

Acórdão: 24.668/24/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003408104-14
Impugnação: 40.010157052-34
Impugnante: K J Tattaro
IE: 003389011.00-53
Coobrigado: Ketile Jubertoni Tattaro
CPF: 400.905.898-66
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

BASE DE CÁLCULO – CONSIGNAÇÃO A MENOR – DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Constatou-se que, nas operações de saída de mercadorias que promoveu, a Autuada consignou, na nota fiscal correspondente, a base de cálculo incorreta do imposto, fazendo-a constar igual a zero e, ainda, deixou de aplicar corretamente a alíquota do ICMS. Condutas irregulares que ocasionaram a falta de destaque e o recolhimento do ICMS menor do que o previsto na legislação tributária vigente à época dos fatos geradores. Corretas as exigências do imposto devido, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/22 a 31/12/22, de que a Autuada, sujeita ao regime de recolhimento de débito e crédito, consignou nas notas fiscais eletrônicas de emissão própria, referentes às saídas de mercadorias que comercializa, a base de cálculo igual a zero e, ainda, deixou de aplicar corretamente a alíquota do ICMS, ocasionando a falta de destaque e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), conforme apontado no Anexo 1 do e-PTA.

Foi emitido o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000047719.80, o qual foi enviado à Contribuinte através de seu Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, com data de ciência em 16/10/23 (págs. 04 e 117).

Às págs. 05/116, consta planilha que foi enviada em anexo ao AIAF, e que detalha os produtos para os quais a base de cálculo foi consignada igual a zero na correspondente nota fiscal eletrônica, ensejando a irregularidade mencionada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

São exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº. 6.763/75.

A empresária individual Ketile Jubertoni Tattaro foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigada, por força dos arts. 966 e 967 do Código Civil, art. 789 da Lei nº 13.105/15 c/c art. 135, inciso III do CTN e art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 127/151, anexando documentos às págs. 152/169.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 170/182.

DECISÃO

Da Preliminar

Em preliminar, a Impugnante apresenta a alegação de que não houve a determinação e delimitação do dispositivo legal infringido, nos termos do art. 89, inciso V do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Alega que os dispositivos legais e regulamentares lançados no Auto de Infração não coadunam expressamente, em alguns casos, com os fatos narrados nos Relatórios Fiscais apresentados, o que, a seu ver, não possibilita à Impugnante saber exatamente qual parte do ordenamento jurídico tributário mineiro foi contrariada, dada a extensão do que foi trazido como base pela Fiscalização.

Entende que o Fisco não trouxe o principal dispositivo que poderia ser considerado infringido, na medida em que a legislação tributária mencionada na peça fiscal, em momento algum, teria trazido como enquadramento legal a real infração cometida.

Assinala que no Auto de Infração são descritos condutas e fundamentos legais genéricos.

Entendendo que, com relação ao dispositivo legal infringido, não houve sua determinação e delimitação nos termos do art. 89, inciso V do RPTA, a Impugnante pede que o Auto de Infração seja anulado, ainda que parcialmente, por vício capital.

À pág. 133, conclui que *“toda esta vasta legislação trazida pela fiscalização demonstra um pouco de como este trabalho de fiscalização foi conduzido superficialmente e sem a análise mais acurada do caso concreto, sem considerar as explicações em justificativa do contribuinte, pessoalmente e em planilhas enviadas ao Fiscal atuante por e-mail pela contabilidade da autuada”*.

E aduz que *“como será demonstrado a seguir, o entendimento demonstrado pela fiscalização não merece prevalecer, devendo ser reformulado o lançamento do crédito tributário para cancelar parcialmente as parcelas a serem excluídas no presente auto de infração”*.

Da definição da conduta infratora praticada pela Autuada

Na “Observação da Impugnante”, às págs. 132/133, esta assim argumenta: *“o termo que possibilitaria aplicar tal penalidade seria NÃO CONSIGNAR OU DEIXAR DE CONSIGNAR – se não houve BC informada ou esta NÃO foi consignada no doc. fiscal, ela não é menor; prevalece o valor da operação – em quais documentos a BC foi consignada em valor inferior? O Fiscal não apontou – cerceamento de defesa e impossibilidade de se impugnar/manifestar sobre o valor que seria o correto. Se a BC é o valor da operação, informar a BC não seria necessário posto já se conhecer o valor da operação, como informado na capitulação da infringência (art.)”*.

Contudo, no relatório do Auto de Infração à pág. 01, observa-se que a conduta da Autuada foi assim descrita:

Constatou-se, mediante verificação dos documentos fiscais, que a autuada, recolheu a menor o ICMS, no valor original (...), em razão da aplicação incorreta da alíquota/base de cálculo do imposto nas operações de saída de mercadorias, especificadas nos Itens das Notas Fiscais relacionados no Anexo 1 deste auto. Tais documentos fiscais foram emitidos com alíquotas e/ou base de cálculo de ICMS diversas das previstas no RICMS/02, situação que resultou no recolhimento a menor do imposto devido.

Cabe frisar que a utilização do conectivo “e/ou”, como no presente caso, permite a compreensão de que a causa do recolhimento a menor do ICMS pode ter origem tanto na aplicação incorreta da alíquota, quanto na consignação incorreta da base de cálculo do imposto. Esta descrição estará correta se todos os casos apontados no Anexo 1 expressarem a aplicação incorreta da alíquota, ou se todos os casos corresponderem à consignação incorreta da base de cálculo do imposto, ou mesmo que parte dos casos corresponderem à aplicação incorreta da alíquota e outra parte, a consignação incorreta da base de cálculo, ou ainda que houvesse casos em que se teria verificado ambos os erros de forma simultânea para a mesma mercadoria.

Se esta variedade de alternativas, eventualmente, poderia suscitar alguma dúvida, esta se dissipa pela observação do conteúdo do arquivo Excel denominado “Anexo 1 – Itens NFE_K J TATTARO”, planilha vinculada ao Anexo 1 do Auto de Infração.

