

Acórdão: 24.834/24/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003713952-31
Impugnação: 40.010157912-89, 40.010157913-60 (Coob.)
Impugnante: GS Minimercado Ltda
IE: 635212113.00-88
Ana Ordália Gonçalves (Coob.)
CPF: 244.071.196-91
Proc. S. Passivo: TÉRCIO VÍTOR BELTRAME ROCHA
Origem: DF/Muriaé

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário relativo ao período de 01/01/19 a 05/05/19.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. A sócia-administradora 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 desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante Conclusão Fiscal. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, incisos I e II do mesmo art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO – PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. Comprovado nos autos que a Impugnante promoveu saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, correta a sua exclusão do regime do Simples Nacional, nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI, § 1º, 3º e 9º, inciso I da Lei Complementar nº 123/06, c/c o art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, § 3º e 6º, inciso I da Resolução CGSN nº 140/18.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

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

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Conclusão Fiscal, no período de 01/01/19 a 31/12/22, infração esta apurada por meio de Conclusão Fiscal, que resultou na falta de recolhimento do ICMS.

São exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, sendo esta última sujeita ao limitador previsto no § 2º, incisos I e II do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, a sócia-administradora da Autuada, senhora Ana Ordália Gonçalves, nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) e do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Foi emitido o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000049586.99, o qual foi cientificado ao Contribuinte em 15/05/24, conforme documentos às págs. 04/05.

Versa, ainda, o presente PTA sobre a exclusão da Contribuinte do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, tendo em vista a apuração de prática reiterada de infrações à legislação (falta de emissão de documento fiscal na venda de mercadorias), com base no art. 26, inciso I, art. 28, art. 29, incisos V e XI, §§ 1º, 3º e 9º, inciso I e art. 33 da Lei Complementar nº 123/06, c/c art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, §§ 3º e 6º, inciso I da Resolução CGSN nº 140 de 22/05/18.

Encontram-se, ainda, em anexo ao Auto de Infração os seguintes documentos:

- Anexo 1 – Relatório Fiscal, ao qual encontra-se vinculado o arquivo Excel de mesmo nome, à pág. 06;

- Anexo 2 – NFE, ao qual encontra-se vinculado o arquivo Excel denominado “GS MINIMERCADO - NFE ENTRADAS”, à pág. 07;

- Anexo 3 – DEFIS, onde constam as Declarações de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS) dos períodos de apuração do mês de janeiro dos anos de 2019 a 2022, às págs. 08/24;

- Anexo 4 – BP, onde constam os Balanços Patrimoniais dos anos de 2019 a 2022, às págs. 25/32;

- Anexo 5 – DRE, onde constam as Demonstrações de Resultado do Exercício dos anos de 2019 a 2022, às págs. 33/37;

- Anexo 6 – PGDAS-D, onde constam os arquivos do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D) dos meses de janeiro dos anos de 2020 a 2023, às págs. 38/50;

- Anexo 7 – LRI, onde constam arquivos do Livro de Registro de Inventário de 31 de dezembro dos anos de 2019 a 2022, às págs. 51/161;

- Anexo 8 – TESN, onde constam o Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 07223111/05439210/27052024, às págs. 162/164, e o Termo de Intimação correspondente, às págs. 167/168;

- Termo de Intimação da emissão do Auto de Infração à Autuada, às págs. 165/166, com comprovação de cientificação em 20/06/24, à pág. 171;

- Termo de Intimação da emissão do Auto de Infração à Coobrigada, às págs. 169/170, com comprovação de cientificação em 26/06/24, à pág. 172.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada a apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, sua procedência (págs. 220/257).

Anexa documentos às págs. 258/337.

Já a Impugnação da Coobrigada consta às págs. 180/219, juntando documentos às págs. 173/179 e 338/410.

Entre os documentos anexados pelas Impugnantes, cabe destacar os seguintes:

- Anexo 15 – Parecer Contábil 0001, às págs. 286/293 (Autuada);

- Anexo 16 – Parecer Contábil 0002, às págs. 294/299 (Autuada);

- Anexo 17 – Parecer Contábil 0003, às págs. 300/304 (Autuada);

- Anexo 18 – Parecer Contábil 0004, às págs. 305/314 (Autuada);

- Anexo 19 – Parecer Contábil 0005, às págs. 315/319 (Autuada);

- Anexo 20 – Parecer Contábil 0006, às págs. 320/331 (Autuada);

- Anexo 21 – Quesitos periciais e nomeação, às págs. 332/335 (Autuada);

- Anexo 30 – Laudo Contábil, às págs. 388/396;

Os Anexos 23 a 29, às págs. 338/387, e o Anexo 31, às págs. 397/405 trazem os mesmos documentos acima descritos, porém, juntados em nome da Coobrigada.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em sua Manifestação Fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento, às págs. 411/432.

DECISÃO

Das Preliminares

Da Arguição de Nulidade

As Impugnantes alegam nulidade do lançamento por ausência dos requisitos exigidos no art. 142 do CTN e inconsistência do método usado para obter parâmetro do crédito tributário.

Entendem que “*sem todos os requisitos mínimos exigidos pelo CTN, os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa restam fatalmente violados, conforme esclarecimentos e fundamentação seguintes baseados nos Pareceres Contábeis de nº 0001-2024 a nº 0006-2024, que são partes integrantes deste instrumento de impugnação*”.

Apontam as seguintes irregularidades cometidas pela Fiscalização na autuação, que justificariam sua anulação:

- apuração incorreta de valores;
- consideração de período prescrito;
- não consideração de compras com devolução;
- apuração incorreta do rateio de compras;
- utilização, de forma indevida, do arbitramento;
- apuração incorreta do CMV, com fragilidade no processo de apuração e prejuízo ao contribuinte;
- apuração da margem de lucro, com ocorrência de cálculos abusivos e ausência de parâmetro legal.

Entretanto, observa-se que as razões apresentadas se confundem, em parte, com o próprio mérito e assim serão analisadas neste acórdão.

Dispõe o citado art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Desprende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal (planilha vinculada ao Anexo 1), no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja, saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal. Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

Na apuração realizada, a Fiscalização utilizou-se de levantamento contábil e fiscal, a partir de informações fornecidas pela própria Autuada, que se encontram nos Anexos 1 a 7.

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

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

À pág. 244 dos autos, opondo-se ao Termo de Exclusão, a Defesa alega que *“o fisco em seu atributo de fiscalizar e legislar sobre o ICMS, promoveu arbitrariedade com o contribuinte, sem observância do cenário fático, antes de promover questionamentos prévios almejando sanar possíveis irregularidades no processo de emissão dos já mencionados documentos fiscais, optou pela via mais gravosa ao sujeito passivo, impedido que de forma consensual, qualquer contratempo pudesse ser contornado e solucionado”*.

Entende que *“é preferível, juntamente como preconiza o princípio do contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV, da CF/88), que fosse assegurado ao sujeito passivo prestar esclarecimentos antes de optar por ARBITRAR”*.

À pág. 247, as Impugnantes afirmam que *“não bastasse, não oportunizar a prévia defesa e o contraditório mediante intimação prévia do Contribuinte da exclusão do Simples Nacional é conduta flagrantemente arbitrária, violadora de preceitos constitucionais”*.

