

Acórdão: 24.537/23/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002633886-28
Impugnação: 40.010155207-57
Impugnante: Bazar Pimenta Ltda
IE: 001831790.00-02
Coobrigado: Shirley Alves Pimenta
CPF: 626.508.311-20
Origem: DF/Muriaé

EMENTA

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

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

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL. Constatada a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada por meio de Conclusão Fiscal, mediante o confronto com os dados declarados no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório) com a Receita de Vendas apurada pelo Fisco por meio da análise de documentos fiscais e subsidiários da Autuada. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. No tocante à proporção das saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, exigiu-se somente a citada multa isolada.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. Correta a exclusão do regime do Simples Nacional nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI, §§1º e 3º da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” da Resolução CGSN nº 140/18, de 22/05/18.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Improcedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Decisões unânimes.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio de Conclusão Fiscal, mediante o confronto dos dados declarados no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório) com a Receita de Vendas apurada pelo Fisco por meio da análise de documentos fiscais e subsidiários da Autuada, no período de 01/01/17 a 31/12/21.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

No tocante às saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, exige-se somente a citada multa isolada.

Tendo em vista que a Autuada promoveu reiteradas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, a Fiscalização iniciou o processo de exclusão da empresa do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, nos termos do disposto nos arts. 26, inciso I, e 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06, e art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, §§ 3º e 6º, inciso I, da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140, de 2018.

Foi incluída, também, no polo passivo da obrigação tributária, a sócia administradora da empresa autuada, nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CCMG determina a realização da diligência acostada ao e-PTA (Anexo “Despacho de Diligência”) para que a Fiscalização acoste aos autos as DREs do período autuado (2017 a 2021).

A Fiscalização, atendendo ao solicitado, anexa ao Auto de Infração os documentos inseridos ao Grupo “Anexos da Manifestação Fiscal” do e-PTA: Anexo 9 – “DRE 2017 a 21 atendimento CCMG”.

Reaberta vista, a Impugnante não comparece aos autos.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer anexo aos autos do e-PTA, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período compreendido entre janeiro e outubro de 2017. No mérito, opina pela procedência do lançamento.

Opina, também, pela improcedência da Impugnação relativa ao Termo de Exclusão do regime de tributação do Simples Nacional.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Das Preliminares

Da Nulidade do Auto de Infração

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

Alega que, uma vez que *“ausentes elementos de clareza, precisão e objetividade, como identificados os termos utilizados nos cálculos do Fisco”*, claro está o cerceamento do seu direito de defesa.

Afirma que *“a empresa diligenciou junto ao Fisco Estadual na intenção de proceder com a competente Denúncia. Entretanto, as diligências foram dificultadas pela SEFAZ, vez que ausente clareza nas informações dos parâmetros utilizados; Parâmetros estes que claramente utilizam dados irrealis e fórmulas inexistentes na legislação, que oneram demasiadamente o Impugnante, tornando inviável a apresentação de Denúncia Espontânea sem os devidos esclarecimentos solicitados e não prestados”*.

Entretanto, ao contrário do alegado pela Defesa, o Auto de Infração é acompanhado de Relatório Fiscal detalhado, redigido de forma objetiva, clara, minuciosa e precisa, contendo descrição pormenorizada dos fatos que motivaram sua lavratura e possui detalhados os cálculos efetuados, além das planilhas utilizadas para obtenção dos resultados, identificando a base de cálculo, demonstrando-a, inclusive, com as informações preliminares sobre o método de apuração, e, ainda, todas as equações e fórmulas utilizadas para a apuração das irregularidades.

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

Quanto às alegações referentes à intenção de regularização por meio de denúncia espontânea, de plano, destaca-se que trata-se de um direito do Contribuinte que depende de sua iniciativa e providências, tendo o referido direito estado à sua disposição, nos exatos termos da legislação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo de seu interesse, a Autuada deveria, antes da emissão do AIAF relativo ao presente Auto de Infração, ter se utilizado do instituto da Autodenúncia insculpido nos artigos 207, 208 e 209 do RPTA e, assim, por meio dela poderia ter sido sanada a irregularidade ou recolhido o tributo não pago na época própria, desde que não estivessem relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

Importa registrar que o instituto da denúncia espontânea está previsto no art. 138 do CTN. No âmbito da legislação mineira, foi regulamentado pelo art. 207 e seguintes do RPTA:

CTN

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

RPTA

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.

Sobre o assunto, constam as seguintes explicações da Fiscalização em relação ao procedimento fiscal exploratório que culminou na lavratura do presente Auto de Infração:

No Relatório Fiscal no subitem 8.1.2.2 às folhas 7 de 16, consta a execução da atividade de Cruzamento de Dados na qual poderia ter sido realizada a Denúncia Espontânea, quando a Fiscalização encaminhou ao impugnante, em 12/09/2022, via DTe, “Intimação Cruzamento Dados”, solicitando esclarecimentos referentes às inconsistências encontradas.

Porém o impugnante, por ocasião da apresentação das justificativas às irregularidades contidas naquela, não trouxe nenhuma prova que pudesse refutar as inconsistências apresentadas pelo Fisco, não logrando êxito em justificá-las, através de documentos hábeis, nem efetuou Denúncia Espontânea.

Em 28/09/2022, foi enviado, via DTe, o Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000043938.88, tendo como objetivo a verificação do cumprimento de obrigações principal e acessória, inclusive escrituração contábil,

previstas na legislação tributária e societária vigente, cuja ciência do impugnante se deu em 30/09/2022.

De início, esclareça-se que as questões relativas às tentativas de regularizar as inconsistências alegadas pelo impugnante não têm o condão de invalidar o lançamento, mesmo porque, o autuado não efetuou a Autodenúncia, e nenhuma prova veio por ocasião da atividade fiscal de Cruzamento de Dados, nem tampouco na impugnação ao Auto de Infração que pudesse refutar a acusação fiscal.

O procedimento fiscal auxiliar exploratório, acima mencionado, encontra-se previsto nos arts. 66 a 68 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA):

Art. 66. A realização dos procedimentos fiscais auxiliares abaixo mencionados não caracteriza o início da ação fiscal:

(...)

II - exploratório, assim considerada a atividade destinada a aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas ou o comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, de carteira de contribuintes ou de setor econômico, mediante visitação in loco, verificação de documentos e registros, identificação de indícios sobre irregularidades tributárias ou análise de dados e indicadores;

(...)

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

I - identificado indício de infração à legislação tributária, o titular da Delegacia Fiscal encerrará o procedimento e incluirá o sujeito passivo na programação fiscal para apuração das possíveis irregularidades, podendo a referida inclusão e a possibilidade de denúncia espontânea serem comunicadas ao sujeito passivo;

II - constatada infração à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, exceto nos casos de dispensa deste para a lavratura de Auto de Infração;

III - relativamente ao procedimento exploratório, o sujeito passivo será cientificado do seu início e encerramento.

Veja-se que, identificado o indício de infração à legislação tributária, foi comunicada à Autuada a possibilidade da denúncia espontânea, nos termos do art. 67, inciso I, supratranscrito.

Ocorre que, conforme explica a Fiscalização, “o autuado não efetuou a Autodenúncia, e nenhuma prova veio por ocasião da atividade fiscal de Cruzamento de
24.537/23/1ª

Dados". Assim, posteriormente, a Fiscalização emitiu o AIAF “*tendo como objetivo a verificação do cumprimento de obrigações principal e acessória, inclusive escrituração contábil, previstas na legislação tributária e societária vigente*”.

Portanto, todos os requisitos regulamentares relativos à realização de procedimentos fiscais auxiliares, bem como em relação à documentação do início da ação fiscal, que resultou no presente Auto de Infração, foram realizados estritamente dentro dos requisitos legais, não havendo qualquer vício que incorra em nulidade do lançamento.