A primeira observação a fazer é que a referida planilha traz a chave de acesso de cada uma das notas fiscais eletrônicas mencionadas, o que permite a verificação junto ao “Portal da Nota Fiscal Eletrônica” quanto aos dados registrados nesta planilha.

Uma segunda observação necessária é que, na referida planilha vinculada ao Anexo 1, se verifica que a coluna “VLR_BASE_CÁLCULO_ICMS”, tanto na aba NF_e_Indevida” quanto na aba “ICMS MR MI”, encontra-se em branco, o que indica que **a Autuada não consignou nenhum valor a título de base de cálculo do imposto para uma respectiva mercadoria que comercializa.**

Também as colunas “Alíquota ICMS” e Valor ICMS” encontram-se em branco, indicando que **a Autuada não consignou a alíquota incidente e, conseqüentemente, não calculou e destacou o ICMS devido para uma respectiva mercadoria que comercializa.**

Conclui-se que para todas as mercadorias objeto da autuação, a Impugnante deixou de consignar a base de cálculo do imposto ou a consignou igual a zero; conseqüentemente, deixou de mencionar a alíquota incidente, e, ainda, calcular e destacar o imposto.

Quanto aos dispositivos legais infringidos, estes são mencionados no campo “Base Legal/Infringências às págs. 02/03, e no campo “Penalidades”, à pág. 03, ambos do Auto de Infração, como também na Tabela 2 - BASE LEGAL/INFRINGÊNCIA e na Tabela 3 – PENALIDADE do Relatório Fiscal, às págs. 120/121.

A análise de seu conteúdo será feita na apreciação do mérito.

A Impugnante chega a transcrevê-los em detalhes em sua peça de defesa.

Contudo, cabe destacar que, ainda na fase exploratória, a comunicação estabelecida entre Fisco e Contribuinte, reproduzida às págs. 152/153, facilitou o entendimento da Impugnante das razões e fundamentos das irregularidades apontadas pela Fiscalização.

Isto se refletiu na Defesa, que conseguiu, com muita clareza, apresentar seus argumentos, mesmo antes do início da ação fiscal, afastando, assim, qualquer risco ao exercício pleno de seu direito de defesa.

Em outro momento de sua Impugnação, a Defesa aponta que o AIAF nº 10.000047719.80 teria sido emitido sem ter sido datado.

Ocorre que não é a data de emissão do AIAF que determina o início de sua validade perante o Contribuinte, mas a data de ciência deste, o que, no presente caso, se deu em 16/10/23, conforme documento à pág. 117.

A Impugnante opõe-se, ainda, ao fato de que, no AIAF, teria sido fixado o prazo exíguo de 24 horas para apresentação de razões ou contestação (pág. 134).

Contudo, como se verifica no § 1º do art. 170 do RPTA, a solicitação externada de apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, poderá ser, inclusive, firmada para cumprimento imediato, ou em prazo maior, a critério da autoridade solicitante; e em todo caso deverá ser cumprida pelo sujeito passivo. Veja-se:

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

§ 1º **A solicitação deverá ser cumprida pelo sujeito passivo imediatamente, ou no prazo estabelecido pela autoridade solicitante.**
(Destacou-se)

Verifica-se, portanto, que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

A peça fiscal foi lavrada 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.

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

Por estas razões, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

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

Do Mérito

A presente autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/22 a 31/12/22, de que a Autuada, sujeita ao regime de recolhimento de débito e crédito, consignou nas notas fiscais eletrônicas de emissão própria, referentes às saídas de mercadorias que comercializa, a base de cálculo igual a zero e, ainda, deixou de aplicar corretamente a alíquota do ICMS, ocasionando a falta de destaque e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), conforme apontado no Anexo 1 do e-PTA.

São exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº. 6.763/75.

A previsão de incidência do ICMS sobre as operações realizadas pela Impugnante encontra-se prevista no art. 5º, § 1º, item 1 da Lei nº 6.763/75:

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º **O imposto incide sobre:**

1. a **operação relativa à circulação de mercadoria**, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar; (Destacou-se).

Segundo o art. 6º, inciso VI do mesmo diploma legal, ocorre o fato gerador deste imposto na saída de mercadorias a qualquer título. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - **na saída de mercadoria, a qualquer título**, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (Destacou-se).

Registre-se a obrigatoriedade de empresas, submetidas ao regime de débito e crédito, de destacarem o ICMS em seus documentos fiscais de saída, conforme o art. 25 da Lei nº 6.763/75.

Art. 25. **O lançamento do imposto será feito nos documentos e nos livros fiscais, com a descrição das operações e prestações realizadas**, na forma prevista em regulamento. (Destacou-se).

Cabe menção, ainda, ao *caput* do art. 39 do mesmo diploma legal, *in verbis*:

Art. 39. Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

Deflui dos dispositivos legais transcritos a obrigação da Impugnante de recolher o ICMS devido pelas operações de saída que realizou no período autuado, conforme descrito de forma detalhada na planilha vinculada ao Anexo 1 do e-PTA.

Na coluna “Fundamento legal”, da aba “ICMS MR MI” da planilha “Anexo 1 – Itens NFE_K J TATTARO”, vinculada ao Anexo 1 do Auto de Infração, a Fiscalização apresenta quatro critérios para classificar as mercadorias ali listadas:

- Agrupamento 1 - as mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária, mas, sujeitas à redução de base de cálculo do item 17 da Parte 1 c/c Parte 4 do Anexo IV do RICMS/02;

- Agrupamento 2 - aquelas não sujeitas ao regime de substituição tributária, mas, sujeitas à redução de base de cálculo do item 44 da Parte 1 c/c Parte 9 do Anexo IV do RICMS/02;

- Agrupamento 3 - as não sujeitas ao regime de substituição tributária, mas, que requerem a aplicação da alíquota de 18% prevista no art. 42, inciso I alínea “e” do RICMS/02;

- Agrupamento 4 – as mercadorias que a própria Fiscalização identifica como sujeitas à substituição tributária.

