, o art. 959 do RIR/99 prevê sua aplicação no Auto de Infração, nos percentuais de 112,5% (cento e doze e meio por cento) e de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com cartão de crédito e débito, com dinheiro e as mercadorias sujeitas à substituição tributária e demais esclarecimentos pertinentes, *in verbis*:

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

I - prestar esclarecimentos;

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

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 267. (grifo nosso)

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

Atualmente, a Resolução CGSN nº 140/18 revogou a Resolução CGSN nº 94/11 e está em vigor desde 01/08/18, conforme reza o art. 154 da Resolução CGSN nº 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 nº 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 nº 140/18 e dos artigos correspondentes, que já estavam previstos na revogada Resolução CGSN nº 94/11, onde fica claro qual é a interpretação correta do art. 35 da LC nº 123/06, principalmente, porque o art. 96 da Resolução CGSN nº 140/18 (antigo art.87 da Resolução CGSN nº 94/11) regulamentou o art. 35 da LC nº 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

I - omissão de receitas;

II - diferença de base de cálculo; ou

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

a) da decisão administrativa de primeira instância à impugnação tempestiva; ou (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 3º; Lei nº 8.218, de 1991, art. 6º, inciso III)

b) da decisão do recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância. (art. 44, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 3º; Lei nº 8.218, de 1991, art. 6º, § 1º)

Conquanto haja entendimento equivocado de aplicação exclusiva da legislação tributária estadual apartada do regime do SIMPLES NACIONAL, quando seja devido o recolhimento independente do ICMS, a Resolução CGSN nº 94/11 espanca todas essas dúvidas, porventura, pendentes, acerca da determinação expressa em ato normativo vigente, quanto à aplicação das normas do imposto de renda para as multas fiscais cobradas contra as empresas inscritas no SIMPLES NACIONAL.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Art. 39 da LC n.123/06.** O contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente.

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

**Art. 83 da Resolução CGSN n. 94/11.** No caso em que a ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional exerça atividades incluídas no campo de incidência do ICMS e do ISS e seja apurada omissão de receita de origem não identificável, a autuação será feita com utilização da maior alíquotas relativas à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis às respectivas atividades. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 2º)

§ 1º Na hipótese de as alíquotas das tabelas aplicáveis serem iguais, será utilizada a tabela que tiver a maior alíquota na última faixa, para definir a alíquota a que se refere o caput. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º)

§ 2º A parcela atuada que não seja correspondente aos tributos federais será rateada entre Estados, Distrito Federal e Municípios na proporção dos percentuais de ICMS e ISS relativos à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º)

Sob o enfoque de uma interpretação sistemática, alusiva à todos os atos normativos aqui já citados, e de uma interpretação literal do art. 87 da Resolução CGSN nº 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, §1º, inciso XIII, alínea f), da LC nº 123/06.

Por todos os fundamentos jurídicos aqui expostos, este Conselho de Contribuintes não poderia relegar o art. 35 da LC nº 123/06 à letra morta de lei, igualmente os arts. 84 a 87 da Resolução CGSN nº 94/11, que o regulamentam, sob

pena de se afrontar diretamente a vedação legal do art. 182 da Lei nº 6.763/75, que impede a não aplicação de ato normativo vigente.

Por amor ao debate, *contrario sensu*, à tese jurídica de que “omissão de receita” e “saída desacobertada de mercadorias sem documento fiscal”, por exemplo, seriam hipóteses legais distintas, ressalta-se que a omissão de receita contemplada no art. 93, inciso I, da Resolução CGSN nº 140/18 (antigo art. 85, inciso I, da Resolução CGSN nº 94/11) é ampla e abarca, tanto a hipótese da saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal (art. 13, §1º, inciso XIII, alínea “f”, da LC nº 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, §1º, incisos I e II, do RPTA mineiro.

Em quaisquer das duas espécies descritas de “omissão de receita”, as penalidades fiscais a serem cobradas no Auto de Infração, correspondem àquelas enumeradas no art. 96 da Resolução CGSN nº 140/18 (antigo art. 87 da Resolução CGSN nº 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 nº 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 nº 123/06 c/c o art. 13, §1º, inciso XIII, alínea “f”, da LC nº 123/06.