Assim, razão não assiste à Impugnante em suas alegações.

Do Pedido de Perícia

Ressalta-se que a Impugnante requer a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08):

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Ademais, 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.

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

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

Quanto às demais razões apresentadas, como a alegação de bitributação referente aos períodos de 2017 a 2019, por entender que já regularizados por meio de Denúncia Espontânea apresentada no ano de 2021 e o pedido de cancelamento do Termo de Exclusão do Simples Nacional, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas por meio de Conclusão Fiscal, mediante o confronto dos dados declarados no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório) com a Receita de Vendas apurada pelo Fisco por meio da análise de documentos fiscais e subsidiários da Autuada, no período de 01/01/17 a 31/12/21.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

No tocante às saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, exige-se somente a citada multa isolada.

Tendo em vista que a Autuada promoveu reiteradas saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, a Fiscalização iniciou o processo de exclusão da empresa do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, nos termos do disposto nos arts. 26, inciso I, e 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06, e art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, §§ 3º e 6º, inciso I, da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140, de 2018.

Foi incluída, também, no polo passivo da obrigação tributária, a sócia administradora da empresa autuada, nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre janeiro e outubro de 2017, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRADO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

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

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

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

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

3. AGRADO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

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

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

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS - O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART.173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2017 somente expirou em 31/12/22, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 09/11/22 e a Coobrigada em 01/12/22, conforme, respectivamente, “Documento de Ciência” e publicação no Diário Oficial do Estado acostados ao presente e-PTA.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, conforme mencionado, versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas por meio de Conclusão Fiscal, mediante o confronto com os dados declarados no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório) com a Receita de Vendas apurada pelo Fisco por meio da análise de documentos fiscais e subsidiários da Autuada.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: Auto de Infração, AIAF, Relatório Fiscal, Intimações Fiscais (Grupo “Intimações/Comunicados/Ofícios” do e-PTA) e os seguintes anexos (Grupo “Provas”):

- Anexo 1: Notas Fiscais de Entrada;
- Anexo 2: DEFIS 2017 a 2021;
- Anexo 3: Balanço Patrimonial 2017 a 2021;
- Anexo 5: Planilha com Resumo do PGDAS-D por mês/Ano;
- Anexo 6: Planilha Apuração Créd.Tribut;
- Anexo 7: Tela Consulta Sócios;
- Anexo 8: Termo de Exclusão do Simples Nacional;
- Anexo 9: DRE 2017 a 21 atendimento CCMG.

O Anexo 9 do Auto de Infração (DRE 2017 a 21 atendimento CCMG) foi inserido pela Fiscalização após a Diligência da Assessoria, conforme mencionado, uma vez que tais DREs não constavam do Anexo 4, inicialmente inserido aos autos (DRE 2017 a 2021).

O Anexo 1 (Notas Fiscais Entrada) contém as planilhas com os dados das Notas Fiscais de Entrada emitidas por terceiros, por item, e Resumo, obtidas pelo programa Auditor Eletrônico.

A Planilha de Apuração do Crédito Tributário do Anexo 6 contém as abas “Resumo por ano”, “ICMS Devido”, “DCT” (Demonstrativo do Crédito Tributário) e “Resumo CT” (Resumo do Crédito Tributário).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Antes de adentrar na análise do mérito do lançamento, importante esclarecer como ele foi realizado.

Como fonte de comprovação das operações de saídas realizadas pela Autuada, a Fiscalização utilizou as notas fiscais eletrônicas de entradas emitidas por terceiros, obtidas pelo programa Auditor Eletrônico, o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício e os dados constantes das PGDAS-D.

Inicialmente, a Fiscalização encaminhou à Contribuinte a “*Intimação Solicita Documentos*”, solicitando documentos Fiscais e Contábeis da empresa e a “*Intimação Cruzamento Dados*”, solicitando esclarecimentos referentes às inconsistências encontradas, porém, conforme explica o Fisco, a Autuada não apresentou provas ou documentos hábeis que pudessem refutar tais inconsistências.

A Fiscalização emitiu, então, o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 0.000043938.88, anexo ao presente e-PTA.

A Fiscalização informa que apurou as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período fiscalizado, mediante confronto entre as notas fiscais de entradas (terceiros) e saídas (próprias), obtidas pelo Auditor Eletrônico, com as informações de estoques inicial e final e de compras e vendas de mercadorias.

Explica o Fisco que os Documentos Contábeis constantes dos Anexos 2, 3, 4 (substituído pelo Anexo 9) e 5 do Auto de Infração deveriam retratar todas as operações de entrada, valores de saída e estoques da Contribuinte. Entretanto, referidos anexos não retrataram as citadas operações, deixando consignado as seguintes explicações constantes do Relatório Fiscal:

O levantamento efetuado se constitui em técnica fiscal que se baseia em uma simples operação matemática de soma, subtração e multiplicação, onde o resultado é objetivo e prescinde de cálculos mais elaborados.

A rigor, busca-se com a Conclusão Fiscal uma forma de conhecer o valor das saídas realizadas pelo contribuinte (Receita de Vendas Apurada). A Conclusão Fiscal constitui-se de técnica fiscal simples que serve de apuração de irregularidades praticadas por contribuintes, baseada nos valores totais de estoques, entradas e saídas. Por esses dados é possível definir o custo de mercadorias vendidas, possibilitando a conclusão de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, mediante o cotejo entre Receita de Vendas Apurada e o total declarado no PGDAS-D (Anexo 5).

(...)

Após nova análise das informações enviadas pelo contribuinte, foram observadas diversas incongruências quanto aos valores de Aquisições, Estoques e Despesas apresentados pelo contribuinte.

Com fulcro nos incisos I, III, IV e VI do art. 51 da Lei 6763/75, e artigo 53, incisos I, III, IV e VI do Decreto Estadual 43.080/02, foram utilizados os valores de Estoque Inicial e Estoque Final do Balanço Patrimonial e de Despesas da Demonstração de Resultado do Exercício de cada ano, para obtenção da Receita de Vendas Apurada, conforme detalhamento do Quadro 4 adiante, pois observa-se:

a) a cabal incongruência das próprias informações contidas nas DEFIS, Quadro 1, conforme se segue, tendo sido utilizados para Estoques Inicial e Final os valores do BP (Quadro 4):

a.1) o Estoque Final de 2017 difere do Estoque Inicial de 2018,

a.2) o Estoque Final 2018 difere do Estoque Inicial de 2019,

a.3) o Estoque Inicial DEFIS é diferente do Estoque Inicial BP em 2018, 2021, o Estoque Final DEFIS é diferente do Estoque Final BP em 2017, 2018, 2020, 2021. Contribuinte foi omissos em entregar os Registro de Inventário,

a.4) o CMV de 2021 teve valor negativo.

b) que o valor do Estoque Inicial DEFIS é diferente do valor do Estoque Inicial BP em 2018, 2021. O valor do Estoque Final DEFIS é diferente do valor do Estoque Final BP em 2017, 2018, 2020, 2021, conforme Quadro 1;

c) que o valor das Aquisições de Mercadorias contidas nas DEFIS do contribuinte (Anexo 2), em todos os exercícios (2017, 2018, 2019, 2020 e 2021) foi divergente das aquisições contidas nas notas fiscais de entrada emitidas por terceiros obtidas através do Programa Auditor Eletrônico (Anexo 1). Portanto, o Fisco utilizou o valor dessas para os cálculos, nos termos do inciso IV artigo 51 c/c inciso I do § único do mesmo artigo da Lei 6763/75;

d) que as Despesas arcadas pelo contribuinte contidas nas DRE (Anexo 4) divergem das transmitidas nas DEFIS (Anexo 2) para todos os exercícios (importa citar que a Despesa da DEFIS (Anexo 2) de 2019 são superiores aos das respectivas DRE (Anexo 4), tendo o Fisco, portanto, utilizado menor valor na presente autuação, pois utilizou os valores apresentados como Despesa das DRE (Anexo 4), sendo, dessa forma, também mais benéfico à empresa;

e) que o Contribuinte atendeu em parte o contido no AIAF nº 10.000043938.88, pois foi omissos quanto a

entregar o Livro Registro de Inventário de 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, e 2021, descumprindo o previsto no inciso VI do artigo 160 do RICMS/MG c/c inciso II do artigo 61 da Resolução CGSN 94 de 29/11/2011 e/ou inciso II do artigo 63 da Resolução CGSN 140 de 22/05/2018.