O agrupamento 1 abrange mercadorias sob o código NCM 8479.89.99, que corresponde ao seguinte conjunto de produtos:

- 8479: Máquinas e aparelhos mecânicos com função própria, não especificados nem compreendidos noutras posições deste Capítulo;

- 8479.8: Outras máquinas e aparelhos;

- 8479.89: Outros;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 8479.89.9: Outros;
- 8479.89.99: Outros.

Na Parte 1 do RICMS/02, encontram-se os seguintes dispositivos regulamentares sobre o tema:

(3811)	ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE (%):	EFICÁCIA ATÉ:	FUNDA-MENTAÇÃO
(4377)	17	Saída de máquina, aparelho ou equipamento, industriais, relacionados na <u>Parte 4 deste anexo</u> :		30/04/2024	Convênio ICMS 52/91
(3811)		a) nas operações interestaduais destinadas aos Estados da Região Norte, Nordeste e Centro-oeste e ao Estado do Espírito Santo;	26,57		
(3811)		b) nas demais operações interestaduais;	26,66		
(3811)		c) nas operações internas.	51,11		
(3811)	17.1	Fica dispensada a complementação da alíquota do imposto decorrente da aquisição interestadual das mercadorias de que trata este item, exceto em se tratando de operação sujeita à alíquota de 4%, hipótese em que será devido o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, que será calculado nos termos do <u>inciso II do § 9º do art. 43 do RICMS</u> .			
(3811)	17.2	Fica dispensado o estorno do crédito na saída de mercadoria beneficiada com a redução da base de cálculo prevista neste item.			

O item 62.7 da Parte 4 do Anexo IV do RICMS/02, corresponde a “outras máquinas e aparelhos; packer (obturador), classificadas na NBM 8479.89.99:

	ITEM	DESCRIÇÃO	NBM/SH
(1533)	62	MÁQUINAS E APARELHOS MECÂNICOS COM FUNÇÃO PRÓPRIA, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES DESTE CAPÍTULO	
(1533)	62.7	Outras máquinas e aparelhos; packer (obturador)	8479.89.99

Portanto, estas mercadorias encontram-se sujeitas à redução de base de cálculo, apesar de que não estejam sob o regime de substituição tributária.

O agrupamento 2, onde constam aquelas sujeitas à redução de base de cálculo do item 44 da Parte 1 c/c Parte 9 do Anexo IV do RICMS/02, abrange mercadorias sob os códigos NCM 8532.22.00 e 8543.70.39, que corresponde às seguintes classificações:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O código NCM 8532.22.00 refere-se ao seguinte conjunto de produtos:

- 8532: Condensadores elétricos, fixos, variáveis ou ajustáveis;
- 8532.2: Outros Condensadores fixos;
- 8532.22.00: Eletrolíticos de alumínio;

Já o código NCM 8543.70.39 refere-se ao seguinte conjunto de produtos:

- 8543: Máquinas e aparelhos elétricos com função própria, não especificados nem compreendidos noutras posições deste Capítulo;
- 8543.70: Outras máquinas e aparelhos;
- 8543.70.3: Máquinas e aparelhos auxiliares para vídeo;
- 8543.70.39: Outros.

Na Parte 1 do RICMS/02, encontram-se os seguintes dispositivos regulamentares sobre o tema:

	ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE (%):	EFICÁCIA ATÉ:	FUNDA-MENTAÇÃO
(4377)	44	Saída, em operação interna, de produtos da indústria de informática e de automação relacionados na Parte 9 deste anexo e fabricados por estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991:		31/12/2032	§ 12 do art. 12 da Lei nº 6.763/75 Convênio ICMS 190/17
(3811)		a) quando tributada à alíquota de 18%;	61,11		
(3811)		b) quando tributada à alíquota de 12%.	46,66		

O item 18.2 da Parte 9 do Anexo IV do RICMS/02, corresponde a “condensadores fixos eletrolíticos de alumínio”, classificados na NBM 8532.22.00, enquanto o item 26.4 desta mesma Parte 9 corresponde a “receptor de sinais de televisão via cabo com ou sem controle remoto”, classificados na NBM 8543.70.39. Veja-se:

	ITEM	DESCRIÇÃO	NBM/SH
(1682)	18	CONDENSADORES ELÉTRICOS	
(1682)	18.2	Condensadores fixos eletrolíticos de alumínio.	8532.22.00
(1682)	26	MÁQUINAS E APARELHOS ELÉTRICOS COM FUNÇÃO PRÓPRIA	
(1682)	26.4	Receptor de sinais de televisão via cabo com ou sem controle remoto	8543.70.39

Portanto, estas mercadorias encontram-se sujeitas à redução de base de cálculo, apesar de que não estejam sob o regime de substituição tributária.

Também as mercadorias do agrupamento 3 não gozam do benefício da redução da base de cálculo e, ainda, estão sujeitas à alíquota de 18% (dezoito por cento), prevista no art. 42, inciso I alínea “e” do RICMS/02.

Por fim, as mercadorias classificadas sob o critério do agrupamento 4 não integram esta autuação, como se verifica na aba “ICMS_MR_MI” do Anexo 1, onde aparecem classificadas como “substituição tributária” na coluna “Fundamento Legal”, levando as colunas “Diferença BC” e “ICMS_Calculado_SEF a apresentarem somente valor igual a zero. Estas são vários tipos de câmera, DVD e XRV, conforme listados na coluna “NM_Produto”.

Quanto à crítica de que a peça fiscal não especifica “*os dispositivos legais relacionados a cada conduta ou fato gerador considerado com infração objeto da autuação*” (pág. 142), esta já restou afastada pela detalhada descrição oferecida acima, **que apenas reflete o conteúdo do Relatório Fiscal, bem como do Anexo 1, que não deixam dúvidas a respeito de todos os elementos que caracterizam a conduta ilícita praticada pela Impugnante.**

A vinculação entre os produtos descritos e os fatos geradores está precisamente demonstrada nos autos, o que afasta qualquer dúvida “*quanto ao fato e sua relação de causalidade para efeito do lançamento tributário*”, como alegado pela Defesa.