Contudo, a razão não assiste às Impugnantes, na medida em que não há um dever do Fisco em apresentar questionamentos preliminares ao Contribuinte, para permitir uma defesa prévia à própria ação fiscal.

O momento em que se dá a possibilidade de refutação, tanto do Auto de Infração quanto do Termo de Exclusão do Simples Nacional, é o da apresentação da Impugnação, prevista nos arts. 117 a 120 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Observa-se que as Impugnantes souberam exercer o seu direito, apresentando argumentos em suas Impugnações, bem como laudo contábil que analisou os diversos aspectos do trabalho fiscal, visando à nulidade do lançamento, bem como o cancelamento da peça fiscal.

As Impugnantes aduzem que *“pondera-se o fato de ser anexada planilha com 63 (sessenta e três) mil linhas sem um prévio filtro, sem ferramentas necessárias para viabilizar o concreto e efetivo direito de questionar quanto a veracidade das informações contidas”*.

Assinalam que *“pode-se perceber a continuação das alegações do fisco quanto ao montante de COMPRAS efetuadas pela contribuinte no período fiscalizado, adjunto ao fato mencionado acima que impossibilita a consulta de todas as informações, utilizando de todo o valor como base para apurar um eventual CMV”*.

Advirta-se que o número de linhas da planilha Excel apresentada pela Fiscalização decorre da atividade comercial da própria empresa.

Como se verá na análise do mérito, das 63.021 linhas existentes na referida planilha, 62.346 linhas correspondem a mercadorias adquiridas pela Autuada para revenda.

Já a inclusão de filtros em uma planilha Excel é tarefa de fácil execução no manuseio deste programa, o que se comprova pela conduta da perita, que os aplicou à sua conveniência.

Como será demonstrado na análise do mérito, as informações trazidas na planilha “GS MINIMERCADO – NFE ENTRADAS” sustentam matematicamente a constatação de entradas de mercadorias em valores bem superiores àqueles declarados pela Defesa em seus documentos transmitidos.

Cabe ressaltar, portanto, que cada uma daquelas 62.346 linhas tem repercussão na conduta fiscal e tributária da Autuada, e, por isto, deveria ter se refletido nas informações prestadas por esta, em especial, no preenchimento e transmissão da DEFIS, a qual, como se verá adiante, não corresponde à realidade.

Considera-se respondida a primeira pergunta do quesito 3 do pedido de perícia à pág. 334, tema este que será tratado a seguir.

Por estas razões, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

Do Pedido de Realização de Prova Pericial

Ainda em preliminar, as Impugnantes pedem realização de prova pericial, apresentam quesitos e indicam assistente técnica.

A Autuada apresenta os seguintes quesitos, às págs. 333/335:

1) o Cálculo das multas apresentadas no bojo do Auto de Infração foram calculadas da forma correta, isto é, dentro dos parâmetros legais (Lei Estadual 6763/75) e em observância a doutrina dominante? Configurou-se o caráter confiscatório?

2) o auditor ao elaborar o auto de infração promoveu a apresentação de memória de cálculo ou instrumento similar para demonstrar com clareza os juros que incidirão sobre o montante principal?

3) houve, quando da lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal, a prévia comunicação ao contribuinte com a requisição de documentos para a apuração da correta base de cálculo? Fora concedido o amplo direito de defesa ao contribuinte para que se pudesse configurar a situação do arbitramento tributário (previsto no art. 148 CTN)?

4) *pode-se afirmar que os elementos contidos nos autos trazem a certeza para o arbitramento da margem de lucro da empresa na monta de 40% (quarenta por cento)? Dito arbitramento fora linear para o decorrer de todo o período fiscalizado? Fora observado o período de 2020/2021 em que o mundo se encontra em plena pandemia COVID-19, com volatilidade das relações comerciais?*

5) *houve prévio processo administrativo, com amplo direito de defesa, para a “decretação” da inclusão da sócia na qualidade de coobrigada da obrigação tributária? Há nos autos elementos que demonstrem cristalinamente a participação dolosa da mesma? Se há, especifique de forma pormenorizada.*

6) *houve a inclusão de período prescrito ao bojo do auto de infração? Se houve, indicar e quantificar.*

7) *seria aplicável o instituto do cálculo do “ICMS POR DENTRO”? Qual o embasamento legal? Fora demonstrada memória de cálculo própria para dita apuração?*

8) *a desconsideração da alíquota real utilizada no decorrer dos exercícios, apuração no âmbito do SIMPLES NACIONAL, pela alíquota de 18% de forma pretérita ao possível desenquadramento possui amparo legal?*

9) *fora observada a exclusão das operações de Substituição Tributária e as isentas?*

10) *houve a devida suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a teor do artigo 151, III do CTN;*

11) *houve a prévia instauração de procedimento fiscal visando a exclusão da empresa do regime simplificado de tributação, a teor do que dispõe a LC 123/05?*

Além dos já transcritos acima, a Coobrigada ainda apresenta os seguintes quesitos, às págs. 339/341:

1) *ao promover a lavratura do auto de infração, que é parte integrante deste feito, o auditor fiscal descreveu de forma detalhada qual teria sido a conduta praticada pela requerente deste feito?*

2) *a prova nos autos, de forma robusta, que demonstram qualquer conduta delituosa da requerente deste feito?*

3) *houve clareza na descrição dos fatos e fundamentos constantes no auto de infração ou mesmo no Relatório de auditoria?*

4) *existe a demonstração do nexo causal entre os atos praticados pela empresa e a empresária?*

5) *houve processo administrativo prévio que assegurasse o amplo direito de defesa a esta autuada?*

Como é possível observar, os quesitos tratam de temas que não envolvem conhecimento técnico especializado.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele

recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil).

Ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, verifica-se que os elementos carreados aos autos, tanto pela Autuada, quanto pela Fiscalização, revelam-se suficientes para a elucidação do trabalho realizado, como se verá na apreciação do mérito, tornando a perícia desnecessária.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado 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:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/19 a 31/12/22, infração esta apurada por meio de Conclusão Fiscal, que resultou na falta de recolhimento do ICMS.

São exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, sendo esta última sujeita ao limitador previsto no § 2º, incisos I e II do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, quanto ao prazo decadencial para constituição do crédito tributário (prejudicial de mérito), as Impugnantes citam o *caput* do art. 173 do CTN.

Entendem que, *“quanto ao início da contagem do prazo de decadência, há que se levar em o tipo de lançamento, uma vez que a depender do tipo em análise haverá alteração da regra do início da contagem do prazo”*.

Acrescentam que, *“no caso, o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, no qual o contribuinte emite a nota fiscal, discrimina o tributo e efetua o recolhimento deste aos cofres públicos através das guias de recolhimentos. Ou seja, faz-se o pagamento com base em apuração realizada por ele próprio. Por isso, se diz pagamento antecipado, porquanto feito antes do lançamento (antes da participação da autoridade administrativa)”*.

E concluem que a *“extinção do crédito tributário não se verifica com o pagamento, mas com a soma deste com a homologação do lançamento (art. 150, § 4º, do CTN)”*.

Assinalam que *“em vista desta antecipação de pagamento, é permitido ao Fisco homologá-lo em um prazo decadencial de 5 anos, contados a partir do fato gerador. O transcurso in albis do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o procedimento homologatório tácito, segundo o qual perde o Fisco o direito de cobrar uma possível diferença, vindo a reboque a perda do direito de lançar. Dessarte, extingue-se definitivamente o crédito tributário, conforme dispõe o art. 156, V, do CTN”*.