Conforme item c) acima, foi constatada a diferença entre os valores das aquisições das notas fiscais de entrada emitidas por terceiros obtidas através do Programa Auditor Eletrônico (Anexo 1) e o valor das aquisições declaradas nas DEFIS (Anexo 2).

(...)

Urge ressaltar que os valores utilizados nos cálculos foram extraídos da DRE (Anexo 4) do BP (Anexo 3) e PGDAS-D (Anexo 5), documentos com declarações do Contribuinte, assim como das notas fiscais de entradas desse emitidas por terceiros (Anexo 1), e que as Margens utilizadas na presente Autuação, Quadro 3, foram mais benéficas ao contribuinte, conforme detalhado no subitem 8.1.2.1.3. retro.

(Grifou-se)

A Impugnante alega que *“a Delegacia Fiscal já tem o conhecimento que os dados constantes nas declarações oficiais da empresa não representam a realidade”* e que, assim, não é razoável que a Fiscalização *“apenas reproduza no Estoque Inicial do ano-exercício seguinte o mesmo valor do Estoque Final do ano anterior, conforme declarado nos livros fiscais, sem promover as alterações necessárias, de acordo com o novo valor de Estoque”*. Afirma que, nesse sentido, a Autuada procedeu a retificação dos Estoques Final e Inicial, conforme os valores de compras apuradas pelo Fisco.

Entretanto, diante das divergências acima relatadas pelo Fisco, sem razão a Impugnante em sua alegação de que a Fiscalização aplicou uma *“margem elevada, que não representa a realidade fática da Empresa. Além disso, não procedeu a retificação do estoque inicial e final, tendo em vista os novos valores apurados na fiscalização”* e que *“tal fato onera em muito o imposto arbitrado pelo Fisco Estadual, resultando em uma violação ao princípio constitucional do não confisco e da capacidade contributiva”*.

Conforme destaca a Fiscalização, para a pretendida regularização dos Estoques, a Autuada deveria, antes da emissão do AIAF relativo ao presente Auto de Infração, ter se utilizado do instituto da Autodenúncia insculpido nos artigos 207 e seguintes do RPTA e, assim, por meio dela poderia ter sido sanada a irregularidade ou recolhido o tributo não pago na época própria, desde que não estivessem relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

Diante de tantas divergências verificadas pela Fiscalização, como, em síntese, acima relatado e, ainda, a omissão da Contribuinte em entregar, mesmo após intimada, o livro Registro de Inventário, descumprindo a legislação de regência, não

restou alternativa à Fiscalização se não utilizar os valores de estoques constantes no Balanço Patrimonial, ou seja, valores declarados pela própria Autuada.

Registra-se ainda, que, por força do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA), não se incluem na competência deste Órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

A Impugnante alega que por meio da Denúncia Espontânea realizada pela empresa autuada no ano de 2021, a Contribuinte regularizou os valores de estoque acumulados até o ano-exercício de 2019 e que a Fiscalização “defendeu que se tratavam de intimações distintas e que a alíquota aplicada naquela oportunidade recaiu sobre a conta de fornecedores”.

Afirma que “pelo comparativo das apurações de valores declarados na Auto Denúncia realizada e dos lançamentos presentes, indubitável que os parâmetros utilizados foram idênticos – a entrada e saída e/ou estoque desacobertado. Naquela oportunidade, no tocante às referências de 2017, foram utilizados valores referentes a Mútuo contraídos pela empresa; à referência de 2019, o saldo da conta de fornecedores”.

Argumenta que “se tudo o que fora objeto da Denúncia Espontânea foi tributado como receita, os valores haveriam de ser abatidos nas apurações do presente Auto de Infração”, a fim de evitar bitributação.

De plano, destaca-se que a própria Impugnante afirma que “pacífico que o estoque não é passível de tributação, logo a despeito do Fiscal consignar que as fiscalizações observando a conta de fornecedores ou estoque não apresentarem conexão, não podemos perder de vista o núcleo da fiscalização. Em ambos os casos, trata-se da aquisição de mercadoria”.

Quanto às citadas alegações da Defesa, reporta-se à análise da Fiscalização que cuidou de analisar a referida Denúncia Espontânea, ainda que não identificada pelo número do Termo de Autodenúncia, e demonstrar que não existe conexão entre ela e o presente Auto de Infração:

Apesar de o impugnante não identificar o número da peça fiscal a que se refere, discorreremos a respeito do assunto, comprovando que não existe conexão entre o presente Auto de Infração e a Denúncia Espontânea pretensamente citada.

No documento anexo à Impugnação que o autuado não identificou pelo nº, nem nos é possível identificá-lo pela prova apresentada, observa-se que o objeto da Autodenúncia é o Recolhimento a menor de ICMS em decorrência de ENTRADA, SAÍDA E/OU ESTOQUE DESACOBERTADO - Levantamento Caixa, recursos não comprovados para regularização dos empréstimos de mútuo - CÓDIGO 01.019.013; bem como ENTRADA, SAÍDA E/OU ESTOQUE DESACOBERTADO - Levantamento Caixa, falta de escrituração de pagamentos - CÓDIGO 01.019.014.

(...)

Ressalta-se, inicialmente, que a Conclusão Fiscal referente ao presente lançamento está sendo realizada sob a égide do art. 194 incisos I, e V do RICMS/02, CÓDIGO 01.019.001, enquanto a Denúncia Espontânea relativa ao PTA que o impugnante não informou o número, nem a capitulação legal está respaldada em decorrência de ENTRADA, SAÍDA E/OU ESTOQUE DESACOBERTADO - Levantamento Caixa, recursos não comprovados para regularização dos empréstimos de mútuo - CÓDIGO 01.019.013, bem como ENTRADA, SAÍDA E/OU ESTOQUE DESACOBERTADO - Levantamento Caixa, falta de escrituração de pagamentos - CÓDIGO 01.019.014 os quais disciplinam fatos também distintos.

Em termos práticos, como já afirmado, a Conclusão Fiscal realizada no presente processo tem por objetivo precípuo obter o valor correto das Saídas efetuadas pelo impugnante, visando ao cotejo das Receitas Calculadas pelo Fisco com as Receitas informadas por PGDAS, nos termos previstos no 194 inciso V do RICMS/02.

Lado outro, o PTA relativo à Denúncia Espontânea apresentada pelo sujeito passivo em sua impugnação teve por objetivo verificar recursos não comprovados para regularização dos empréstimos de mútuo, assim como, verificar a falta de escrituração de pagamentos através do Levantamento Caixa.

Verifica-se, assim, como já exposto nessa Manifestação, que o Impugnante confunde a escrituração das obrigações junto aos Fornecedores, bem como a escrituração das obrigações de Empréstimos contraídos, com o procedimento relativo a levantamento elaborada sob a égide do art. 194, incisos I, e V do RICMS, e, como já mencionado, as irregularidades apuradas segundo essa técnica fiscal, não tem nenhuma relação com a obrigação de escriturar as obrigações contraídas junto aos Fornecedores, procedimento sujeito a dispositivo legal próprio, mediante o Código 01.019.013, e Código 01.019.014..