Da análise da Impugnação

Passa-se à análise da Impugnação apresentada.

Em sua Impugnação, a Defesa argumenta que a Fiscalização deixou de considerar as explicações do Contribuinte, pessoalmente e em planilhas enviadas ao Fiscal autuante, por e-mail pela contabilidade da empresa.

Descreve fatos anteriores à lavratura do Auto de Infração, com troca de correspondência entre a Fiscalização e o Contribuinte.

Cita, em especial, o envio de planilha, pela Fiscalização, para que o contribuinte informasse:

1 – o código NCM correto do produto, em caso de ter havido erro na classificação do mesmo na nota fiscal eletrônica; e, posteriormente apresentar relatório à parte sustentando a posição da empresa com base nas características do bem e na classificação sugerida como correta;

2 - se o produto é tributado por substituição tributária, acompanhado da fundamentação legal;

3 - a alíquota correta, em caso de divergência da alíquota atribuída pelo Fisco, citando também a fundamentação legal;

4 - e ainda se houve regularização dos itens através de algum PTA.

Cita que, em 18/08/23, a Sra. Larissa da contabilidade do Contribuinte enviou ao Fiscal as planilhas devidamente preenchidas com as reais informações e dados, bem como explicou, sinteticamente, as alterações que ocorreram em relação aos códigos NCM.

Na oportunidade, é informado que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na competência dezembro/22 não houve destaque na nota para o CFOP 5102; porém o destaque foi feito no campo 74 na DAPI no campo “Outros débitos”;

- e ainda que houve algumas mudanças de código NCM no ano de 2022; cita que no campo “NCM Correto”, foi informado o código NCM válido para os seguintes produtos:

- Câmera: NCM Antigo: 8525.8014, Novo: 8525.89.13;
- DVR: NCM Antigo: 8521.9010/9090, Novo: 8521.90.00.

Nesta correspondência, a Sr.^a Larissa, ainda, informa que, conforme art. 185, inciso XVI, da Parte Geral do RICMS/23, mesmo com a correlação, permanece a substituição tributária.

Aduz que alguns produtos estavam com o código NCM incorreto, e já teria sido informado o código NCM correto no campo devido, com sua devida base legal.

Cita, então:

- Porteiro Eletrônico: NCM Incorreto: 8543.70339, Correto: 8517.6256;
- Módulo Relé (também descrita como “modo relé): NCM Incorreto: 8479.9090, Correto: 8538.9010.

Afirma que, na troca de informações com o Auditor Fiscal, entendeu que este acataria suas justificativas e/ou contestações feitas, de acordo com os fatos e de boa-fé.

A Impugnante adverte que não houve retorno, por parte do Fisco, dos e-mails enviados pela Contabilidade.

Assinala que apenas recebeu a intimação do AIAF.

No arquivo Excel que a Impugnante apresenta em anexo à peça de defesa, ela acrescenta, ao arquivo elaborado pela Fiscalização do Anexo 1, três colunas, que assim foram denominadas:

- “PRODUTO ST COM NCM INCORRETO”, onde pode haver duas hipóteses: a indicação “ST” ou a célula irá encontrar-se vazia;

- “NCM CORRETO”, onde, para os produtos selecionados como “ST” na coluna “PRODUTO ST COM NCM INCORRETO”, consta um dos códigos NCM já mencionados pela Impugnante: NCM 8525.89.13 para câmeras; NCM 8521.90.00 para DVD e XVR; NCM 8543.70.39 para porteiro eletrônico; e NCM 8479.90.90 para módulo relé.

- “OBSERVAÇÃO”, onde pode haver duas hipóteses: a indicação “FEITO AUTODENÚNCIA - INFORMADO EM OUTROS DÉBITOS” ou a célula irá encontrar-se vazia.

Da análise desta planilha apresentada com as referidas inclusões de informações pela Defesa, observa-se que para **um conjunto de trinta e nove produtos**, a Impugnante não oferece nenhuma explicação em qualquer de suas três

colunas para o fato de não terem sido tributadas pelo ICMS nas saídas que a empresa realizou.

Cabe ressaltar, ainda, que a Defesa apenas argumentou que havia recebido mercadorias já tributadas por substituição tributária. Mas não demonstrou que as mercadorias objeto da autuação haviam sido, de fato, recebidas de seus fornecedores com o ICMS/ST destacado nas respectivas notas fiscais, ou ofereceu elementos de prova de que estas mercadorias estiveram tributadas por ST em etapa anterior.

Sendo assim, cabe considerar incontroversa a exigência de ICMS e multas para este conjunto de trinta e nove produtos, por falta de impugnação direta ou indireta.

De sua parte, a Fiscalização esclarece que a Contribuinte foi, inicialmente, notificada da existência de inconsistências em suas emissões devido a utilização de alíquotas indevidas de ICMS nas NF-e de saída, sendo aberta por esta Secretaria, via Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual, a possibilidade de Autorregularização de tais ocorrências.

Destaca que a Contribuinte optou pela contestação deste procedimento. Em decorrência desse fato, a empresa foi encaminhada para auditoria.

Aponta que entrou em contato com a contabilidade da empresa, solicitando informações e documentação que fundamentaram a contestação.

Assegura que, conforme os procedimentos internos da SEF-MG, antes da emissão do AIAF, deve-se proceder a análise da contestação apresentada pelo contribuinte e da documentação pertinente, de acordo com os objetivos traçados pela verificação fiscal de contribuintes resistentes.

Assinala que a empresa demonstrou que algumas de suas mercadorias apresentaram códigos NCM diversos dos arrolados no Anexo XV do RICMS/02, devido a mudanças nas classificações promovidas pela Receita Federal do Brasil.