Concluem que *“uma vez que o suposto fato gerador ocorreu no período de 01/01/2019 a 31/12/2022, o Fisco deveria ter homologado o lançamento até 01/01/2024 para abarcar todo o período requerido. Porém, como o Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000049586.99 foi lavrado na data de 06 de maio de 2024, decaiu o direito do Fisco de efetuar o lançamento do período abrangido entre os dias 01/01/2019 a 05/05/2019 e, por conseguinte, é devido o cancelamento do referido documento, com base no disposto pelos artigos 150, § 4º e 156, VII do CTN”*.

Citam, então, o Acórdão nº 23.149/22/2ª.

Apresentam a seu favor o Anexo 15 – Parecer Contábil 0001, às págs. 286/293 (Autuada), que corrobora a tese da decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário no período de 01/01/2019 a 05/05/2019.

No entanto, a razão não se encontra ao lado das Impugnantes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Curioso que a Defesa cita o *caput* do art. 173 do CTN, mas não menciona seu inciso I, o qual assim dispõe:

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;

(...)

(Destacou-se)

Note-se que o art. 150 do Código Tributário Nacional encontra-se na Seção II – Modalidades de Lançamento, do Capítulo II – Constituição do Crédito Tributário, do Título III – Crédito Tributário. Transcreve-se a seguir esta norma:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

(Destacou-se)

Verifica-se que o *caput* deste artigo trata do lançamento por homologação.

Como afirmam as Impugnantes, o ICMS é um tipo de imposto sujeito ao lançamento por homologação.

O procedimento envolve:

- a prática da conduta caracterizada como fato gerador;

- a emissão do documento fiscal correspondente, nos termos da legislação em vigor;

- a declaração do contribuinte quanto aos tipos de operações e prestações realizadas, desde que na esfera deste imposto;

- o pagamento antecipado que, para que se produza a extinção do crédito, depende da condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

No presente caso, a Autuada deixou de declarar a entrada de parte das mercadorias adquiridas; deixou, ainda, de emitir parte dos documentos fiscais de venda das mesmas; e, conseqüentemente, deixou de somar as quantias correspondentes a estas vendas à receita bruta mensal, informada nos PGDAS-D.

Ora, mostra-se evidente que se as operações realizadas pela Autuada não foram posteriormente declaradas via PGDAS-D, conseqüentemente, não houve o pagamento do imposto correspondente a elas. Por estas razões, não há que se falar em extinção do crédito tributário.

E no presente caso, há ainda um agravante, que envolve o tipo de delito praticado pela Autuada, que se encontra tipificado no art. 1º, inciso V da Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária (Lei nº 8.137/90), que assim dispõe:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

V - **negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.**

(...)

(Destacou-se)

Como se observa do conteúdo da norma transcrita, a conduta delitiva é tipificada como crime e sujeita à pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Logicamente que esta lei penal trata da conduta das pessoas físicas à frente das empresas, que, por serem responsáveis pela prática do ilícito tributário, podem ser apenadas ao final de um processo penal tributário.

Esta possibilidade jurídica de responsabilização é característica do direito tributário e, no caso de delitos previstos na Lei nº 8.137/90, tem como elemento fundamental o dolo, ou seja, a constatação de que uma pessoa jurídica realiza, pelo período de quatro anos, operações de venda de mercadorias desacobertas de documento fiscal depende da consciência e da vontade de seus gestores e sócios-administradores.

Sendo assim, também por força do § 4º do art. 150 do CTN não cabe o reconhecimento da decadência no presente caso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por oportuno, esclareça-se que, no presente caso, a ocorrência ou não do prazo decadencial se verifica a partir do primeiro dia do exercício seguinte aos fatos geradores até a **data de cientificação dos sujeitos passivos da emissão do Auto de Infração**, e não da lavratura do Auto de Início da Ação Fiscal, como argumentam as Impugnantes.

Mencione-se, ainda, que o Acórdão nº 23.149/22/2ª, decidido por voto de qualidade, foi reformado na Câmara Especial, pelo Acórdão 5.620/22/CE, sendo que nesta segunda oportunidade, no mérito, à unanimidade, decidiu-se em dar provimento ao recurso, nos termos do voto vencido, que não reconhecia a decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário.

Por estas razões, no caso em análise, não se reconhece a decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário no período de 01/01/19 a 05/05/19, e considera-se respondido o quesito 6 do pedido de perícia à pág. 334.

Quanto às irregularidades propriamente ditas, a Autuada encontra-se classificada no CNAE Principal nº 4712-1/00 – comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – minimercados, mercearias e armazéns. Verifica-se que é optante pelo regime do Simples Nacional desde 01/07/07.

A infração foi constatada mediante o cotejo entre o valor da Receita de Vendas Calculada pelo Fisco com o Faturamento Declarado em PGDAS-D pelo Contribuinte.

A receita bruta declarada pela Autuada é mencionada no Quadro 13 do arquivo Excel denominado “Relatório Fiscal” e pode ser conferida no Anexo 6 – PGDAS-D, onde constam os arquivos do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D) dos meses de janeiro dos anos de 2020 a 2023, às págs. 38/50.

À vista destas informações sobre a receita bruta da Autuada, no período de 01/01/19 a 31/12/22, a Fiscalização apurou as entradas de mercadorias, por meio de notas fiscais emitidas por terceiros, as quais encontram-se listadas no arquivo Excel denominado “GS MINIMERCADO - NFE ENTRADAS”, vinculado ao Anexo 2 – NFE, à pág. 07.

Como já mencionado, das 63.021 linhas existentes na referida planilha, 62.346 linhas correspondem a mercadorias adquiridas pela Autuada para revenda.

Chega-se a esta conclusão a partir da análise do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) lançado a cada mercadoria em nota fiscal emitida pelos fornecedores e que constam na planilha “GS MINIMERCADO - NFE ENTRADAS”.

Note-se que, nas saídas de mercadorias em operações internas, constam na referida planilha os seguintes CFOP:

- 5.101 – Venda de produção do estabelecimento;
- 5.102 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;
- 5.103 – Venda de produção do estabelecimento, efetuada fora do estabelecimento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 5.104 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, efetuada fora do estabelecimento;

- 5.401 – Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto;

- 5.403 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto;

- 5.405 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído;

- 5.655 – Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado à comercialização;

- 5.908 – Remessa de bem por conta de contrato de comodato;

- 5.910 – Remessa em bonificação, doação ou brinde;

- 5.949 – Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado.

Já os CFOP lançados nas respectivas notas fiscais pelos fornecedores nas saídas de mercadorias em operações interestaduais foram:

- 6.101 – Venda de produção do estabelecimento;

- 6.102 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;

- 6.107 – Venda de produção do estabelecimento, destinada a não contribuinte;

- 6.108 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte;

- 6.404 – Venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, cujo imposto já tenha sido retido anteriormente;

- 6.908 – Remessa de bem por conta de contrato de comodato;

- 6.910 – Remessa em bonificação, doação ou brinde;

- 6.933 – Prestação de serviço tributado pelo ISSQN;

- 6.949 – Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado.

Destaque-se que os CFOP ressaltados em negrito acima foram desconsiderados na apuração das entradas de mercadorias para revenda.

