

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.285/19/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001053143-13  
Impugnação: 40.010147761-20 (Coob.)  
Impugnante: Stefhanie Zorzin Borges (Coob.)  
CPF: 071.914.076-54  
Autuado: Toxote Comércio de Pescados Eireli  
IE: 479685449.00-37  
Coobrigado: Ceila Pereira Zorzin  
CPF: 056.375.738-83  
Proc. S. Passivo: Evaristo Lemos Freire/Outro(s)  
Origem: DFT/Poços de Caldas

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** As sócias-administradoras respondem pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto devem ser considerados os períodos de administração de cada sócia.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO.** Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização 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, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º citada da Lei. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Impugnante por meio do PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório), à Fiscalização, e os valores constantes em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, com recolhimento de ICMS a menor, no período de janeiro de 2014 a setembro de 2016.

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

Foram incluídas no polo passivo da obrigação tributária, como sócias-administradoras, as Coobrigadas Stefhanie Zorzin Borges e Ceila Pereira Zorzin, nos termos do art. 135, inciso III do CTN e do art. 21, § 2º, inciso II da Lei Estadual nº 6.763/75.

Inconformada, a Coobrigada Stefhanie Zorzin Borges apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 142/155, e junta documentos de fls. 156/203, com os seguintes argumentos:

- os dados que fundamentaram a autuação foram obtidos de forma ilícita, uma vez que houve quebra de sigilo bancário, cita o art. 197, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN);

- o que embasou a lavratura do Auto de Infração foi uma “presunção” de saídas desacobertadas de documento fiscal, levando-se em conta as movimentações financeiras, e não uma constatação, já que não houve saídas de mercadorias;

- o Fisco deveria confrontar as informações fornecidas pelas operadoras de cartão com a movimentação financeira referente a pagamentos de fornecedores, empregados ou investimentos que demonstrassem receita superior ao que foi declarado;

- alega que nunca praticou atos com excesso de poder ou infração à lei;

- que a sujeição passiva deve ser “declarada nula”, pois não obedeceu ao princípio constitucional da legalidade e ao princípio da motivação.

Requer ao final que seja acolhida a preliminar de nulidade da sujeição passiva, ou seja julgada procedente a presente impugnação relativa à sujeição passiva.

A Empresa autuada e a Coobrigada Ceila Pereira Zorzin não impugnam a peça fiscal.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 205/213, pedindo ao final pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Considerando que as arguições preliminares, trazidas na impugnação, confundem-se com o próprio mérito, serão tratadas no tópico a seguir.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Impugnante por meio do PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório), à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito,

com recolhimento de ICMS a menor, no período de janeiro de 2014 a setembro de 2016.

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

Inicialmente, a Coobrigada alega que os dados que fundamentaram a autuação foram colhidos ilicitamente, uma vez que houve quebra de sigilo bancário.

Entretanto, razão não lhe assiste.

De acordo com o que estabelece o art. 50, inciso III e seu § 5º, da Lei nº 6.763/75, as informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito são documentos fiscais, *in verbis*:

Art. 50 - São de exibição obrigatória ao Fisco:

(...)

III - livros, documentos, arquivos, programas e meios eletrônicos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário.

(...)

§ 5º - As administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente e estabelecimentos similares deverão informar à Secretaria de Estado de Fazenda todas as operações e prestações realizadas por estabelecimentos de contribuintes cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similar, na forma, no prazo e nas condições previstos em regulamento, relativamente aos períodos determinados pela legislação.

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, com a seguinte redação vigente a época dos fatos geradores, *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 constantes do Cadastro Resumido de Contribuintes do ICMS disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, [www.fazenda.mg.gov.br](http://www.fazenda.mg.gov.br), cujos pagamentos sejam

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares.”*

(...)

Art. 13-A. As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares entregarão o arquivo eletrônico de que trata o art. 10-A deste anexo até o último dia útil de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior.

§ 1º As empresas de que trata o caput:

I - deverão validar, assinar digitalmente e transmitir o arquivo eletrônico, utilizando o programa TED\_TEF, disponível no endereço eletrônico [ww.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoesdepagamento](http://ww.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoesdepagamento), observando que a assinatura deve se dar por meio de certificado digital, tipo A1, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil;

II - poderão utilizar outro programa ou recurso diferente do previsto no inciso I para assinar digitalmente e transmitir o arquivo eletrônico, mediante autorização da SEF.