Ressalte-se, ainda, que, no presente Auto de Infração foram constatadas saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, não havendo qualquer menção quanto à conta Fornecedores, ou até mesmo menção a Contrato de Mútuo realizado.

(Grifou-se)

Portanto, conforme demonstrado pela Fiscalização, não há que se falar em bitributação relativa ao mérito da presente lide.

Conforme explica a Fiscalização, a Receita de Vendas Calculada pelo Fisco (código “H” do Quadro 4 e seguintes do Relatório Fiscal e constante do Anexo 6 do Auto de Infração), foi obtida por meio das informações das notas fiscais emitidas por terceiros, tendo como destinatária a Autuada (Anexo 1 do Auto de Infração), diminuídas das Devoluções, informações de Estoques Inicial e Final contidas no Balanço Patrimonial (Anexo 3), informações das Despesas Custeadas pela Contribuinte que constam da Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) (Anexo 9) e a Margem de Lucro descrita no subitem 8.1.2.1.3 do Relatório Fiscal.

A apuração do ICMS devido pelas saídas desacobertas se deu mediante o confronto da Receita de Vendas Calculada pelo Fisco com os valores declarados no PGDAS-D pela Autuada.

As planilhas com os valores constantes dos PGDAS-D do período constam do Anexo 5 do Auto de Infração.

O Anexo 6 do Auto de Infração contém as planilhas completas de apuração, com legenda de detalhamento dos campos e fórmulas utilizadas.

A Impugnante entende que a Fiscalização baseou-se em mera presunção de saídas desacobertas de documentação fiscal e alega que as fórmulas utilizadas na apuração do CMV e o cálculo da margem de lucro (“margem aparada”, conforme denominação fiscal) não são encontradas na legislação aplicável, o que evidencia que o parâmetro utilizado para arbitramento do imposto viola o princípio da legalidade, tendo o Fisco utilizado de presunção na aplicação dos percentuais considerados para a apuração do crédito tributário.

Afirma que *“partindo do lucro bruto da Impugnante conforme determina a legislação, chegaríamos a um montante de imposto menor que ao arbitrado pelo fisco”* e que *“o ilustre fiscal desconsidera de forma totalmente arbitrária os parâmetros definidos na legislação, tendo optado por aplicar a margem aparada, em substituição à margem de lucro, em evidente ilegalidade”*.

Solicita a exclusão das despesas da base de cálculo para apuração do ICMS, visto que sua cumulação com a Margem de Lucro ou Margem Aparada representaria evidente confisco e não possui embasamento legal.

De início, verifica-se que a própria Impugnante cai em contradição, pois afirma que *“ora, posta como está, a chamada “Margem Aparada” pelo Fisco, nada mais é do que Margem de Lucro”*.

Ademais, a Impugnante não trouxe aos autos qualquer elemento ou documento fiscal capaz de desconstituir a apuração fiscal.

Lado outro, o trabalho fiscal foi baseado nas seguintes informações, todas constantes de declarações da própria Autuada, que estão compiladas no Quadro 1 do Relatório Fiscal e no Anexo 6 do Auto de Infração:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - Aquisições de mercadorias, conforme arquivo Notas Fiscais Eletrônicas de Entradas emitidas por terceiros através do programa Auditor Eletrônico (Anexo 1);

II - Valor dos Estoques Inicial e Final, obtido do Balanço Patrimonial (Anexo 3);

III - No período autuado, o valor total das Despesas custeadas pela Contribuinte obtido da Demonstração do Resultado do Exercício (Anexo 9) foi sempre menor do que o total que consta da DEFIS (Anexo 2), assim, a Fiscalização informa que foi utilizado o valor das Despesas contido no Anexo 9, por ser mais benéfico à Contribuinte;

IV - Valor do faturamento (Anexo 5), obtido do PGDAS-D transmitido pela Contribuinte.

Os cálculos para tal apuração estão descritos detalhadamente no subitem 8.1.2 do Relatório Fiscal (“Apuração dos valores”).

A Fiscalização apurou o Custo das Mercadorias Vendidas, ao qual foram acrescentadas as despesas custeadas pela empresa, informadas pela própria Contribuinte (constantes da DRE - Anexo 9 do Auto de Infração), para obtenção da base de cálculo a tributar, nos estritos termos do art. 54, inciso IV, § 3º do RICMS/02 (abaixo transcrito), por meio da seguinte equação:

$$\text{CMV} = \text{EI (estoque inicial)} + \text{Compras} - \text{EI (estoque final)}.$$

A obtenção da Receita de Vendas Calculada pelo Fisco (RV), conforme explica a Fiscalização, se deu por meio do CMV (calculado conforme acima demonstrado) agregado da Margem de Lucro Líquida (ML), cujo resultado é somado ao valor das Despesas custeadas pelo contribuinte (D), por meio da seguinte equação:

$$\text{RV} = (\text{CMV} * (1+\text{ML})) + \text{D}$$

Quanto à inclusão das despesas na equação supra, observa-se que tal inclusão se deu em função da Margem de Lucro Líquida ter sido obtida estatisticamente com base no lucro líquido, calculado pelas informações prestadas pela Autuada, portanto, decotados os valores das despesas.

A Fiscalização ressalta, ainda, que no quadro elaborado pela Impugnante, no item 78 de sua Impugnação, ao calcular o ICMS a recolher que entende correto, a própria Impugnante acrescenta as Despesas custeadas ao resultado do produto de $\text{CMV} * (1+\text{ML})$.

Importa destacar que, de todas as variáveis citadas nas equações acima, o Fisco dispunha somente de uma delas, qual seja, a parcela das Compras de mercadorias para venda, que é o valor das aquisições que foi obtida por meio do programa Auditor Eletrônico e constam do Anexo 1 do Auto de Infração.

A Fiscalização deixou registrado nos autos que “as demais CINCO variáveis, (EI, EF) obtidas pelo Balanço Patrimonial e DEFIS, Despesas (D) e Lucro Líquido (L) registrado na DRE, (F) obtida pelo Faturamento declarado em PGDAS vieram de valores apresentados pelo impugnante, carecendo todas de confiabilidade, pois foram apresentados em relatórios elaborados pelo autuado que não são

fidedignos, haja vista as discrepâncias retrocitadas, contidas nas alíneas a), b), c), d), e) do subitem 8.1.2.2 às folhas 7 e 8 de 16 do Relatório Fiscal.”.

A Fiscalização explica, detalhadamente, no subitem 8.1.2.1.3 do Relatório Fiscal, as informações técnicas, fórmulas e critérios estatísticos que embasaram a obtenção da Margem de Lucro do setor de atividade da Contribuinte (CNAE 4781-4/00 - Comércio Varejista de Artigos do Vestuário e Acessórios), apresentada no Anexo 6 do Auto de Infração e utilizada para o cálculo das saídas desacobertas de documentação fiscal.

Tal levantamento estatístico (detalhado no subitem 8.1.2.1.3 do Relatório Fiscal) foi realizado com base nas informações relativas CNAE, faixa de faturamento, CMV e região dos contribuintes de mesmo setor.

Obteve-se a Margem de Lucro do setor, para cada período autuado, conforme demonstrado no Quadro 3 do Relatório Fiscal.