Adverte que **tais mercadorias não foram incluídas no presente Auto de Infração**, conforme o comunicado SUTRI nº 002 de 30/03/22:

O Superintendente de Tributação, no uso de suas atribuições, e considerando,

1. o Decreto Federal nº 10.923, de 30 de dezembro de 2021, com vigência a partir de 1º de abril de 2022, que aprovou a nova Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), que tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), a qual constitui a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH);

2. que a nova TIPI enseja reclassificações, agrupamentos e desdobramentos de códigos da NCM;

3. que essas reclassificações, agrupamentos e desdobramentos de códigos da NCM podem implicar em alteração de alguns dos códigos previstos na legislação tributária estadual, para fins de aplicação de tratamentos tributários, tais como o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regime da substituição tributária e benefícios fiscais;

COMUNICA que, com a entrada em vigor da nova TIPI, a partir de 1º de abril de 2022, as reclassificações, agrupamentos e desdobramentos de códigos da NCM não implicam mudanças quanto ao tratamento tributário previsto na legislação tributária estadual, observada a adequada correlação entre os novos códigos e os anteriormente aplicáveis.

Desse modo, o contribuinte deverá informar nos documentos fiscais o código NCM vigente, observado o mesmo tratamento tributário atribuído ao bem e mercadoria antes da reclassificação, agrupamento ou desdobramento.

Relativamente à substituição tributária, tais alterações não implicam em inclusão ou exclusão de mercadorias do regime e tampouco mudança do CEST.

Pesquisando o conteúdo da planilha “Anexo 1 – Itens NFE_K J TATTARO”, vinculada ao Anexo 1, verifica-se que, de fato, não constam ali os seguintes produtos ou códigos NCM:

- câmera, **quando classificada no código NCM Antigo: 8525.8014;**
- DVR, **quando classificado no código NCM Antigo: 8521.9010/9090;**
- porteiro eletrônico, ou mesmo o código NCM Incorreto: 8543.70339, ou o código NCM Correto: 8517.6256;
- modo relé, ou mesmo o código NCM Correto: 8538.9010.

Já o código NCM: 8479.9090, apontado como incorreto para o produto “modo relé” pela Impugnante, pode ser encontrado na linha 36 da referida planilha, porém, associado ao produto: “palheta do limpador de para-brisa”, o qual, sem sombra de dúvidas, não apresenta similaridade com o produto “modo relé”.

Quanto o produto “câmera”, classificada no código NCM Novo: 8525.8913, e aos produtos DVR e XRV, classificados no código NCM Novo 8521.90.00, estas mercadorias encontram-se classificadas sob o critério do agrupamento 4 e, por isto, não integram a presente autuação.

Como se observa, **a Fiscalização acatou as justificativas feitas pela Contribuinte, ainda na fase exploratória, deixando de fazer constar na peça fiscal as mercadorias assim mencionadas.**

Cabe analisar agora a alegação de que, na competência dezembro de 2022, apesar de que a Impugnante reconheça que não houve destaque nas notas fiscais para o CFOP 5102, o destaque do ICMS foi feito no campo 74 na DAPI no campo “Outros débitos”.

A Impugnante acrescenta que, *“em 27 de outubro de 2023, sem saber que havia sido emitido um AIAF em 03/10/2023 para fins de emissão de Auto de Infração, com prazo para resposta ao Fiscal de apenas 24 (vinte e quatro) horas, apesar de 24.668/24/1ª*

todas as informações e contestações já feitas anteriormente conforme solicitado pelo Fiscal, a contabilidade da autuada enviou um e-mail para a AF/Uberlândia sob a forma de Autodenúncia, para formalizar a correção feita na DAPI do PA 12/2022, anexando os documentos necessários à elucidação dos fatos”.

Ressalta que, no referido período de apuração, “os valores objeto da planilha que apresentava divergência havia sido inserido na DAPI do próprio período, pago o imposto devido e informado ao Fiscal, antes da emissão do AIAF e do AI e informado várias vezes nos e-mails trocados entre julho e agosto/2023”.

Assinala que “estes são os fatos reais e que causam, diga-se de passagem, estranheza, em especial em relação ao PA 12/2022, cujo imposto não fora debitado nos documentos fiscais por falha no sistema, mas foi lançado na DAPI do próprio período de apuração em outros débitos a fim de corrigir o erro e gerar o débito da apuração mensal normalmente como de fato ocorreu, não resultando prejuízo algum para o erário mineiro”.

Cita que “este Egrégio Conselho possui entendimento no sentido de que, sendo possível demonstrar que os valores lançados em DAPI no mesmo período de apuração, a dedução destes valores deve ser realizada de eventual crédito tributário a ser lançado em procedimento de fiscalização regular”.

Enfatiza que “nos Acórdãos nºs 24.372/22/3ª; 24.520/23/3ª; por exemplo, admitiu-se a reformulação do crédito tributário pela fiscalização, atendendo aos pressupostos legais e regulamentares”.

Advoga que “por expressa disposição legal, deve o Crédito Tributário se reformulado para excluir-se do lançamento os valores contestados, justificados e lançados em DAPI (PA 12/2022), recalculando-se o valor do ICMS porventura remanescente e as respectivas penalidades”.

Correta a providência tomada pela Fiscalização ao indagar à contabilidade da empresa se haviam sido emitidas as notas fiscais complementares relativas a tais operações. Afinal, este é o procedimento previsto no art. 14 e § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/2002. Veja-se:

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

(...)

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

(...)

§ 3º - Nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, **se a regularização não se efetuar dentro do período neles previsto, a nota fiscal será também emitida, devendo a diferença**

do imposto devido ser recolhida em documento de arrecadação distinto, com as especificações necessárias à regularização, e, na via fixa da nota fiscal deverão constar essa circunstância e o número e data do documento de arrecadação. (Destacou-se).

A Fiscalização esclarece, ainda, que foi informado à Contribuinte que, independentemente de boa-fé, esta tem que escriturar as suas operações de acordo com a legislação tributária.