A Fiscalização esclarece que os CFOP que por ela poderiam ser considerados encontram-se na aba “Anexo 2” da planilha “GS MINIMERCADO - NFE ENTRADAS”. E como se nota, os CFOP 5.655, 5.908, 5.910, 5.949, 6.908, 6.910, 6.933 e 6.949 não se encontram entre eles.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo cruzamento da aba “Anexo 1” com a aba “Anexo 2” da planilha “GS MINIMERCADO - NFE ENTRADAS”, conclui-se que foram considerados pela Fiscalização apenas os seguintes CFOP: 5.101, 5.102, 5.103, 5.104, 5.403, 5.405, 6.101, 6.102, 6.107, 6.108 e 6.404 acima já identificados.

Como exemplo, cabe citar a apuração feita pela Fiscalização para o ano de 2019. Na aba “Anexo 1” da planilha, somando-se a coluna “Vlr Produto” da linha J16 à linha J15300, o valor total apurado para 2019 corresponde a R\$ 1.063.301,54 (um milhão, sessenta e três mil, trezentos e um reais e cinquenta e quatro centavos).

Porém, quando se excluem as 166 linhas onde constam os CFOP 5.655, 5.908, 5.910, 5.949, 6.908, 6.910, 6.933 e 6.949, chega-se ao valor de R\$ 1.059.190,09 (um milhão, cinquenta e nove mil, cento e noventa reais e nove centavos) que é exatamente o valor apurado pela Fiscalização para Compras para o ano de 2019, como demonstrado no Quadro 1 da aba “Relatório” da planilha “Relatório Fiscal”.

Ocorre que, como se observa no referido Quadro 1, os valores das entradas reais de mercadorias no estabelecimento da Autuada são bem superiores aos valores de aquisições declarados nas Declarações de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS), que se encontram no Anexo 3.

Verifica-se que, a cada ano, a proporção entre o valor declarado e o valor real de mercadorias entradas no estabelecimento é a que segue:

Ano	Valor Compras NF-e de fornecedores	Valor Aquisições DEFIS	Diferença	%
2019	1.059.190,09	252.830,95	806.359,14	23,87%
2020	1.721.631,49	478.725,73	1.242.905,76	27,81%
2021	1.712.736,27	558.891,89	1.153.844,38	32,63%
2022	2.598.804,56	380.990,56	2.217.814,00	14,66%
Total	7.092.362,41	1.671.439,13	5.420.923,28	23,57%

No período de quatro anos, a média de valores declarados é de 23,57% dos valores das mercadorias adquiridas para revenda realmente entradas no estabelecimento. Ou seja, de cada quatro reais adquiridos em mercadorias de seus fornecedores, a Autuada apenas declarava, aproximadamente, um real.

Plausível presumir que as vendas de mercadorias pela Autuada também foram declaradas em valor inferior ao real.

É o que se deduz a partir da comparação entre as compras reais realizadas com as vendas declaradas via PGDAS-D, onde resta evidente uma relevante disparidade, a qual, sob o ponto de vista econômico e financeiro, poderia inviabilizar a continuidade da atividade da empresa. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ano	Valor Compras NF-e de fornecedores	Valor Vendas PGDAS-D	Estoque	% das vendas declaradas e relação às compras reais
2019	1.059.190,09	268.355,47	790.834,62	25,00%
2020	1.721.631,49	528.552,79	1.193.078,70	31,00%
2021	1.712.736,27	593.888,72	1.118.847,55	35,00%
2022	2.598.804,56	301.337,29	2.297.467,27	12,00%
Total	7.092.362,41	1.692.134,27	5.400.228,14	24,00%

A menção feita acima ao risco de inviabilidade do empreendimento decorre da seguinte análise que, forçosamente, é preciso fazer no presente caso:

- a Autuada adquiriu, ao longo de 2019, mercadorias no valor total de R\$ 1.059.190,09;
- contudo, somente conseguiu vender naquele ano R\$ 268.355,47;
- restou um estoque de R\$ 790.834,62 em mercadorias, sendo algumas delas perecíveis;
- mesmo assim no ano de 2020, a empresa adquire em mercadorias R\$ 1.721.631,49 e, novamente, somente comercializa R\$ 528.552,79;
- nesta altura o estoque de mercadorias adquiridas e não comercializadas ao longo de dois anos já chegaria a R\$ 790.834,62 + R\$ 1.193.078,70 = R\$ 1.983.913,32, o que é bem superior aos R\$ 796.908,26 que recebeu no mesmo período em decorrência das vendas declaradas.

Esta situação se repete nos dois anos posteriores, acumulando-se um estoque de R\$ 5.400.228,14 em mercadorias adquiridas e não comercializadas, frente a vendas no total de R\$ 1.692.134,27.

Note-se que os estoques declarados pela Autuada na DEFIS e no Balanço Patrimonial, quando comparados aos do Livro de Registro de Inventário (Quadros 4, 5 e 6 da aba “Relatório” da planilha “Relatório Fiscal”) não batem entre si, quando os valores deveriam ser iguais.

E considerando que a Autuada declarou, para o ano de 2019, estoque inicial igual a zero, nenhum dos registros de estoque nos três documentos mencionados corresponde ao estoque apurado pela comparação entre compras reais (Notas Fiscais de fornecedores) e vendas declaradas (PGDAS-D) no quadro acima.

Enfatize-se que a Defesa não trouxe elementos de prova a afastar a constatação de entrada de mercadorias no estabelecimento da Autuada nos valores apontados na planilha “Relatório Fiscal” e já transcritos acima.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já foi analisada a iniciativa da Defesa que argumenta que, no período de 01/01/19 a 05/05/19, teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário.

Registre-se que, em quadro ao final da pág. 296, a perita aponta o valor de R\$ 780.925,32 em compras para o ano de 2019, com base nesta alegação.

No entanto, este argumento já foi afastado na análise da prejudicial de mérito.

Também é mencionado pela Defesa que as devoluções de compras não teriam sido consideradas pela Fiscalização. Este tema será tratado mais adiante, cabendo adiantar que as devoluções declaradas pela Autuada foram devidamente deduzidas das compras pela Fiscalização, chegando-se às compras líquidas.

Face a este breve inventário de argumentos da Defesa no tocante às compras de mercadorias provadas por meio das notas fiscais de fornecedores do referido arquivo Excel, é preciso reconhecer que a Defesa não traz elementos probatórios consistentes, que a possibilitem afastar de forma efetiva a constatação das entradas ou, em sentido contrário, justificar como corretas apenas as aquisições declaradas na DEFIS.

Resulta daí a constatação de que a falta de declaração de todas as mercadorias realmente compradas, no período de 2019 a 2022, levou a Autuada a não emitir documentos fiscais em todas as vendas que realizou, de forma a deixar de levar à tributação o volume total de receita bruta efetivamente auferida, o que ocorreria, caso tivesse declarado corretamente entradas e saídas, dentro da sistemática do regime especial do Simples Nacional.

Seguindo este raciocínio, a partir do valor das entradas reais de mercadorias no estabelecimento da Autuada, a Fiscalização buscou apurar o valor real de suas saídas, que denominou Receita de Vendas (RV) calculada pelo Fisco.