A Fiscalização explica, ainda, que *“observa-se que, se utilizássemos as informações de Estoque Inicial, Estoque Final, e Aquisições todos da DEFIS (Anexo 2), e as Vendas pelo PGDAS-D (Anexo 5), segundo o Quadro 1 acima, obteríamos Margens do contribuinte em valores bem superiores, conforme Quadro 2 (...). Percebe-se, no Quadro 2, que o CMV de 2021 ficou negativo, tratando-se de uma anomalia contábil, o que prejudicaria o cálculo tanto da Margem, quanto da Saída Desacoberta e do ICMS a recolher em 2021. (...) No entanto, utilizando-se as informações de Estoque Inicial e Final do Balanço Patrimonial (Anexo 4) e Aquisições, conforme notas fiscais obtidas através do Programa Auditor Eletrônico (Anexo 1), foram obtidas Margens de valores inferiores às anteriores do Quadro 2, tratando-se da forma mais benéfica ao contribuinte, como se demonstra no Quadro 3”.*

Observa-se dos Quadros constantes do Relatório Fiscal, que a Fiscalização calculou a Margem de Lucro do setor conforme Quadro 3 (“Margem Aparada” do Setor) obtida por meio de levantamento estatístico realizado de acordo com o CNAE, faturamento, região e CMV dos contribuintes do mesmo setor (CNAE), conforme subitem 8.1.2.1.3. do Relatório Fiscal.

Lado outro, calculou a Margem de Lucro por meio das Aquisições, Estoque Inicial, Estoque Final e Faturamento PGDAS, conforme demonstrado no Quadro 2 do mesmo relatório.

Em seguida, comparou os valores obtidos e, conforme explica a Fiscalização, por ser mais benéfica à Contribuinte, utilizou-se a menor Margem de Lucro encontrada (denominada “Margem Aparada”) entre os valores de Margem de Lucro por ano obtidas nos Quadros 2 e 3.

A apuração descrita acima encontra-se detalhada nos Quadros 2, 3 e 4 do Relatório Fiscal e os valores da Margem de Lucro utilizada consta do Código “E” do Quadro 4 do Anexo 6 do Auto de Infração, com detalhamento dos campos e fórmulas utilizadas.

Procedeu-se, ainda, ao cálculo da proporção das mercadorias sujeitas à tributação normal, substituição tributária e outras (isentas/não tributadas), conforme constante no Anexo 6 do Auto de Infração (Quadros 6 e 7 do Relatório Fiscal).

Nesse sentido, veja-se que a Conclusão Fiscal é procedimento fiscal idôneo para a verificação das operações realizadas pelo Sujeito Passivo, estando contemplada entre as técnicas de fiscalização previstas no art. 194 do RICMS/02. Ademais, o inciso I, do mesmo artigo, prevê, também, que poderá o Fisco se utilizar da análise da escrita comercial e fiscal, além de documentos fiscais e subsidiários, para a apuração das operações realizadas pelo sujeito passivo. Veja-se:

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;

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

A Fiscalização destaca que os documentos apresentados pela Autuada fazem parte da apuração, conforme prevê a legislação tributária, nos termos do inciso I do art. 194 supratranscrito.

Conforme já mencionado, a metodologia de cálculo é a detalhadamente disposta no Relatório Fiscal, em síntese, já descrita, e, uma vez que as saídas reais apuradas foram superiores às saídas declaradas no PGDAS, conclui, corretamente a Fiscalização, que a diferença decorreu de saídas desacobertas de documentação fiscal, não havendo que se falar em meros indícios sem provas ou mera presunção de saídas desacobertas de documentação fiscal.

Registra-se, ainda, que o presente lançamento não se baseia no levantamento quantitativo de mercadorias (art. 194, inciso II do RICMS/02), mas sim no levantamento contábil e fiscal, nos termos do art. 194, incisos I e V.

No caso dos autos, conforme argumenta o Fisco, “*não tivesse a Fiscalização perquirido as demonstrações contábeis (BP, Anexo 3, e DRE, Anexo 4) e DEFIS, Anexo 2, do impugnante, assim como as notas fiscais de entrada nesse emitidas por terceiros obtidas pelo programa Auditor Eletrônico (Anexo 1), através de análise contábil e Conclusão Fiscal, nos termos do artigo 194, incisos I e V do RICMS/02 e adotado metodologia para encontrar valor mais próximo ao real das receitas auferidas pelo autuado, não teria alcançado o resultado apresentado, uma vez que faltaram informações as quais deveriam ser entregues de forma espontânea pelo impugnante*”.

Assim, o Fisco, considerando que não tinha em mãos a documentação solicitada e por força do art. 142 do Código Tributário Nacional, utilizou-se da técnica

da conclusão fiscal para apuração do valor das saídas das mercadorias, baseando-se em informações prestadas pela própria Autuada.

Cumprido destacar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tão pouco aumento da base de cálculo.

Importante, também, destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a referida presunção.

Sobre a questão, a mesma professora citada pela Defesa, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, assim se manifesta em seu livro “Processo Administrativo Tributário”:

Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.

Verifica-se que a utilização de presunção tem fundamentação nas disposições contidas no já citado art. 194 do RICMS/02.

Pela análise desse dispositivo, percebe-se que ele contém hipótese para aplicação da presunção legal nele ditada, dentre elas, a conclusão fiscal.

É exatamente esta a hipótese dos autos.

Maria Rita Ferragut, em sua obra “Presunções no Direito Tributário”, assim se manifesta sobre a questão da utilização de presunções pelo Fisco:

O arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos poderá validamente ocorrer sempre que o sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado:

- não prestar declarações ou esclarecimentos;
- não expedir os documentos a que esteja obrigado; e
- prestar declarações ou esclarecimento que não mereçam fé ou expedir documentos que também não a mereçam.

Dessa forma, não restou evidenciado ter havido presunção fiscal, como quer a Impugnante, houve uma presunção fundada em norma legal e não refutada com os meios de prova em direito admitidos pela Impugnante.

Assim, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida.

Ademais, pelas provas constantes dos autos, constata-se que o Fisco esteve sempre em busca da verdade dos fatos.

Observa-se que o Fisco expediu diversas intimações para a Contribuinte fornecer a documentação necessária à apuração das irregularidades. No entanto, não houve o devido atendimento.

Verifica-se, então, que o Fisco aplicou as técnicas fiscais previstas na legislação mineira, não configurando nenhuma ofensa aos princípios mencionados pela Impugnante.

Quanto às fórmulas e percentuais utilizados pela Fiscalização, destaca-se que não foi possível ao Fisco obter as corretas informações de Estoques Inicial e Final e do Custo de Mercadorias Vendidas, conforme as incongruências já mencionadas, exatamente pelo fato de não ter havido a emissão da documentação fiscal correspondente às operações de saída e, também, pela Autuada ter sido omissa quanto ao envio do livro Registro de Inventário de todo o período autuado, como já destacado.

Quanto à “*Margem Aparada*” utilizada pelo Fisco não encontrar qualquer embasamento legal, a Fiscalização informa que as infrações narradas no Auto de Infração motivam suficientemente a utilização do arbitramento da base de cálculo do imposto devido pelas saídas desacobertadas, nos termos previstos nos incisos I, III, IV, e VI do art. 51 c/c § único, inciso I, do mesmo artigo, todos da Lei Estadual nº 6.763/75 e art. 53, incisos I, III, IV, e VI, do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6763/75

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

I - o contribuinte não exhibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

(...)

III - a operação ou a prestação se realizar sem emissão de documento fiscal;

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documentário fiscal relativo a operações ou prestações que promove ou que é responsável pelo pagamento do imposto;

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé a declaração, o esclarecimento prestado ou o documento expedido pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

Parágrafo único - Presume-se:

I - Entrada e saída do estabelecimento a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador; (...)

RICMS/02

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

(...)

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas em que seja o responsável pelo recolhimento do imposto;

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

Como afirma a Fiscalização, “o dispositivo em comento se aplica em caso dessa ação fiscal, na hipótese em que se fizer necessário arbitrar o valor da operação de saída da mercadoria não declarada pelo Contribuinte, para fins de cobrança do ICMS e respectivas penalidades, já que nessa situação, somente se conhece o valor da entrada obtido pelo Anexo 1 (valores consignados nos documentos informados pelo remetente ou transportador)”.