§ 2º A omissão de entrega das informações a que se refere o caput sujeitará a administradora de cartão, a instituidora de arranjos de pagamento, a instituição facilitadora de pagamento, a instituição de pagamento, inclusive a credenciadora de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e as empresas similares às penalidades previstas no inciso XL do art. 54 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*I - gerar e transmitir os arquivos, utilizando-se do aplicativo Validador TEF disponível no endereço eletrônico [www.sintegra.gov.br](http://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."*

Ressalta-se que as informações prestadas pelas administradoras 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, com a redação vigente a época dos fatos geradores:

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

(...)

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

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

*"III - as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em 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."*

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 pela autoridade fiscal, apresentadas em relatório impresso em papel timbrado da empresa ou em meio magnético, em conformidade com o Manual de Orientação anexo ao Protocolo ECF 04, de 24 de setembro de 2001, e assinadas digitalmente pela administradora de cartão de crédito, de débito ou similar, contendo a totalidade ou parte das informações apresentadas em meio eletrônico, conforme a intimação.

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

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

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;

(...)

Diante do exposto, não cabe a alegação da Impugnante que teria ocorrido quebra de sigilo de dados de instituição financeira. As administradoras de cartões estão obrigadas, por imposição legal, a fornecer as informações determinadas pela Fiscalização.

E mais, o art. 6º da Lei Complementar nº 105/01, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, prescreve que as Autoridades e os Agentes Fiscais tributários da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, se tais exames forem considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Para corroborar, transcreve-se a ementa do Processo nº 1.0434.13.001963-2/002 do Tribunal de Justiça de Minas Gerais – TJMG, julgado em 08/09/15 e publicado em 18/09/15, com a decisão de que não há que se falar em inconstitucionalidade ou ilegitimidade da quebra de sigilo nos casos em que o procedimento adotado pela Fiscalização estiver em harmonia com as normas constitucionais e com a legislação de regência, conforme previsto no art. 6º da Lei Complementar nº 105/01:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - ICMS - AUTO DE INFRAÇÃO - INFORMAÇÕES PRESTADAS POR ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO - CONFRONTO COM AS RECEITAS DECLARADAS PELO CONTRIBUINTE - POSSIBILIDADE - RECOLHIMENTO DE ICMS A MENOR - IRREGULARIDADE INEXISTENTE NO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO - RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...) COM EFEITO, NÃO HÁ DE SE FALAR EM INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGITIMIDADE DA QUEBRA DE SIGILO, EIS QUE O PROCEDIMENTO ADOTADO PELO FISCO MINEIRO ENCONTRA-SE, A PRINCÍPIO, EM HARMONIA COM AS NORMAS CONSTITUCIONAIS E COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA, QUE IMPÕE ÀS EMPRESAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO O DEVER DE EXIBIR TODOS OS DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES RELATIVAS ÀS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇO REALIZADAS PELO CONTRIBUINTE.(...) APRECIANDO A QUESTÃO EM FACE DE REGRAMENTO SIMILAR NO ÂMBITO DO ESTADO DE GOIÁS, O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA JÁ SE MANIFESTOU EM SENTIDO CONTRÁRIO À PRETENSÃO ORA VERSADA.(...) COM A IMPLEMENTAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001, A QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO, EM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL, PASSOU A PRESCINDIR DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (ART. 6º). PRECEDENTES DO STJ.

Portanto, não há que se falar em “presunção” de saídas desacobertas de documentos fiscais. Não cabe a alegação de insuficiência de informações, baseada em movimentações financeiras. Ao contrário, tem-se a informação formal por parte das administradoras de cartão de crédito/débito/similares das vendas realizadas por esta modalidade, eis que sendo a Autuada empresa tipicamente mercantil, depreende-se que as operações relativas a cartão de crédito, necessariamente, têm intuito mercantil.

Cabe, assim, à Impugnante, a demonstração de que as informações obtidas pela Fiscalização, legalmente previstas, quais sejam, as informações fornecidas pelas operadoras de cartão de crédito/débito não corresponderam a operações de vendas de mercadorias, o que efetivamente não ocorreu.