A infração foi apurada por meio da análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários, bem como utilizando-se do procedimento de Conclusão Fiscal, o qual consiste em calcular-se a receita de vendas do contribuinte com base em suas demonstrações contábeis e fiscais.

O procedimento adotado encontra-se detalhadamente demonstrado na aba “Relatório” do “Relatório Fiscal”. Daí foram retiradas as referências ao procedimento adotado pela Fiscalização a seguir relatados.

O resultado do confronto entre as Notas Fiscais eletrônicas de fornecedores e as aquisições via DEFIS é demonstrado o Quadro 1 (item 8.2.1.1.1), a seguir reproduzido:

Quadro 1 - Comparação das Compras NFE Entrada (Anexo 1) com as Aquisições DEFIS (Anexo 2)					
Especificação	2018	2019	2020	2021	2022
Compras ¹	-	1.059.190,09	1.721.631,49	1.712.736,27	2.598.804,56
Aquisições ²	-	252.830,95	478.725,73	558.891,89	380.990,56

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Legenda:

1 - Valores extraídos das NFe de Entradas emitidas por Terceiros da aba "Anexo 1" da planilha contida no Anexo NFE, conforme seleção dos CFOPs da aba "Anexo 1.1"

2 - Valor das Aquisições contidas na DEFIS (Anexo 2).

Sobre o tema, a Fiscalização assim se manifesta:

Observa-se que os valores das Compras de mercadorias contidos na aba "Anexo 1" são diferentes dos dados do Anexo 2 para todos os anos, demonstrando não merecerem fé as informações prestadas pelo sujeito passivo. Assim sendo, o Fisco adotou para os cálculos os valores das Compras do Anexo 1 que são mais fidedignos, haja vista terem sido extraídos da Base de Dados da SEF/MG.

A seguir, a Fiscalização apura as compras líquidas, deduzindo do valor anual das Notas Fiscais de fornecedores as devoluções lançadas na DEFIS (item 8.2.1.1.2).

Quadro 2 - Apuração das Compras Líquidas (Compras (aba "Anexo 1") - Devoluções (Anexo 2))					
Especificação	2018	2019	2020	2021	2022
Compras ³	-	1.059.190,09	1.721.631,49	1.712.736,27	2.598.804,56
Devoluções ⁴	-	-	-	27,59	202,32
Compras Líquidas⁵	-	1.059.190,09	1.721.631,49	1.712.708,68	2.598.602,24

Legenda:

3 - Valores extraídos das NF-e de Entradas emitidas por Terceiros da aba "Anexo 1" da planilha contida no Anexo NFE, conforme seleção dos CFOPs da aba "Anexo 1.1"

4 - Valores das Devoluções de Compras extraídas das DEFIS (Anexo 2).

5 - Compras Líquidas: resultado da subtração entre as Compras e as Devoluções (Compras - Devoluções)

A etapa seguinte trata do rateio das compras por forma de tributação (item 8.2.1.1.3).

Reproduz-se, a seguir, o Quadro 2.1, com o resultado do rateio:

Quadro 2.1 - Rateio da Tributação (Entradas)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exercício	Entradas	Trib. Normal (%)	Subst. Tributária (%)	Isenta/Imune (%)
2018	-	0,00%	0,00%	0,00%
2019	1.059.190,09	14,81%	84,47%	0,72%
2020	1.721.631,49	16,83%	82,22%	0,96%
2021	1.712.736,27	17,08%	81,74%	1,18%
2022	2.598.804,56	16,28%	80,30%	3,42%

Sobre o tema, a Fiscalização esclarece que:

Utilizando-se as informações do CST e NCM consignadas nos documentos de Entrada da aba "Anexo 1" da planilha contida no Anexo NFE, foi possível efetuar, no Quadro 2.1, para cada exercício analisado, o Rateio destas operações em forma de percentual (%), de acordo com a forma de tributação (Tributação Normal, Substituição Tributária e Isentas).

A seguir, a Fiscalização compara as informações sobre estoque inicial e final, fornecidas pela Autuada na DEFIS, no Balanço Patrimonial e no Livro de Registro de Inventário (item 8.2.1.2), as quais, como se verá, mostram-se divergentes:

No Quadro 3 abaixo, seguem os valores dos Estoque Inicial e Estoque Final extraídos da DEFIS (Anexo 3):

Quadro 3 - Estoque Inicial e Final (DEFIS (Anexo 3))					
Especificação	2018	2019	2020	2021	2022
Estoque Inicial	-	-	110.418,56	225.453,19	401.100,28
Estoque Final	-	110.698,90	225.453,19	401.100,28	614.312,45

No Quadro 4, temos os valores dos Estoques Inicial e Final constantes no Balanço Patrimonial (BP (Anexo 3)) apresentado pelo contribuinte:

Quadro 4 - Estoques Inicial e Final (BP (Anexo 4))					
Especificação	2018	2019	2020	2021	2022
Estoque Inicial*	-	-	110.418,56	225.453,19	401.100,28
Estoque Final	-	110.418,56	225.453,19	401.100,28	614.312,45

*Salienta-se que o valor do Estoque Inicial de um ano é o mesmo valor do Estoque Final do ano anterior.

Quadro 5 - Estoques Inicial e Final LRI					
Especificação	2018	2019	2020	2021	2022
Estoque Inicial*	-		47.026,69	240.640,31	395.673,66

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estoque Final	-	47.026,69	240.640,31	395.673,66	612.573,98
---------------	---	-----------	------------	------------	------------

*Salienta-se que o valor do Estoque Inicial de um ano é o mesmo valor do Estoque Final do ano anterior.

Mais uma vez, a Fiscalização ressalta a falta de credibilidade dos dados fornecidos pela Autuada, que se mostram divergentes. Veja-se:

As informações dos Quadros 3, 4, e 5, relativos aos Estoques Inicial e Final contidos na DEFIS (Anexo 2), no Balanço Patrimonial (Anexo 3) e no Livro Registro de Inventário (Anexo 6), respectivamente, estão divergentes, demonstrando não merecerem fé as informações prestadas pelo sujeito passivo.

Para a obtenção do CMV Calculado, a Fiscalização esclarece que, tendo em vista as incongruências dos valores de Compras e Estoques dos itens 8.2.1.1.1 e 8.2.1.2, lançou mão do arbitramento dos termos do item 8.3.

Aduz que foram utilizados os valores das Compras Líquidas do Quadro 2, e as informações dos Estoques do Quadro 4.

Referidos valores foram aplicados na fórmula $CMV = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras Líquidas} - \text{Estoque Final}$, para se ter o resultado do CMV Calculado, conforme apresentado no Quadro 6 que se segue:

Quadro 6 - CMV Calculado = Estoque Inicial (BP) + Compras Líquidas (Quadro 2) - Estoque Final (BP)					
Especificação	2018	2019	2020	2021	2022
EI (BP-Quadro 4)	-	-	110.418,56	225.453,19	401.100,28
Compr. Líq. (Quadro 2)	-	1.059.190,09	1.721.631,49	1.712.708,68	2.598.602,24
EF (BP-Quadro 4)	-	110.418,56	225.453,19	401.100,28	614.312,45
C.M.V. calculado	-	948.771,53	1.606.596,86	1.537.061,59	2.385.390,07

A seguir, a Fiscalização busca apurar o C.M.V. a partir dos dados contidos no DRE:

Quadro 7 - CMV contido na DRE (Anexo 4) apresentada pelo autuado					
Especificação	2018	2019	2020	2021	2022
CMV (DRE-Anexo 4)	-	147.595,51	369.986,95	386.027,67	175.548,25

Comparando os resultados dos Quadros 6 e 7, a Fiscalização conclui que:

Percebe-se a nítida diferença entre o valor de CMV calculado do Quadro 6 e o contido na DRE do Quadro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

7, comprovando que não merecem fé as informações prestadas pelo sujeito passivo.