Tanto isso é verdade que o art. 93, inciso III, da Resolução CGSN nº 140/18 (antigo art. 85, inciso I, da Resolução CGSN nº 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 nº 123/06, de forma equivocada, *data vênia*, aos entendimentos em contrário, aplicou-se as penalidades fiscais previstas na legislação estadual mineira (Lei nº 6.763/75); prossegue-se à análise da violação do princípio da imutabilidade jurídica do lançamento fiscal *in casu*, insculpida no art. 146 do CTN.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

implica que a introdução da modificação do critério jurídico possa se operar “no curso do procedimento administrativo de lançamento fiscal”.

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

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

(…) Não têm razão, *data vênia*, os que sustentam que o lançamento só se torna definitivo quando não impugnado pelo sujeito passivo, ou, se impugnado, quando confirmado em primeira ou em segunda instância administrativa. Não reconhecer a definitividade do lançamento na hipótese de notificação do sujeito passivo seria o mesmo que reconhecer a figura do crédito tributário provisório, que nenhuma guarida tem no CTN. Aliás, o raciocínio peca pela base, porque toda e qualquer decisão definitiva na esfera administrativa comportaria modificação por via judicial. Assim, aquele lançamento impugnado, ainda que decidido por sua manutenção integral na esfera administrativa, carregaria consigo a marca da “definitividade provisória”. Outrossim, procedimento administrativo do lançamento, meio de constituição do crédito tributário, a cargo do agente administrativo integrante da carreira de auditor fiscal ou de agente fiscal de rendas, nada tem a ver com o processo administrativo tributário, meio de solução da lide, a cargo de outros agentes administrativos integrantes da função de julgar, sendo que nos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

colegiados de segunda instância há representantes dos contribuintes. Nenhum deles tem o poder de efetuar o lançamento.” (grifo nosso)

Em um exame perfunctório, pode parecer que a multa de lançamento de ofício do RIR/99 seja mais gravosa que as multas fiscais cumuladas (multa de revalidação e multa isolada), previstas pela legislação estadual, todavia, não é o que ocorre de fato, lembrando ainda que a multa de mora não pode ser cumulada com a multa de lançamento de ofício.

Se, por um lado, o patamar máximo da multa de lançamento de ofício seja o de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) sobre o valor do imposto devido, somente para as hipóteses de fraude, na contramão, as multas fiscais cumuladas previstas na legislação tributária estadual (multa de revalidação e multa isolada) alcançam em, praticamente, todas as situações de saída de mercadorias desacobertada de documentação fiscal, o patamar de 250% (duzentos e cinquenta por cento) sobre o valor do imposto devido.

Explico melhor. A multa de revalidação aplicada é de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto incidente na operação, enquanto a multa isolada mais comum, neste tipo de autuação fiscal, é aquela prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, que prevê a cobrança de 40% (quarenta por cento) sobre o valor da operação, a qual, facilmente, alcançaria valores estratosféricos, após a exclusão do SIMPLES NACIONAL da empresa autuada, e frente à impossibilidade de aproveitamento de créditos escriturais de ICMS, no regime de débito e crédito do imposto.

Nada obstante, o inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 prevê o limitador de até duas vezes o valor do imposto incidente sobre a operação comercial, o que representa 200% (duzentos por cento) sobre o valor do imposto devido, logo, a soma das duas multas fiscais do estado de Minas Gerais alcança o patamar comum de 250% (duzentos e cinquenta por cento) sobre o valor do imposto devido, na ampla maioria das situações fáticas. Há de se ressaltar que, nas situações ordinárias, a multa de lançamento de ofício cobrada é de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto devido.

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, pois, as exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS e de MR, atinentes ao período anterior ao dia 06/09/13 (até cinco anos antes da 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, também deve ser excluída a multa de revalidação e a multa isolada cobradas neste Auto de Infração, em violação ao art. 146 do CTN c/c o art. 35 da LC nº 123/06.

**Sala das Sessões, 19 de março de 2019.**

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