Com relação a arguição de que o Fisco deveria confrontar as informações das administradoras de cartão com a movimentação financeira de pagamentos de fornecedores, empregados ou investimentos, despesas estas inerentes a atividade comercial, destaca-se que esta argumentação é meramente retórica e não traz qualquer influência ou reparo ao trabalho fiscal.

Como anteriormente exposto, a Fiscalização ao analisar as declarações legalmente previstas das administradoras de cartão de crédito/débito/similares, confrontou-as com as declarações do próprio contribuinte enviadas por meio do PGDAS-D, e deste confronto restou demonstrado que a empresa promoveu saídas desacobertas de documento fiscal de forma reiterada.

Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º do citado artigo, ambos 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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.

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:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

Cumprir destacar que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto não recolhido no todo ou em parte, enquanto que a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo Tributário Administrativo, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação a inclusão das Coobrigadas no polo passivo, o Auto de Infração merece reparo, de acordo com a Consulta Histórico de Sócio – SIARE, apresentado às fls. 27.

Enfatize-se que a eleição das sócias-administradoras como responsáveis solidárias pela obrigação tributária, nominadas no Auto de Infração como Coobrigadas, está correta e tem seu fundamento no art. 21, § 2.º, inciso II da Lei n.º 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.

(Destaca-se).

Enfatiza-se que a responsabilidade daquelas pessoas decorre da norma estatuída no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, assim redigido:

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

I e II - (...)

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

Vale assinalar que a solidariedade definida no retrocitado art. 21, da Lei nº 6.763/75 não é uma forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação, mas tão somente uma maneira de graduar a responsabilidade daqueles que já o compõe.

Infere-se, portanto, que as mencionadas Coobrigadas são pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário, nos respectivos períodos indicados, haja vista que nos termos dos diplomas legais mencionados restou comprovado nos autos infração a lei.

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

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, observado o período de administração de cada sócia no polo passivo da autuação. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que o julgava parcialmente procedente, apenas para excluir as multas fiscais, com fulcro no art. 35 da LC nº 123/06, c/c art. 146 do CTN. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora).

**Sala das Sessões, 26 de junho de 2019.**

**Edmar Pieri Campos**  
**Relator**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**CCMG**

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

Acórdão: 23.285/19/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001053143-13  
Impugnação: 40.010147761-20 (Coob.)  
Impugnante: Stefhanie Zorzin Borges (Coob.)  
CPF: 071.914.076-54  
Autuado: Toxote Comércio de Pescados Eireli  
IE: 479685449.00-37  
Coobrigado: Ceila Pereira Zorzin  
CPF: 056.375.738-83  
Proc. S. Passivo: Evaristo Lemos Freire/Outro(s)  
Origem: DFT/Poços de Caldas

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

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

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 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 acrescidos).

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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

§ 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 acrescentados)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 n° 9.430, de 1996, art. 44, § 2º, e Lei n° 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 anteriormente ventilados.

Atualmente, a Resolução CGSN n° 140/18, que revogou a Resolução CGSN n° 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 n° 94/11.

Em ambas as Resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional, existe previsão expressa e indubitável para a cobrança das multas derivadas do descumprimento de obrigação principal, quando também a infração consista em omissão de receitas, que se relaciona à hipótese de venda desacobertada de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias, logo, o Auto de Infração deve estar embasado na legislação do imposto de renda, no que concerne às penalidades fiscais cobradas.

Em seguida, transcrevem-se abaixo os dispositivos regulamentares da Resolução CGSN nº 140/18 e dos artigos correspondentes, que já estavam previstos na revogada Resolução CGSN nº 94/11, onde fica claro qual é a interpretação correta do art. 35 da LC nº 123/06, principalmente, porque o art. 96 da Resolução CGSN nº 140/18 (antigo art. 87 da Resolução CGSN nº 94/11) regulamentou o art. 35 da LC nº 123/06, explicitando, pois, as multas fiscais cabíveis e os seus percentuais, quando haja o descumprimento de obrigação principal.

RESOLUÇÃO CGSN 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis; (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e § 1º)

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 desacobertas 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 a seguir:

### 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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, 26 de junho de 2019.**

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

CC/MG