

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.261/19/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001170754-32
Impugnação: 40.010147164-96
Impugnante: Bruna Aletusia Costa Reis Barcelos 01263009689
IE: 002068360.00-52
Coobrigado: Bruna Aletusia Costa Reis Barcelos
CPF: 012.630.096-89
Proc. S. Passivo: Yuri Moreira Grilo
Origem: DFT/Muriaé

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL – CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual responde ilimitadamente pelos créditos tributários constituídos, nos termos do art. 21, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 966 e 967 do Código Civil. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS-D) e os valores constantes em extratos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, , c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as informações prestadas pela Impugnante no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS- D) e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, no período de 01/01/13 a 31/12/13.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 21/22, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 34/41.

DECISÃO

Do Mérito

A autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as informações prestadas pela Impugnante no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS- D) e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, no período de 01/01/13 a 31/12/13.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

Art. 10-A. As administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, as empresas que prestam serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente e as empresas similares manterão arquivo eletrônico referente a totalidade das operações e prestações realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constantes do Cadastro Resumido de Contribuintes do ICMS disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, www.fazenda.mg.gov.br, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares.

(...)

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

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

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

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

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

Cumprе ressaltar que as informações prestadas pela administradora de cartão de crédito e/ou débito são documentos fiscais, nos termos do disposto no art. 132, incisos II e III do RICMS/02, transcrito a seguir:

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

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

A Impugnante alega que era Microempreendedora Individual, optante pelo Regime de Tributação SIMEI, no período de 09/12/12 a 31/12/14 e que estaria desobrigada de emissão de nota fiscal de venda/serviço a consumidor final - pessoa física, de acordo com o § 1º do art. 106 da Res. CGSN 140/2018.

Todavia, tal alegação não merece acolhida, tendo em vista as razões adiante externadas.

A Resolução CGSN nº 94, de 29/11/11, vigente à época dos fatos geradores em análise, previa:

Art. 37. O cálculo do valor devido na forma do Simples Nacional deverá ser efetuado por meio do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), disponível no Portal do Simples Nacional na internet. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 18, §§ 15 e 15-A)

§ 1.º A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional deverá, para cálculo dos tributos devidos mensalmente e geração do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), informar os valores relativos à totalidade das receitas correspondentes às suas operações e prestações realizadas no período, no aplicativo a que se refere o caput, observadas as demais disposições estabelecidas nesta Resolução. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 18, § 15)

§ 2.º As informações prestadas no PGDAS-D: (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 18, § 15-A)

I - têm caráter declaratório, constituindo confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nele prestadas; (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 18, § 15-A, inciso I)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - deverão ser fornecidas à RFB mensalmente até o vencimento do prazo para pagamento dos tributos devidos no Simples Nacional em cada mês, previsto no art. 38, relativamente aos fatos geradores ocorridos no mês anterior. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 18, § 15-A, inciso II)

§ 3.º O cálculo de que trata o caput, relativamente aos períodos de apuração até dezembro de 2011, deverá ser efetuado por meio do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS), também disponível no Portal do Simples Nacional na internet. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 18, § 15)

§ 4.º Aplica-se ao PGDAS o disposto no § 1.º. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 18, § 15)

Art. 37-A. A alteração das informações prestadas no PGDAS-D será efetuada por meio de retificação relativa ao respectivo período de apuração. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 2.º, inciso I, § 6.º) (Incluído pela Resolução CGSN n.º 98, de 13 de março de 2012)

§ 1.º A retificação terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 2.º, inciso I, § 6.º) (Incluído pela Resolução CGSN n.º 98, de 13 de março de 2012)

§ 2.º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos aos períodos de apuração: (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 2.º, inciso I, § 6.º; Lei n.º 5.172, de 1966, art. 138, Parágrafo único) (Incluído pela Resolução CGSN n.º 98, de 13 de março de 2012)

I - cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU, ou, com relação ao ICMS ou ao ISS, transferidos ao Estado ou Município que tenha efetuado o convênio previsto no § 3.º do art. 41 da Lei Complementar n.º 123, de 2006; ou (Incluído pela Resolução CGSN n.º 98, de 13 de março de 2012)

II - em relação aos quais a ME ou EPP tenha sido intimada sobre o início de procedimento fiscal. (Incluído pela Resolução CGSN n.º 98, de 13 de março de 2012)

§ 3.º Depois da remessa para inscrição em DAU ou da transferência dos valores de ICMS ou ISS para o Estado ou Município que tenha efetuado o convênio previsto no § 3.º do art. 41 da Lei Complementar n.º 123, de 2006, a retificação de valores informados no PGDAS-D, relativos a

determinado período de apuração, que resulte em alteração do montante do débito, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração, poderá ser efetuada: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I, § 6º; Lei nº 5.172, de 1966, art. 138, Parágrafo único) (Incluído pela Resolução CGSN nº 98, de 13 de março de 2012)

I - pela RFB, com relação aos tributos federais e, na ausência de convênio mencionado neste parágrafo, ao ICMS e ISS; ou (Incluído pela Resolução CGSN nº 98, de 13 de março de 2012)

II - pelo Estado ou Município, com relação ao ICMS ou ISS, quando firmado o convênio mencionado neste parágrafo. (Incluído pela Resolução CGSN nº 98, de 13 de março de 2012)

(...)