Nota-se que também em relação às Despesas realizadas pela Autuada há divergência entre os valores declarados na DEFIS e no DRE. Veja-se:

Quadro 8 - Despesas (DEFIS (Anexo 3))					
Descrição	2018	2019	2020	2021	2022
DEFIS (Anexo 2)	-	200.264,24	446.019,88	474.345,03	272.710,24

Quadro 9 - Despesas detalhadas no DRE (Anexo 4) e "Outras" justificadas pelo autuado					
Descrição	2018	2019	2020	2021	2022
I	-	10.442,84	23.843,11	35.503,85	16.923,93
II	-	47.275,33	70.893,05	79.192,60	91.014,18
III	-	4.505,04	6.587,46	4.951,05	6.817,87
IV	-	489,20	-	-	-
Despesas DRE (Anexo 4)	-	62.712,41	101.323,62	119.647,50	114.755,98
"Outras"	-	-	-	-	-
Total das Despesas	-	62.712,41	101.323,62	119.647,50	114.755,98

Legenda:

I: Impostos Sobre Vendas

II: Despesas com Pessoal

III: Despesas Administrativas

IV: Despesas Financeiras

"Outras": outras despesas

Total das Despesas: somatório Despesas (DRE) c/ o valor de "Outras", equivale ao total de despesas custeadas pelo autuado

Considerando que o DRE contém os valores das Despesas custeadas pelo sujeito passivo mais próximos ao real, a Fiscalização opta por utilizar o valor das Despesas contido no DRE (Anexo 5), para ser aplicado na obtenção da RV calculada pelo Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme item 8.2.1.5, o faturamento informado no DRE (Anexo 5) é igual ao informado no PGDAS-D (Anexo 6). Veja-se:

Quadro 10 - Faturamento DRE (Anexo 4) versus PGDAS (Anexo 5)					
Descrição	2018	2019	2020	2021	2022
Faturamento (Anexo 4)	-	268.355,47	528.552,79	593.576,54	301.337,29
Faturamento (Anexo 5)	-	268.355,47	528.552,79	593.888,72	301.337,29
Faturamento (Anexo 5)	-	268.355,47	528.552,79	593.888,72	301.337,29

Em relação ao cálculo da margem de lucro, a Fiscalização esclarece, em que razão das divergências analiticamente demonstradas nos itens 8.2.1.1.1, 8.2.1.2, 8.2.1.3, inexistente a possibilidade do uso da Margem do Contribuinte, uma vez que o cálculo dessa é por meio da fórmula $MC = \text{Faturamento} / \text{CMV}$, restando ao Fisco, para a busca da verdade real, utilizar a Margem Aparada a seguir demonstrada.

Esta é obtida por meio de levantamento estatístico realizado pela SUFIS - Superintendência de Fiscalização da SEF/MG, através do CNAE 4712-1/00, Faturamento, CMV, e Lucro Líquido dos contribuintes da mesma Região, chegou-se a um valor de margem de Lucro Líquido Aparada por CNAE/Faixa de faturamento/Ano/Região do sujeito passivo.

Assim a Fiscalização descreve a apuração da margem aparada:

Seguem informações técnicas e critérios estatísticos que embasaram a obtenção da Margem Aparada do setor de atividade do contribuinte:

a) Calculou-se o LUCRO LÍQUIDO (por contribuinte de mesmo CNAE e Região) = $\text{FATURAMENTO} - \text{CMV} - \text{DESPESAS}$, onde:

- FATURAMENTO: valor do faturamento declarado no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional Declaratório).

- CMV: Estoque Inicial + Compras (obtidas pelas NF-e de entrada emitidas por terceiros) - Estoque Final, sendo: EI = Estoque inicial e EF = Estoque Final, ambos campos extraídos do BP (Anexo 4) do contribuinte.

- DESPESAS: Despesas operacionais declaradas na DRE (Anexo 5).

b) Filtram-se os contribuintes com LUCRO LÍQUIDO > 0 e calcula-se a margem por contribuinte utilizando a fórmula: $\text{FATURAMENTO} / \text{CMV}$.

c) Com base na margem obtida na alínea b), expurga-se o quartil 1 (25_75) e calcula-se a MÉDIA e a MEDIANA. Este cálculo é feito por CNAE e FAIXA DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

As Faixas de Faturamento consideradas foram:

FAIXAS DE FATURAMENTO CONSIDERADAS	
1	Até 180.000,00
2	De 180.000,01 a 360.000,00
3	De 360.000,01 a 720.000,00
4	De 720.000,01 a 1.800.000,00
5	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00
6	Acima de 3.600.000,00

O levantamento estatístico através do CNAE/Faixa de Faturamento/CMV/Ano/Região do contribuinte obteve a Margem Aparada do contribuinte, para cada ano, conforme Quadro 11:

Quadro 11 - Margem Aparada (CNAE/Faixa de Faturamento/CMV/Ano/Região do contribuinte)					
Descrição	2018	2019	2020	2021	2022
Margem Aparada	0,00%	44,48%	45,15%	45,36%	48,03%

Quanto ao uso do arbitramento, assim se manifesta a Fiscalização:

Os Documentos Contábeis dos Anexos 2, 3, 4, 5 e 6 informados pelo sujeito passivo, deveriam retratar todas as corretas operações de entrada, e de saída, assim como a real quantificação de seus Estoques, além do total das Despesas custeadas pela empresa.

No presente caso, entretanto, isso não ocorre, face às divergências analiticamente demonstradas nos itens 8.2.1.1 a 8.2.1.6 supra, prejudicando sobremaneira a apuração a ser realizada pela Fiscalização, ratificando, de maneira incontestável, que não merecem fé as informações dos documentos contábeis e declarações Fiscais apresentadas pelo sujeito passivo.

Destarte, há o pressuposto para uso do arbitramento pelo Fisco, para obtenção da Receita de Vendas Calculada, nos termos dos incisos I, III, IV e VI do artigo 51, c/c inciso I do § único do mesmo artigo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

51 da Lei 6763/75, e dos seguintes relativos ao Decreto Estadual 43.080/02, artigo 53, incisos I, III, IV e VI, c/c artigo 54, inciso IV, c/c artigo 54 §§ 3º, e 4º, c/c incisos I e V do artigo 194, c/c artigo 194 § 4º, c/c artigo 194, § 5º, inciso I, e dos demais dispositivos legais, regulamentares e infralegais contidos no item 10.

Adotam-se, assim, para obtenção da Receita de Vendas Calculada pelo Fisco (RV), os valores das Compras Líquidas do Quadro 2, dos Estoques do Quadro 4, do CMV calculado do Quadro 6, do Total das Despesas do Quadro 9, do Faturamento contido no PGDAS (Anexo 6), e da Margem de Lucro do Quadro 11.