Por seu turno, em razão de as declarações e documentos contábeis da Autuada carecerem de confiabilidade, conforme as diversas incongruências mencionadas e descritas no Relatório Fiscal, o Fisco explica que arbitrou o valor das operações com base no CMV, valor que foi ajustado pela “Margem Aparada”, acrescido das Despesas Custeadas pela Autuada, estando, ao contrário do que alega a Defesa, embasado na legislação, nos termos do art. 54, inciso IV, §§ 3º e 4º c/c art. 194, § 4º e inciso I do § 5º, todos do RICMS/02, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

IV - o preço de custo da mercadoria ou do serviço acrescido das despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento, nos termos do § 3º deste artigo, quando se tratar de arbitramento do montante da operação ou prestação em determinado período, no qual seja conhecida a quantidade de mercadoria transacionada ou do serviço prestado;

(...)

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso IV do caput deste artigo, são consideradas despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento:

I - salários e retiradas;

II - aluguel, água, luz e telefone;

III - impostos, taxas e contribuições;

IV - outras despesas gerais.

§ 4º Na impossibilidade de aplicação dos valores previstos no caput deste artigo será adotado o valor que mais se aproximar dos referidos parâmetros.

(...)

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

§ 4º - Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como critério, conforme o caso, o preço unitário das saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.

(...)

§ 5º Presume-se:

I - entrada e saída do estabelecimento a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador;

(...)

A Fiscalização explica que os arbitramentos questionados pela Defesa foram utilizados na apuração fiscal uma vez que a Autuada não cumpriu com suas

obrigações acessórias de apresentar ao Fisco a documentação e os dados corretos de estoques e faturamento, além de não ter emitido todos os documentos fiscais de saída de mercadorias.

Quanto aos quadros elaborados pela Defesa no item 78 de sua impugnação na tentativa de demonstrar, como já mencionado, que “*partindo do lucro bruto da Impugnante conforme determina a legislação, chegaríamos a um montante de imposto menor que ao arbitrado pelo fiscal*” e que “*a margem de lucro bruto foi calculada com base nos valores indicados no auto infração, utilizando os parâmetros previstos na legislação e nos manuais contábeis*”, a Fiscalização, analisando os dados apresentados, verifica que, ao contrário do alegado pela Impugnante, foram utilizados dados que não fazem parte do presente Auto de Infração e, ainda, a Impugnante não especifica a fonte por meio da qual obteve os dados contidos no referido quadro por ela elaborado, tampouco apresentou as fórmulas ou memória de cálculo utilizadas para obtenção das Margens de Lucro que ora defende como corretas.

Veja-se a análise da Fiscalização que demonstra que os argumentos apresentados pela Defesa não lograram êxito em desconstituir a apuração fiscal:

No item 78 da Impugnação consta o quadro abaixo, “MANIFESTAÇÃO – QUADRO 4 COM MARGEM REAL APROXIMADA”, e nele o impugnante tenta apresentar os valores de Margem que entende corretos. Observa-se que foram utilizados dados que não fazem parte desse Auto de Infração, pois todos os valores de Estoque Inicial e de Estoque Final não se encontram no Quadro 1 acima, à exceção do Estoque Inicial de 2017 no valor de 299.583,03 que é o mesmo tanto na DEFIS, quanto no Balanço Patrimonial de 2016. Ademais, o impugnante também não especifica de que fonte obteve os dados contidos nesse quadro abaixo, nem tampouco citou as fórmulas utilizadas para obtenção das Margens de 60,83%, 62,77%, 64,15%, 62,81%, 64,39%. Portanto, o quadro abaixo carece de confiabilidade pelos valores nele contidos e não é documento capaz de afastar as exigências:

(...)

Temos que, nas inferências dedutivamente válidas, ou seja, nas deduções feitas com base em informações, as premissas adotadas são admitidas como verdadeiras e não deixam lugar para qualquer dúvida, sendo a conclusão uma consequência que decorre de forma necessária do que foi demonstrado, ou seja, uma vez que as premissas são inquestionavelmente verdadeiras e o raciocínio é dedutivamente válido obedecendo às regras, não podemos deixar de aceitar a conclusão, e somos obrigados logicamente a aceitá-la. Entretanto, no caso dos presentes autos, verifica-se que as alegações do impugnante não se tratam inferências dedutivamente válidas, porquanto não nos levam à

uma dedução capaz de modificar as Margens utilizadas pelo Fisco.

Por outro lado, diferentemente dos valores apresentados pelo Impugnante para o cálculo da Margem que entende correta, o Fisco demonstrou peremptoriamente a origem dos valores, assim como as fórmulas dos cálculos nos quadros 2 e 3, abaixo, contidos no subitem 8.1.2.1.3 às folhas 3 a 6 do relatório do Auto de Infração.

(...)

Cumpre-nos destacar que se verifica, de forma clara, a incongruência das informações prestadas pelo autuado, pois, no ano de 2018, constou Lucro de R\$ 605.192,54 na DRE, Anexo 4, apesar de o valor do faturamento ter sido menor do que o das aquisições no mesmo ano (R\$ 1.790.890,90 de receita de vendas contra R\$ 1.936.897,85 de compras de mercadorias), conforme quadro abaixo cujos dados são extraídos dos anexos citados.

Observa-se, mais uma vez, que os relatórios contábeis do autuado não merecem fé, na medida em que, o demonstrativo de resultado (DRE) apresenta Lucro em 2018, ano em que o valor das Aquisições de mercadorias é superior às Vendas em uma empresa cuja única receita é da venda de mercadorias. Ademais, no período de 2017 a 2021, o total do valor das Aquisições de mercadorias (9.745.266,73) contido no Anexo 1 é superior ao total do faturamento (7.714.620,38) declarado em PGDAS, Anexo 5, demonstrando que o autuado vende as mercadorias por valor abaixo de seu custo:

(...)

Importa repisarmos que o Fisco utilizou a menor das Margens entre a obtida por meios estatísticos, Quadro 2, e a calculada com dados da DEFIS, Quadro 2.1, pois se utilizássemos essas, as margens seriam bem superiores (2018: 139,59%, 2019: 313,73%, 2020: 281,35%, 2021: 895,65), conforme se verifica no Quadro Comparativo de Margens às folhas 7 de 18 do Relatório Fiscal que se segue:

(...)

Importa repisarmos que o Fisco utilizou a menor das Margens entre a obtida por meios estatísticos, Quadro 3, e a calculada com dados da DEFIS, Quadro 2, pois se utilizássemos essas, as margens seriam bem superiores (2017: 12.816,01%, 2018: 218,06%, 2019: 165,00%, 2020: 159,57%).

Comprovando-se, novamente, que as informações do autuado não merecem fé, observa-se, no Quadro 2, a anomalia contábil relativa ao CMV negativo em 2021, prejudicando o cálculo da respectiva Margem, assim como impediu o cálculo da Saída Desacobertada e do ICMS a recolher em 2021.

Assim sendo, de maneira a ser mais vantajoso ao autuado, e com base em valores minuciosamente demonstrados, utilizou-se o menor valor de Margem, denominada Margem Aparada, obtida por cálculo estatístico através do CNAE/Faixa de Faturamento/Lucro Líquido/Região, cujo detalhamento técnico se encontra no subitem 8.1.2.1.3 às folhas 3 e 4 de 16 do Relatório Fiscal que abaixo reproduzimos:

Calculou-se o LUCRO LÍQUIDO (por contribuinte de mesmo CNAE e Região) = FATURAMENTO - CMV - DESPESAS, onde:

FATURAMENTO: valor do faturamento declarado no PGDAS-D (Anexo 5);

CMV: Estoque Inicial + Compras (obtidas pelas NF-e de entrada emitidas por terceiros / Anexo 1) - Estoque Final, sendo: EI = Estoque inicial e EF = Estoque Final, ambos campos extraídos da DEFIS (Anexo 2) do contribuinte.