Seção V

Da Arrecadação

Art. 39. A ME ou a EPP recolherá os tributos devidos no Simples Nacional por meio do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), conforme modelo constante do Anexo IX. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, inciso I)

Art. 40. O DAS será gerado exclusivamente: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, inciso I)

I - para o MEI, por meio do Programa Gerador do DAS para o MEI - PGMEI;

II - para as demais ME e para as EPP:

a - até o período de apuração dezembro de 2011, por meio do PGDAS;

b - a partir do período de apuração janeiro de 2012, por meio do PGDAS-D.

(...)

Da Declaração Anual para o MEI - DASN-SIMEI

Art. 100. Na hipótese de o empresário individual ser optante pelo SIMEI no ano-calendário anterior, deverá apresentar, até o último dia útil do mês de maio de cada ano, à RFB, a Declaração Anual Simplificada para o Microempreendedor Individual (DASN-SIMEI) que conterà tão-somente: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 25, caput e § 4º)

Art. 100. Na hipótese de o empresário individual ser optante pelo SIMEI no ano-calendário anterior, deverá apresentar, até o último dia de maio de cada ano, à RFB, a Declaração Anual Simplificada para o Microempreendedor Individual (DASN-SIMEI) que conterà tão somente: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 25, caput e §

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4º) (Redação dada pela Resolução CGSN nº 98, de 13 de março de 2012)

I - a receita bruta total auferida relativa ao ano-calendário anterior;

II - a receita bruta total auferida relativa ao ano-calendário anterior, referente às atividades sujeitas ao ICMS;

III - informação referente à contratação de empregado, quando houver.

§ 1º Nas hipóteses em que o empresário individual tenha sido extinto, a DASN-SIMEI relativa à situação especial deverá ser entregue até: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 25, caput)

I - o último dia do mês de junho, quando o evento ocorrer no primeiro quadrimestre do ano-calendário;

II - o último dia do mês subsequente ao do evento, nos demais casos .

§ 2º Em relação ao ano-calendário de desenquadramento do empresário individual do SIMEI, este deverá entregar a DASN-SIMEI abrangendo os fatos geradores ocorridos no período em que esteve na condição de enquadrado, no prazo estabelecido no caput . (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 25, caput)

§ 2º Em relação ao ano-calendário de desenquadramento do empresário individual do SIMEI, inclusive no caso de o desenquadramento ter decorrido da exclusão do Simples Nacional, o contribuinte deverá entregar a DASN-SIMEI abrangendo os fatos geradores ocorridos no período em que esteve na condição de enquadrado, no prazo estabelecido no caput. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 25, caput) (Redação dada pela Resolução CGSN nº 104, de 12 de dezembro de 2012)

§ 3º A DASN-SIMEI poderá ser retificada independentemente de prévia autorização da administração tributária e terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, observado o disposto no parágrafo único do art. 138 do CTN. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 25, caput)

§ 4º As informações prestadas pelo contribuinte na DASN-SIMEI serão compartilhadas entre a RFB e os órgãos de fiscalização tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 25, caput)

§ 5º A exigência da DASN-SIMEI não desobriga a prestação de informações relativas a terceiros. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 26, § 3º)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 6 ° Os dados informados na DASN-SIMEI relativos ao inciso III do caput poderão ser encaminhados pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) ao Ministério do Trabalho e Emprego, observados procedimentos estabelecidos entre as partes, com vistas à exoneração da obrigação da apresentação da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) por parte do MEI. (Lei Complementar n ° 123, de 2006, art. 18-A, § 14; art. 25, caput e § 4 °).

Note-se, diante da legislação retrotranscrita, que a Autuada não cumpria as obrigações acessórias afetas ao SIMEI e, por outro lado, entregava o PGDAS-D, durante o período fiscalizado, que era o instrumento, por meio do qual, declarava a sua receita, conforme evidencia a mídia eletrônica de fls. 15 dos autos.

Assim, não estando a Impugnante, efetivamente, enquadrada como MEI, é obrigada a emitir dos documentos fiscais de vendas, nos termos do art. 26, inciso I e II, da Lei Complementar n° 123/06.

Examine-se:

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

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

II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes. (...)

Por oportuno, importante mencionar que o fato de a Autuada estar enquadrada no regime simplificado de tributação não lhe socorre, conforme o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar n° 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 n° 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Código Tributário Nacional

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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.