Dessa forma, detalha-se a Receita de Vendas Calculada pelo Fisco (RV) no Quadro 12, assim como demonstram-se minuciosamente os cálculos dos valores das Saídas Desacobertadas, das Bases de Cálculo, do Imposto a Recolher, das Multas legalmente cabíveis e do Demonstrativo do Crédito Tributário nos Quadros 13 a 18 que se seguem.

Para o cálculo da Receita de Vendas apurada pelo Fisco (RV), de acordo com o arbitramento citado no item 8.3 supra, a Fiscalização utilizou a seguinte fórmula: Receita de Vendas = Custo das Mercadorias Vendidas x (1 + Margem de Lucro Aparada) + Despesas.

O detalhamento minucioso dos valores utilizados neste cálculo encontra-se no Quadro 12, abaixo reproduzido:

Quadro 12 - Cálculo da Receita de Vendas (RV) pelos Estoques Inicial e Final (Anexo 3)					
Descrição	2018	2019	2020	2021	2022
Est. Inicial (BP) (EI)	-	-	110.418,56	225.453,19	401.100,28
Compras Líquidas (C)	-	1.059.190,09	1.721.631,49	1.712.708,68	2.598.602,24
Est. Final (BP) (EF)	-	110.418,56	225.453,19	401.100,28	614.312,45
CMV = EI + C - EF	-	948.771,53	1.606.596,86	1.537.061,59	2.385.390,07
Margem de Lucro (ML)	0,00%	44,48%	45,15%	45,36%	48,03%
Margem (Valor)	-	422.047,38	725.386,67	697.217,10	1.145.707,23
Despesas	-	62.712,41	101.323,62	119.647,50	114.755,98
Receita de Vendas	-	1.433.531,32	2.433.307,15	2.353.926,19	3.645.853,28

Legenda:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Compras Líquidas (item 8.2.1.1.2): valores das Notas Fiscais (NFe) de Entrada no autuado emitidas por Terceiros (aba "Anexo 1" da planilha do Anexo 2 - NFE) extraídos do Programa Auditor Eletrônico, sendo consideradas apenas as operações com os CFOPs presentes na aba "Anexo 1.1" da planilha, deduzidas as Devoluções (valores extraídos da DEFIS (Anexo 3));

- Estoques Inicial e Final (item 8.2.1.2): Foram considerados os valores presentes no Balanço Patrimonial (Anexo 4), conforme Quadro 4, em função de incongruências e/ou omissão de informações em confronto com os valores presentes na DEFIS (Anexo 3) e no Inventário (Anexo 7);

- CMV: foi utilizado o Custo de Mercadorias Vendidas Calculado no item 8.2.1.3.1;

- Margem de Lucro (ML): Foi adotada a Margem Aparada em % minuciosamente descrita no item 8.2.1.6.2;

- Margem (Valor): valor resultante da multiplicação de ML pelo CMV;

- Despesas (item 8.2.1.4): Foi utilizado o valor das Despesas custeadas pelo autuado presentes no Demonstrativo de Resultado (DRE (Anexo 5)) do Quadro 8;

- Receita de Vendas: Valor da Receita de Vendas Calculada pelo Fisco obtido pela multiplicação do CMV pela Margem Aparada, cujo resultado foi somado ao CMV e às Despesas, através da fórmula $Receita\ de\ Vendas = CMV + Margem\ Valor + Despesas$, totalizando o valor ser confrontado com as Vendas informadas no PGDAS-D (Anexo 6).

A apuração das Saídas Desacobertadas foi obtida pela diferença entre a Receita de Vendas Calculada pelo Fisco do Quadro 12, e a Receita Bruta Anual declarada no PGDAS-D (Anexo 5) do Quadro 10. Vejam-se os cálculos detalhados no Quadro 13 a seguir:

Quadro 13 - Apuração das Saídas Desacobertadas e Base de Cálculo com ICMS por Dentro					
Descrição	2018	2019	2020	2021	2022
Receita Vendas Calculada	-	1.433.531,32	2.433.307,15	2.353.926,19	3.645.853,28
Receita Bruta PGDAS-D	-	268.355,47	528.552,79	593.888,72	301.337,29
Saídas Desacob.	-	1.165.175,85	1.904.754,36	1.760.037,47	3.344.515,99
Base de Cálculo	-	1.420.946,15	2.322.871,17	2.146.387,15	4.078.678,04

Legenda:

- Receita de Vendas Calculada: valor da Receita de Vendas (RV) obtida no Quadro 12;

- Receita Bruta PGDAS-D: valor declarado no Anexo 5, contido no Quadro 10;

- Saídas Desacob: resultado da diferença entre a Receita de Vendas Calculada e a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Receita Bruta PGDAS-D;

- Base de Cálculo: resultado da divisão da Saída Desacob por (1 - (alíquota de 18% descrita no item 8.6.1)), Base de Cálculo = Saídas Desacobertada / (1 - 0,18), nos termos da Consulta Interna nº 004 de 2023 (ICMS por Dentro).

A Fiscalização esclarece que a Base de Cálculo relativa ao valor da Saída Desacobertada do Quadro 13 corresponde ao valor dessa calculado nos termos da Consulta Interna nº 004 de 2023 (ICMS por Dentro), mediante a fórmula: Base de Cálculo = Saídas Desacobertada / (1 - 0,18), sendo "0,18" o valor da alíquota citada no item 8.6.1 adiante.

No passo seguinte, a Fiscalização aplica sobre os valores da Base de Cálculo com ICMS por Dentro o respectivo percentual (%) de Rateio da Tributação presente no Quadro 2.1, obtido, para cada ano, com base nas informações presentes no CST e NCM dos documentos de Entradas, resultando nos valores demonstrados no Quadro 14:

Quadro 14 - Base de Cálculo com ICMS por Dentro - Rateio por Tributação					
Descrição	2018	2019	2020	2021	2022
Tributação Normal	0,00%	14,81%	16,83%	17,08%	16,28%
	-	210.429,54	390.827,63	366.541,69	664.082,98
Substituição Tributária	0,00%	84,47%	82,22%	81,74%	80,30%
	-	1.200.226,52	1.909.851,07	1.754.486,88	3.274.984,40
Isenta/Imune	0,00%	0,72%	0,96%	1,18%	3,42%
	-	10.290,09	22.192,47	25.358,58	139.610,66

Legenda:

- Tributação Normal: para cada ano, é o resultado da multiplicação do respectivo % de rateio do Quadro 2.1 pela Base de Cálculo do respectivo ano contida no Quadro 13;

- Substituição Tributária: para cada ano, é o resultado da multiplicação do respectivo % de rateio do Quadro 2.1 pela Base de Cálculo do respectivo ano contida no Quadro 13;

- Isenta/Imune: para cada ano, é o resultado da multiplicação do respectivo % de rateio do Quadro 2.1 pela Base de Cálculo do respectivo ano contida no Quadro 13.

O quadro acima responde ao quesito 9 do pedido de perícia à pág. 335.

Na apuração do crédito tributário, é utilizada a alíquota de 18% (dezoito por cento).