São incorretos e ineficazes procedimentos como o ato de lançar valores no campo “Outros débitos” da DAPI, sem que sejam fornecidas demais informações, para que seja possível à Fiscalização determinar de onde estes valores vieram, a quais notas fiscais e itens e respectivas datas se referem, ou ainda qual a base de cálculo apurada e a alíquota aplicada.

Devido à falta destas informações, a Fiscalização relatou à contabilidade da empresa que, neste caso, não seria possível considerar qualquer valor declarado na DAPI que não possuísse a correspondente NF-e complementar emitida, segundo os parâmetros do regulamento do ICMS para regularização das emissões da empresa.

À pág. 162, consta o documento intitulado pela Impugnante “Denúncia Espontânea”, datada de 27/10/23, onde ela informa que “*devido a problemas técnicos com o emissor de notas fiscais da empresa no período de 01/12 a 31/12/22, os documentos fiscais foram emitidos sem o destaque de ICMS para os produtos tributados*”. Cita a seguir o registro no campo “Outros Débitos”.

Observa-se que a ciência pela Impugnante do AIAF se deu em 16/10/23, conforme documento à pág. 117.

Verifica-se, portanto, que a ciência do AIAF foi anterior à data da autodenúncia, o que impede eventuais efeitos pretendidos pela Defesa, conforme art. 207 do RPTA, que dispõe:

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, **desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.** (Destacou-se).

Conclui-se que a providência tomada pela Impugnante não tem o condão de alterar, mesmo em parte, o lançamento, **já que a autodenúncia se mostrou inepta, e, principalmente, porque não foram oferecidos dados capazes de permitir a verificação pelo Fisco sobre a que se referia este lançamento no campo “Outros Débitos”.**

Frise-se, no entanto, que não basta apenas apresentar denúncia espontânea antes do início da ação fiscal.

Com a finalidade de permitir que a Fiscalização realize a conferência prevista no art. 211 do RPTA, a Impugnante deveria ter propiciado elementos capazes de

comprovar que o lançamento na DAPI é capaz de sanar a irregularidade denunciada; mas não o fez.

Segundo o art. 208, inciso III do RPTA, para os efeitos de sanar irregularidade, a comunicação deverá ser instruída com “**a prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir**”. Veja-se:

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

(...)

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

Sendo assim, a emissão de notas fiscais complementares, conforme previsto no já transcrito art. 14, IV c/c § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, teria saneado a irregularidade, mas não foi providenciada pela Defesa.

Da forma como procedeu a Autuada, o valor lançado na DAPI pode corresponder a qualquer outro débito, em total falta de vinculação com as alegações da Defesa.

Portanto, razão não assiste à Impugnante ao questionar por que deveria “*requerer, posteriormente restituição se pagou o tributo ou o mesmo não é devido uma vez que foi regularizada a falha na emissão dos documentos fiscais com a inserção dos valores em DAPI – Outros Débitos*”. Afinal, também neste aspecto a Impugnante deixou de agir conforme a legislação tributária, fazendo com que sua escrita fiscal não ofereça a garantia de origem e finalidade para o suposto ICMS a que a Impugnante se refere como “tempestivamente lançado e recolhido”.

No presente caso, a controvérsia entre as Partes envolve o entendimento esposado pela Impugnante de que parte das mercadorias que comercializa estariam submetidas ao regime de substituição tributária, o que ocasionaria o recolhimento do imposto em etapa anterior às entradas destas mercadorias em seu estabelecimento.

Já foi dito que a Fiscalização acatou as informações referentes a câmera, DVD, porteiro eletrônico e módulo relé.

Contudo, restaram cento e sessenta e quatro descrições distintas de produtos para as quais foi exigido o ICMS e multas, seja porque a Impugnante não as contestou (cerca de trinta e nove produtos), seja porque a Impugnante alega que saneou a irregularidade por meio do campo “Outros Débitos” da DAPI do período de apuração de dezembro/22.

Para estas mercadorias objeto da autuação, a Fiscalização verificou que não há previsão na legislação de aplicação da substituição tributária.

Como esclarecido na Manifestação Fiscal, para que a mercadoria seja tributada por substituição tributária é forçoso que se cumpram alguns requisitos da legislação tributária descritos na Consulta de Contribuintes nº 103/22, elaborada pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, *in verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 103/2022

PTA nº: 45.000030180-16

CONSULENTE: M.H.L Drogaria S.A.

ORIGEM: Campo Belo – MG

Exposição:

[...]

1, 2 e 3 – Relevante esclarecer que, em Minas Gerais, a sujeição de determinada mercadoria ao regime da substituição tributária, relativamente às operações subsequentes, depende do cumprimento de três requisitos cumulativos, quais sejam: estar corretamente classificada em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, integrar a respectiva descrição e ter o âmbito de aplicação diferente de “Inaplicabilidade da Substituição Tributária”.

Ademais, a partir de 01/01/2018, com a entrada em vigor do § 8º da cláusula sétima do Convênio ICMS 52/2017, acrescido pela cláusula primeira do Convênio ICMS 194/2017, o regime de substituição tributária passou a alcançar somente as mercadorias constantes dos itens vinculados aos respectivos segmentos nos quais estão inseridos.

Tal dispositivo foi regulamentado mediante a alteração do § 3º do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, pelo Decreto nº 47.314, de 28/12/2017. Atualmente, essa regra se encontra prevista no § 7º da cláusula sétima do Convênio ICMS 142/2018, que revogou o Convênio ICMS 52/2017.

Dessa forma, **ainda que o código relativo à classificação fiscal da mercadoria esteja listado em algum item de determinado Capítulo da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, a mercadoria integre a descrição prevista no item e ela esteja inserida no âmbito de aplicação diferente de “inaplicabilidade da substituição tributária”, a mercadoria não estará sujeita ao regime de substituição tributária caso não seja passível de uso no ramo de atividade ao qual o título do capítulo da Parte 2 aludida se refere.**

Sob outro prisma, cabe ressaltar que, caso a mercadoria seja passível de uso na finalidade prevista no capítulo, haverá a sujeição ao regime da substituição tributária, ainda que o emprego efetivo a ser dado a ela pelo destinatário seja diverso.