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 CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que o julgava parcialmente procedente, para excluir as multas nos termos do art. 35 da Lei Complementar nº 123/06 e art. 146 do CTN. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Lilian Cláudia de Souza (Revisora).

Sala das Sessões, 22 de maio de 2019.

**Cindy Andrade Moraes
Relatora**

**Eduardo de Souza Assis
Presidente**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.261/19/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001170754-32	
Impugnação:	40.010147164-96	
Impugnante:	Bruna Aletusia Costa Reis Barcelos 01263009689	
	IE: 002068360.00-52	
Coobrigado:	Bruna Aletusia Costa Reis Barcelos	
	CPF: 012.630.096-89	
Proc. S. Passivo:	Yuri Moreira Grilo	
Origem:	DFT/Muriaé	

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

Ressalto que a divergência se refere 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, mediante a antecipação do imposto, nas operações interestaduais, exigido no presente Auto de Infração se faça de modo independente do regime unificado de arrecadação do Simples Nacional, *ex vi* do art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2 da Lei Complementar nº 123/06, existe previsão legal expressa no art. 35 de tal lei, 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*:

Lei Complementar nº 123/06

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

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

Acresça-se ainda o caráter extrafiscal do legislador complementar, que colima a aplicação de penalidades fiscais, que foram divisadas para um imposto pessoal, isto é, o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), visto que esse imposto pessoal se submete ao princípio da capacidade contributiva, diferentemente dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

impostos sobre o consumo, como, v.g., o ICMS, e, logo, neles há uma dosagem dos critérios objetivos da multa de mora e da multa de lançamento de ofício, bem como dos juros moratórios, que mitiga seu caráter punitivo, frente ao tratamento tributário favorecido para as sociedades empresárias do Simples Nacional e à sua diminuída capacidade financeira, nos moldes do art. 170, inciso IX e art. 179, ambos da CF/88, *in litteris*:

CF/88

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

(...)

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

(...)

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

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

(Destaques acrescentados).

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

RIR/99

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(Destaques acrescidos).

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

RIR/99

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

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

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

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

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

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

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

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

(Destaques acrescidos).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 112,5% e de 225%, respectivamente, para as hipóteses do inciso I e II do art. 957 do RIR/99, quando o contribuinte não atenda à solicitação do Fisco, em termo de intimação ou Auto de Início de Ação Fiscal - 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 Declaração Anual do Simples Nacional - DASN ou o Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), ou ainda quando não apresente a planilha de operações com cartão de crédito e débito, com dinheiro e as mercadorias sujeitas à substituição tributária e demais esclarecimentos pertinentes, *in verbis*:

RIR/99

Art. 959. 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.

(Destaques acrescidos).

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, que revogou a Resolução CGSN nº 94/11, está em vigor desde 01/08/18, conforme reza o seu art. 154.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 140 DE 22 DE MAIO DE 2018

Subseção V

Das Infrações e Penalidades

Art. 93. **Constitui infração**, para os fins desta Resolução, **toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, da ME ou da EPP optante que importe em inobservância das normas do Simples Nacional.** (Lei Complementar 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 n° 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e § 2°)

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Deveras, o que ocorre é a segregação de receitas fiscais, nos casos de recolhimento independente do ICMS ou do ISSQN, segundo as hipóteses previstas para as empresas inscritas no Simples Nacional, até mesmo porque, no caso das vendas desacobertadas de notas fiscais, que gerem omissão de receita, **ainda que haja o recolhimento independente do ICMS**, à semelhança não se aplica o art. 12, § 71 da Lei 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:

Lei Complementar nº 123/06

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

(...)

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

(...)

Resolução CGSN nº 94/11

Art. 83. No caso em que a ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional exerça **atividades incluídas no campo de incidência do ICMS** e do ISS e seja apurada omissão de receita de origem não identificável, a autuação será feita com utilização da maior das alíquotas relativas à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis às respectivas atividades. (Lei Complementar 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 autuada que não seja correspondente aos tributos federais será rateada entre Estados, Distrito Federal e Municípios na proporção dos percentuais de ICMS e ISS relativos à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis. (Lei

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º)

Sob o enfoque de uma interpretação sistemática, alusiva a 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.

Ao contrário da tese jurídica de que “omissão de receita” e “saída desacobertada de mercadorias sem documento fiscal” seriam hipóteses legais distintas, ressalta-se que a omissão de receita contemplada no art. 93, inciso I da Resolução CGSN 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.

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. (Destacou-se).

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

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

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

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

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

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

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

(…) Não têm razão, data 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 colegiados de segunda instância há representantes dos contribuintes. Nenhum deles tem o poder de efetuar o lançamento.”

(Destaques acrescidos).

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, apenas para excluir 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, 22 de maio de 2019.

**Erick de Paula Carmo
Conselheiro**

CC/MG