DESPESAS: Despesas operacionais declaradas na DEFIS (Anexo 2).

8.1.2.1.3.2. Filtram-se os contribuintes com LUCRO LÍQUIDO > 0 e calcula-se a margem por contribuinte utilizando a fórmula: FATURAMENTO/CMV.

8.1.2.1.3.3. Com base na margem apurada no item 8.1.2.1.3.2, expurga-se o quartil 1 (25_75) e calcula-se a MÉDIA e a MEDIANA. Este cálculo é feito por CNAE e FAIXA DE FATURAMENTO.

De forma resumida, tem-se a seguinte regra geral: caso a média ou mediana seja > 4 ou inferior a 1,10 aplicam-se estes limites superiores e inferiores. Para os valores dentro dos limites, aplica-se a média ou mediana, considerando a frequência de CNPJ, a saber: >=30, MÉDIA e < que 30, MEDIANA. Importante destacar que para o cálculo da média, retira-se 25% dos dados (quartil 1: 25_75).

Estes cortes são necessários para eliminação dos outliers, para melhor adequação às regras de negócio e foram estipulados para serem mais favoráveis ao contribuinte.

O cálculo estatístico dessa Margem teve como base os valores de Estoque Inicial, Estoque Final e Despesas Operacionais contidos nas DEFIS, Faturamento do PGDAS, e Aquisições segundo Notas Fiscais de Entrada no impugnante emitidas por terceiros. Os cortes efetuados de 25% dos dados (quartil 1: 25_75), razão de a denominação ser Margem “Aparada”, foram necessários para eliminação dos outliers, de maneira a se ter melhor adequação às regras de negócio, tendo sido estipulados para serem mais favoráveis ao contribuinte.

A Margem do Contribuinte, Quadro 2 acima, nada mais é do que um índice técnico financeiro extraído da própria escrita contábil do contribuinte autuado e foi utilizada para comparação com a Margem Aparada, Quadro 3 supra, cujo detalhamento técnico consta no subitem 8.1.2.1.3 às folhas 3 e 4 de 16 do Relatório Fiscal.

Portanto, conforme já mencionado, o Fisco utilizou a menor das margens entre a Aparada calculada por meios estatísticos e a do Contribuinte, conforme se observa nos Quadros 2 e 3 constantes do Relatório Fiscal, sendo cristalino observar que as DEFIS transmitidas pela Autuado apresentam valores inconsistentes, conforme verificação fiscal.

A Fiscalização destaca, ainda, que *“mesmo estando inconsistentes as informações da DEFIS do autuado, para se obter a Receita de Vendas Calculada pelo Fisco, parcela (H), e o valor do ICMS a recolher, parcela (L), contidos no Quadro 4 do subitem 8.1.2.2 às folhas 9 de 16 do Relatório Fiscal, adiante apresentado, foram utilizadas as Margens apuradas estatisticamente, Quadro 3, por serem as de menor valor, e, portanto, mais vantajoso ao autuado”*.

Registre-se que a metodologia utilizada no presente Auto de Infração não é inatacável, mas, para desconstituir os resultados atingidos com sua aplicação, deve a Impugnante apontar e comprovar as falhas existentes e não apenas discordar da metodologia de apuração.

Nesse sentido, corretamente conclui a Fiscalização que *“tendo em vista que o trabalho fiscal foi baseado nas informações contidas nos arquivos eletrônicos obtidas pelo programa Auditor Eletrônico (Anexo 1), com a totalidade das operações de entrada de mercadorias recebidas de terceiros realizadas no período de apuração, e nas demonstrações contábeis e relatórios apresentados pelo impugnante, não há que se falar que o trabalho tenha sido pautado em meras suposições ou presunções do Fisco, até porque é responsabilidade do contribuinte apresentar essas informações de forma fidedigna às operações ocorridas”*.

A Impugnante alega que por um equívoco na sua apuração contábil houve uma falha em sua escrituração, mas que sempre atuou pautada na boa-fé, de modo que não tinha a intenção de fraudar o Fisco, tanto que manifestou o interesse em realizar a denúncia espontânea após as intimações fiscais.

Conforme argumenta a Fiscalização, os arquivos eletrônicos transmitidos e as demonstrações contábeis elaboradas pelos contribuintes, desde que consistentes, permitem à Fiscalização realizar auditorias fiscais e/ou contábeis com maior eficiência, sem a necessidade de manusear volumes excessivos de livros e documentos fiscais.

Entretanto, não foi a condição verificada pela Fiscalização, em relação aos relatórios subsidiários da Autuada, como já demonstrado, sendo importante destacar que o próprio Sujeito Passivo reconhece em sua impugnação, que houve “falha em sua escrituração”.

Indene de dúvidas que, de todo o exposto, no presente caso, a Autuada não se enquadra em uma contribuinte de boa-fé, uma vez que não conseguiu justificar as saídas desacobertas de documentação fiscal. Ademais, vale acrescentar que inexistindo provas em contrário à acusação fiscal, aplica-se ao caso o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

No mesmo sentido, esclareça-se que as questões de ordem pessoal alegadas pela Defesa, como de crise de grandes proporções desencadeadas na empresa autuada pela pandemia do COVID-19, não têm o condão de invalidar o lançamento.

No que diz respeito às alegações relativas às teses do STF apresentadas nos itens 92 e 93 da impugnação, observa-se que não possuem conexão com a matéria versada no presente Auto de Infração, pois referem-se a restituição do imposto pago a maior no regime de substituição tributária para a frente, no caso de a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Assim, diante de todo o exposto, verifica-se que para a apuração do ICMS devido pelas saídas desacobertas, o trabalho fiscal se deu com base em levantamento comercial e fiscal, utilizando a Fiscalização de técnica idônea prevista no art. 194, incisos I e V do RICMS/02.

Lado outro, os argumentos suscitados pela Impugnante não se prestaram a desconstituir a acusação fiscal, uma vez que robusta e sobejamente comprovada a prática da infração.

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

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

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal; (...)

Com referência à metodologia de apuração do crédito tributário, cumpre salientar que o fato de a Autuada estar enquadrada no regime simplificado de tributação, não tem o condão de remeter a apuração do crédito tributário decorrente da realização de vendas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal à sistemática do referido regime, haja vista o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f”, da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional).

Em outras palavras, independentemente de estar ou não a empresa cadastrada no Simples Nacional, na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais, a apuração do imposto se faz fora do regime especial de tributação, nos termos da Lei Complementar nº 123/06, que assim prescreve:

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

(...)

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

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

(...)

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

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

CONSIDERANDO QUE OS DÉBITOS OBJETO DE PARCELAMENTO DECORREM DA "OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR SAÍDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS", NOS TERMOS DO ART. 15, VII, "A", DA LEI ESTADUAL Nº

15.219/04 E DO ART. 13, §1º, XIII, "F", DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06, DEVE INCIDIR A ALÍQUOTA DO ICMS APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS NÃO SUJEITA AO REGIME.

PRELIMINAR REJEITADA. RECURSO NÃO PROVIDO.(APELAÇÃO CÍVEL 1.0079.11.054061-8/001, RELATOR(A): DES.(A) ANA PAULA CAIXETA, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 12/09/13, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 17/09/13)

Cita-se, ainda, outras decisões mais recentes desse mesmo tribunal, no mesmo sentido: Agravo de Instrumento-Cv nº 1.0000.16.054888-9/001, Relatora Des.(a) Heloisa Combat, Data da Publicação 16/11/16; TJMG, 6ª Câmara Cível, Apelação nº 1.0024.13.414531-7/001, Relator Des. Claret de Moraes (JD Convocado), Acórdão de 12/04/16, publicação de 20/04/16 e TJMG, 8ª Câmara Cível, Apelação nº 1.0024.12.259177-9/003, Relatora Desª. Teresa Cristina da Cunha Peixoto, Acórdão de 28/04/16, publicação de 06/05/16.