Relevante esclarecer que há equivalência entre a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no

Sistema Harmonizado (NBM/SH), esta adotada pela legislação mineira, pois nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 10.923/2021, a NCM constitui a NBM/SH.

A correta classificação e o enquadramento de produtos na codificação da NBM/SH ou da NCM são de exclusiva responsabilidade do contribuinte, sendo que, no caso de dúvida quanto a tais classificações, deve ser consultada a Receita Federal do Brasil (RFB), que é o órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificações que tenham por origem normas federais. (Destacou-se).

Destaca a Fiscalização que, conforme resposta à Consulta de Contribuintes nº 103/2022, para que a mercadoria seja submetida a modalidade de tributação por substituição tributária se faz necessário o cumprimento cumulativo dos seguintes critérios:

- que a classificação do bem esteja relacionada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;
- que a mercadoria integre as respectivas descrições dos itens;
- que o produto tenha o âmbito de aplicação diferente de “Inaplicabilidade da Substituição Tributária”;
- e, a partir de 01/01/18, que a mercadoria seja passível de uso no ramo de atividade ao qual o título do Capítulo da Parte 2 aludida se refere.

Ressalte-se que a Fiscalização se baseou na escrituração fiscal digital (EFD) da Impugnante. O resultado de seu trabalho mostra-se em consonância com a EFD, onde as mercadorias foram classificadas pelo contribuinte, seja este o fornecedor, seja a própria Impugnante.

Chama a atenção a menção que a Divisão de Orientação Tributária da Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação da SEF/MG faz, na resposta à Consulta de Contribuintes nº 103/2022, quanto ao critério de que, a partir de 01/01/18, que a mercadoria seja passível de uso no ramo de atividade ao qual o título do Capítulo da Parte 2 aludida se refere. E ainda que a mercadoria sendo passível de uso na finalidade prevista no capítulo, haverá a sujeição ao regime da substituição tributária, ainda que o emprego efetivo a ser dado a ela pelo destinatário seja diverso.

Está claro que as mercadorias referentes aos agrupamentos 1 a 3 foram classificadas pela Contribuinte em códigos NCM não abrangidos pelo regime de substituição tributária.

Resta afastada assim a possibilidade de serem tributadas pelo regime de substituição tributária, como pretendido pela Impugnante, a qual, reitera-se, não trouxe qualquer prova de que o ICMS/ST teria sido recolhido por seu fornecedor, ou mesmo por terceiro em etapa anterior à sua aquisição das mercadorias.

Conclui-se que estes produtos devem ser tratados de acordo com o regime geral de débito e crédito, e suas notas fiscais de saída devem conter o devido destaque do imposto incidente sobre tais transações.

Por terem sido comercializadas pela Impugnante sem o devido destaque do imposto, este passa a ser exigível, razão pela qual o Auto de Infração foi emitido.

Ressalte-se que o procedimento adotado pelo Fisco, ao analisar a documentação fiscal da Autuada para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo, estando previsto no art. 194, inciso I do RICMS/02:

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; (Destacou-se).

Da menção pela Defesa do item 9 do Anexo IV do RICMS/02

Note-se que a Impugnante, à pág. 142 assim se manifesta: *“o que se observa da leitura do auto de infração, é a descrição de condutas e fundamentos legais genéricos, até mesmo o fato de se qualificar os itens 9 e 44, do Anexo IV, do RICMS/2002, não condizem com os fatos geradores, pois não especifica as mercadorias ou produtos insertos nele. No mais, o vício que macula o auto de infração em questão, estende-se de forma ainda mais gravosa aos atos subsequentes, visto que se baseia unicamente no fato de a impugnante ter descumprido inúmeras normas tributárias, sem relacionar o fato à norma efetivamente infringida, dando margem a dúvidas quanto ao fato e sua relação de causalidade para efeito do lançamento tributário”*.

Como detalhado acima, os itens relativos ao Anexo IV do RICMS/02 tratados pela Fiscalização são “item 17 da Parte 1 c/c Parte 4” e “item 44 da Parte 1 c/c Parte 9”, não havendo menção ao item 9.

Da base de cálculo

A determinação da base de cálculo foi baseada no art. 13, inciso IV da Lei nº 6.763/75 c/c art. 43, inciso IV, alínea “a” do RICMS/02, que assim dispõem:

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, prevista no inciso VI do artigo 6º, o valor da operação;

RICMS/02

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

a) ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação ou, na sua falta:

(Destacou-se).

A Impugnante argumenta que se a base de cálculo do imposto é o valor da operação, informá-la não seria necessário, posto que já se conhece o valor da operação.

Ocorre que já no art. 13, inciso IV da Lei nº 6.763/75 c/c no art. 49 do RICMS/02, verifica-se que o montante do imposto integra sua base de cálculo:

Lei nº 6.763/75

Art. 13.

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

RICMS/02

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

Cabe ainda mencionar o art. 50, inciso I, alíneas “a” e “b” e inciso II do RICMS/02, que tratam de incluir na base de cálculo do imposto outras parcelas:

Art. 50. Integram a base de cálculo do imposto:

I - nas operações:

a) todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;

b) a vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que independam de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto;

II - nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço, como juro, seguro, desconto concedido sob condição e preço de serviço de coleta e entrega de carga.

Por estas razões não se pode entender, como sugere a Impugnante, que a consignação da base de cálculo do imposto na nota fiscal se mostra desnecessária, quando o valor da operação lá se encontrar, o que é confirmado pela planilha do Anexo 1, indispensável para a apuração da base de cálculo ausente nas notas fiscais ali listadas.

Demais aspectos relacionados à base de cálculo e à alíquota a ser aplicada para apuração do imposto devido já foram tratados acima.

Das multas aplicadas

Estando comprovado o recolhimento a menor do imposto, em decorrência das irregularidades já descritas, correta a exigência do ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - **havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto**, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53. (Destacou-se).

Já o ato de consignar, na nota fiscal correspondente, a base de cálculo incorreta do imposto, fazendo constar a base de cálculo igual a zero, torna correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, sendo esta exigência submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, conforme transcrição a seguir:

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

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(Destacou-se).

A aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 se deu para as mercadorias objeto da autuação.

A Impugnante insurge-se contra a aplicação da Multa Isolada, apontando que “na autuação foi imposta pesada penalidade isolada de forma ilegal e ilegítima” (pág. 139).

À pág. 145, questiona: “*Houve alguma falha por parte da contribuinte? Digamos que sim! Porém, não em tamanha monta que justifique a aplicação de tão*

rigorosa penalidade isolada, menos ainda por não acatar a autoridade fiscal autuante as justificativas (...)”.

As questões atinentes à legalidade e constitucionalidades serão tratadas mais adiante.

A Impugnante questiona, também, o fato de a Fiscalização ter mencionado a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 e não ter apresentado nenhuma operação com valor menor do que o devido.

Aduz que o fato de o Fiscal não ter apontado nenhum caso representa cerceamento de defesa e impossibilidade para a Defesa manifestar-se sobre o valor que seria o correto.

De fato, a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” também é citada na peça fiscal. Esta não foi aplicada, porque não há operações em que o valor da base de cálculo consignado no documento fiscal tenha sido menor do que o previsto na legislação. Isto porque a Impugnante não apresentou nenhum valor de base de cálculo para os itens objeto da autuação.

Ressalte-se que, diferentemente do que propõe a Defesa, tal fato não carece de medida saneadora, tendo em vista que eventual erro no lançamento somente poderia acarretar nulidade ou correção se estiver claro prejuízo ao sujeito passivo, o que, no presente caso, não se encontra caracterizado, pois todos os itens de todas as notas fiscais objeto da autuação estão devidamente identificados, possibilitando a compreensão e dimensionamento do ICMS e multas e, neste caso, em especial, da Multa Isolada aplicada.

Esclareça-se que apesar de que a conduta de **aplicar percentual de alíquota do ICMS inferior ao devido ocasiona recolhimento a menor do ICMS**, verifica-se que na Lei nº 6.763/75 não há previsão de multa isolada para esta irregularidade, o que levou a Fiscalização a aplicar apenas a multa isolada correspondente à irregularidade de consignação, na nota fiscal, de base de cálculo igual a zero.

Conclui-se que foram devidamente apurados os valores das operações listadas no Anexo 1 do e-PTA, devendo permanecer como base de cálculo das exigências.

Corretas, portanto, a apuração do imposto devido e a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Da responsabilidade da Coobrigada

Quanto à eleição da titular da empresa para o polo passivo da obrigação tributária, é importante ressaltar que, no que pertine ao empresário individual, sua responsabilidade é ilimitada, isto é, todo o patrimônio da pessoa física assegura os débitos contraídos em sua atuação empresarial.

É que o registro do empresário individual não dá origem a uma pessoa jurídica distinta de sua pessoa física, muito embora, para fins tributários, tenha também que providenciar sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como não há personificação jurídica sobressalente, também não há diferenciação patrimonial entre o conjunto de bens destinado para o exercício da empresa e os demais bens particulares.

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO CÓDIGO CIVIL) NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL. (TRF/4ª REGIÃO – AGRAVO DE INSTRUMENTO 0013203-60.2012.404.0000 – 2ª TURMA DO TRF – DES. LUIZ CARLOS CERVI – JULGADO EM 19.02.2013) (DESTACOU-SE)

Portanto, não há distinção entre a pessoa natural e a firma por ele constituída. Assim, nos casos de exigências fiscais em que figura como sujeito passivo um contribuinte “empresário” (individual), o titular do estabelecimento - pessoa física - responde com todos os seus bens patrimoniais tanto pelos débitos do CNPJ, quanto pelos do CPF, haja vista que os patrimônios se confundem, fazendo de uma só pessoa o sujeito de direitos e obrigações.

Nessa linha, a capitulação legal encontra-se devidamente registrada no Auto de Infração. Veja-se:

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:

(...)

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.

Lei nº 10.406/02

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

Lei nº 13.105/15

Art. 789. O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei.

Como se verifica da Impugnação, a Defesa não chega a contestar a inclusão da empresária individual no polo passivo da obrigação tributária.

Em uma das observações da Impugnante, menciona que *“Empresária é exatamente o que a Titular da empresa K J Tattaro o é –, e mais, possui CNPJ e IE regulares, na forma da legislação tributária e comercial vigentes.*

Contudo, em outra observação, assim questiona: *“estando a empresa legal e regularmente constituída perante a Junta Comercial deste Estado de MG, inscrita no Cadastro de Contribuintes perante o cadastro de contribuintes da SEF-MG, onde estaria caracterizada alguma infração a este dispositivo legal?”*

Cabe advertir que a menção aos arts. 966 e 967 do Código Civil tem a finalidade de fundamentar a inclusão da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária na condição de Coobrigada.

Estes dispositivos são mencionados no rol de “Base Legal/Infringências”, sendo que alguns artigos compõem a base legal que fundamenta e legitima o processo administrativo tributário, como é o caso dos arts. 966 e 967 do Código Civil, mencionados; e outros trazem normas que foram efetivamente infringidas, podendo-se citar como exemplo o art. 16, incisos VI e IX da Lei nº 6.763/75, descritos no campo “Base Legal/Infringências” do Auto de Infração, que trazem a seguinte redação:

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

(...)

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, a Impugnante deixou de cumprir ambas as normas tributárias.

Portanto, correta a inclusão do titular da empresa individual no polo passivo da presente obrigação tributária.

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

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 04 de abril de 2024.

**Alexandre Périssé de Abreu
Relator**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

P