Salienta-se que a aplicabilidade do referido artigo não depende da formalização do processo de exclusão do contribuinte no regime do Simples Nacional, por meio de Termo de Exclusão, bastando apenas que tenha ocorrido a operação desacobertada de documento fiscal.

Correto, portanto, o procedimento fiscal e as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

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:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

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.

(...)

Registra-se que, conforme se verifica do Demonstrativo do Crédito Tributário (Anexo 6) do Auto de Infração, a Multa Isolada exigida encontra-se nos termos do limitador acima descrito.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das exigências das multas de revalidação e isolada e ofensas aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade, equidade e do *in dubio pro contribuinte* não serão aqui analisadas, uma vez que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do 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;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Registra-se, por fim, que não há previsão legal para reabertura do prazo para apresentação de denúncia espontânea, conforme solicitado pela Defesa, uma vez que a ação fiscal foi iniciada com a lavratura do AIAF, culminando na lavratura do presente Auto de Infração.

Conforme já discutido em fase preliminar, sendo de seu interesse, a Autuada deveria, antes da emissão do AIAF relativo ao presente Auto de Infração, ter se utilizado do instituto da Autodenúncia insculpido nos art. 207 e seguintes do RPTA e, assim, por meio dela poderia ter sido sanada a irregularidade ou recolhido o tributo não pago na época própria, desde que não estivessem relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

Como já destacado, identificado o indício de infração à legislação tributária, foi comunicada à Autuada a possibilidade da denúncia espontânea, nos termos do art. 67, inciso I, do RPTA, anteriormente transcrito.

Ocorre que, conforme explica a Fiscalização, a Autuada não efetuou a Autodenúncia e *“e nenhuma prova veio por ocasião da atividade fiscal de Cruzamento de Dados”*. Assim, posteriormente, a Fiscalização emitiu o AIAF *“tendo como objetivo a verificação do cumprimento de obrigações principal e acessória, inclusive escrituração contábil, previstas na legislação tributária e societária vigente”*.

Portanto, todos os requisitos regulamentares relativos à realização de procedimentos fiscais auxiliares, bem como em relação à documentação do início da ação fiscal, que resultou no presente Auto de Infração, foram realizados estritamente dentro dos requisitos legais, não havendo que se falar em reabertura de prazo para apresentação de denúncia espontânea.

Quanto à inclusão da sócia-administradora da empresa autuada no polo passivo do presente lançamento, a Impugnante alega que a *“responsabilidade pessoal ao gestor depende da prática de atos específicos e qualificados pela norma contida no artigo 135 do CTN”*, sendo necessário que *“haja comprovação de que ele, o sócio, agiu com excesso de mandato, ou infringiu a lei, o contrato social ou o estatuto”* e que *“é indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa”*.

Argumenta que *“o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”* e que a *“a mera ausência de documentação fiscal não é elemento suficiente para possibilitar a responsabilização do sócio administrador nos moldes do art. 135 do CTN.”*

Entretanto, no caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária ao Coobrigado, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, quando permitiu a saída de mercadorias desacobertada de documentação fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Induidoso que a Coobrigada tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos, caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

O TJ/MG, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

Assim, correta a responsabilização tributária do sócio-administrador no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Código Tributário Nacional

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

No que concerne à exclusão de ofício da Contribuinte do regime do Simples Nacional, a Impugnante repete os argumentos apresentados quanto à contestação do presente lançamento, já refutadas, e alega, em apertada síntese, que “a empresa

apresenta a presente Impugnação com o fito de discutir e esclarecer os parâmetros utilizados na apuração do imposto” e que “a exclusão da empresa do Simples Nacional antes de apreciada a Impugnação oferecida, viola o seu direito à ampla defesa e ao contraditório”.

Afirma que os prejuízos financeiros decorrentes da impossibilidade de recolhimento dos tributos pelo Simples Nacional podem inviabilizar as atividades negociais da Autuada.

Por fim, caso seja mantida a lavratura do auto de infração, com a consequente exclusão do Simples Nacional, entende que deve-se abater os créditos de ICMS referentes à entrada de mercadorias, sob pena de ocorrer a bitributação e violação ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Não obstante a argumentação apresentada, observa-se que o procedimento da Fiscalização encontra-se embasado em procedimento idôneo, tendo em vista a comprovação de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, de forma reiterada, conforme demonstrado, nos termos dos arts. 26, inciso I, e 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06, e art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, §§ 3º e 6º, inciso I, da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140, de 2018. Veja-se a legislação mencionada:

Lei Complementar nº 123/06

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 3º - A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes.

(...)

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

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

(...)

Resolução CGSN nº 140/18

Art. 84. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

(...)

IV - a partir do próprio mês em que incorridas, hipótese em que a empresa ficará impedida de fazer nova opção pelo Simples Nacional nos 3 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses:

(...)

d) ter a empresa incorrido em práticas reiteradas de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006;

(...)

j) se for constatado que a empresa, de forma reiterada, não emite documento fiscal de venda ou prestação de serviço, observado o disposto nos arts. 59 a 61 e ressalvadas as prerrogativas do MEI nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 106; e

(...)

§ 3º A ME ou a EPP excluída do Simples Nacional sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento, em um ou mais procedimentos fiscais;

(...)

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

Há que se ressaltar que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais julga as exigências fiscais (motivação da exclusão) e, posteriormente, a exclusão em si. Nesse sentido, este Órgão Julgador tem decidido reiteradamente, a exemplo do Acórdão nº 23.556/20/3ª:

INTERMÉDIO DO PROGRAMA GERADOR DO DOCUMENTO DE ARRECAÇÃO 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, ESTA JÁ ADEQUADA AO LIMITE DE QUE TRATA O § 2º DO CITADO DISPOSITIVO LEGAL. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. COMPROVADO NOS AUTOS QUE A AUTUADA PROMOVEU, DE MODO REITERADO, SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. CORRETA A SUA EXCLUSÃO DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 29, INCISOS V E XI, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06, C/C O ART. 76, INCISO IV, ALÍNEA "J", DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 94, DE 29/11/11, C/C ART. 84, INCISO IV, ALÍNEAS "D" E "J", DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 140, DE 22/05/18.

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO RELATIVA À EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. DECISÃO UNÂNIME.

Correta, portanto, a exclusão do Contribuinte do regime de tributação simplificada do Simples Nacional.

Registra-se que, considerando-se que o primeiro período fiscalizado se reporta ao ano de 2017, a Fiscalização procedeu à exclusão do regime simplificado de tributação do Simples Nacional a partir de janeiro de 2018, conforme caracterização de prática reiterada, nos termos da legislação de regência, como se verifica do Termo de Exclusão do Simples Nacional acostado aos autos.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

notificação da Contribuinte quanto à publicação da exclusão no Portal do Simples Nacional.

Por fim, como destaca a Fiscalização, pelo fato de a Autuada ainda ser optante pelo Simples Nacional, não lhe é permitido fazer jus à apropriação nem transferência de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional, nos termos do art. 23 da LC n° 123/06, *in verbis*:

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Defesa apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período compreendido entre janeiro e outubro de 2017. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Em seguida, ainda à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Alexandre Périssé de Abreu e Juliana de Mesquita Penha.

Sala das Sessões, 05 de outubro de 2023.

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator

D