A Fiscalização, a partir do valor da Base de Cálculo de cada ano relativa à Tributação Normal, após realização de Rateio por Tributação (Quadro 14), efetua o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cálculo do Valor do ICMS e das penalidades legais cabíveis, os quais estão apresentados no Quadro 15:

Quadro 15 - Demonstrativo Crédito Tributário (DCT) - Tributação Normal					
Período	Base Cálculo	Alíquota	ICMS	MR (50%)	MI (20%)
2018	-	18,00%	-	-	-
2019	210.429,54	18,00%	37.877,32	18.938,66	42.085,91
2020	390.827,63	18,00%	70.348,97	35.174,49	78.165,53
2021	366.541,69	18,00%	65.977,50	32.988,75	73.308,34
2022	664.082,98	18,00%	119.534,94	59.767,47	132.816,60
TOTAL	1.631.881,85	18,00%	293.738,73	146.869,37	326.376,38

Legenda:

- Base de Cálculo (BC): valor da BC relativa à Tributação Normal apurado no Quadro 14;

- Alíquota: aplicação da Alíquota Interna de 18%. (item 8.6.1);

- ICMS: é o valor do ICMS devido, resultado da multiplicação da BC pela alíquota de 18%;

- MR (50%): é o valor da MULTA DE REVALIDAÇÃO aplicada, resultante da multiplicação de 50% sobre o valor o ICMS, conforme artigo 56, II da Lei Estadual nº 6.763/75;

- MI (20%): é o valor da MULTA ISOLADA resultante da multiplicação de 20% sobre a BC, conforme artigo 55, inciso II alínea "a" da Lei Estadual nº 6.763/75, sendo limitado a 2 vezes o valor do ICMS devido conforme artigo 55 § 2º inciso I da mesma Lei.

Com relação à Base de Cálculo relativa às saídas desacobertas de documento fiscal, cujas mercadorias estão sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária (ST), exige-se apenas a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", limitada ao disposto no art. 55, § 2º inciso I, da Lei nº 6.763/75, conforme Quadro 16:

Quadro 16 - Demonstrativo Crédito Tributário (DCT) - Substituição Tributária (ST)					
Período	Base Cálculo ST	Alíquota	ICMS (se fosse devido)	Limitador MI (2x ICMS)	MI (20%)
2018	-	18,00%	-	-	-
2019	1.200.226,52	18,00%	216.040,77	432.081,54	240.045,30
2020	1.909.851,07	18,00%	343.773,19	687.546,38	381.970,21

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2021	1.754.486,88	18,00%	315.807,64	631.615,28	350.897,38
2022	3.274.984,40	18,00%	589.497,19	1.178.994,38	654.996,88
TOTAL	8.139.548,87	18,00%	1.465.118,79	2.930.237,58	1.627.909,77

Legenda:

- Base Cálculo (BC) ST: é o valor BC das mercadorias sujeitas à Substituição Tributária apurado no Quadro 14;

- Alíquota: aplicação da Alíquota Interna de 18%. (item 8.6.1);

- ICMS: é o valor do ICMS se fosse devido, resultado da multiplicação da Base Cálculo ST pela alíquota de 18%, para fins de verificação da aplicação ou não do Limitador da Multa Isolada;

- Limitador MI: resultado da multiplicação de 2 pelo ICMS (2x ICMS), cálculo realizado para verificação do limitador da Multa Isolada previsto no artigo 55 §2º inciso I da Lei Estadual nº 6.763/75 que determina o limite de 2 vezes o valor do ICMS;

- MI (20%): é o valor resultante da multiplicação de 20% sobre a Base de Cálculo ST, conforme art. 55, inciso II alínea "a" da Lei Estadual nº 6.763/75.

Para as saídas desacobertas de documento fiscal de operações Isentas ou Imunes aplica-se, sobre a Base de Cálculo dessas, somente a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", observado o disposto no art. 55, §2º, inciso II, bem como limitada ao disposto no art. 55, § 2º inciso I, da Lei nº 6.763/75, conforme Quadro 17:

Quadro 17 - Demonstrativo Crédito Tributário (DCT) - Isenta/Imune					
Período	Base Cálculo Isenta/Imune	Alíquota	ICMS (se fosse devido)	Limitador MI (2x ICMS)	MI (10%)
2018	-	18,00%	-	-	-
2019	10.290,09	18,00%	1.852,22	3.704,44	1.029,01
2020	22.192,47	18,00%	3.994,64	7.989,28	2.219,25
2021	25.358,58	18,00%	4.564,54	9.129,08	2.535,86
2022	139.610,66	18,00%	25.129,92	50.259,84	13.961,07
TOTAL	197.451,80	18,00%	35.541,32	71.082,64	19.745,19

Legenda:

- Base Cálculo Isenta/Imune: é o valor da Base Cálculo das mercadorias Isentas/Imunes do Quadro 14;

- Alíquota: aplicação da Alíquota Interna de 18%. (item 8.6.1);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ICMS: é o valor do ICMS se fosse devido, resultado da multiplicação da Base Cálculo das mercadorias Isentas/Imunes pela alíquota de 18%, para fins de verificação da aplicação ou não do Limitador da Multa Isolada;

- Limitador MI: resultado da multiplicação de 2 pelo ICMS (2x ICMS), cálculo realizado para verificação do limitador da Multa Isolada previsto no art. 55 § 2º inciso I da Lei Estadual nº 6.763/75 que determina o limite de 2 vezes o valor do ICMS;

- MI (10%): é o valor resultante da multiplicação de 10% sobre a Base Cálculo das mercadorias Isentas/Imunes, conforme art. 55, inciso II alínea “a” c/c art. 55, § 2º, inciso II, da Lei Estadual nº 6.763/75.

O Demonstrativo do Crédito Tributário, que consolida as exigências impostas por meio do Auto de Infração em análise, é apresentado no Quadro 18:

Quadro 18 - Demonstrativo Crédito Tributário (DCT) - TOTAL					
Período	Base Cálculo	ICMS	MR (50%)	MI (10% e 20%)	TOTAL (ICMS + MR + MI)
2018	-	-	-	-	-
2019	1.420.946,15	37.877,32	18.938,66	283.160,22	339.976,20
2020	2.322.871,17	70.348,97	35.174,49	462.354,99	567.878,45
2021	2.146.387,15	65.977,50	32.988,75	426.741,58	525.707,83
2022	4.078.678,04	119.534,94	59.767,47	801.774,55	981.076,96
TOTAL	9.968.882,52	293.738,73	146.869,37	1.974.031,34	2.414.639,44

Legenda:

- Base de Cálculo: é a soma dos valores da Base de Cálculo presentes no Quadro 15 (Tributação Normal), no Quadro 16 (Substituição Tributária) e no Quadro 17 (Isenta/Imune);

- ICMS: é o valor do ICMS devido, apurado apenas para as Saídas Desacobertadas com Tributação Normal (Quadro 15);

- MR (50%): é a MULTA DE REVALIDAÇÃO aplicada, resultante da multiplicação de 50% sobre o valor o ICMS, apenas para as operações sujeitas à Tributação Normal (Quadro 15);

- MI (10% ou 20%): é a MULTA ISOLADA aplicada pelas Saídas Desacobertadas, consolidando a soma dos valores da MI presentes no Quadros 15, 16 e 17, respeitado o limitador previsto no art. 55 § 2º inciso I da Lei Estadual nº 6.763/75;

- TOTAL (ICMS + MR + MI): é a soma dos valores do ICMS, da Multa de Revalidação e da Multa Isolada, acima mencionados, apurados por exercício.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

À vista da correção do procedimento detalhado acima, não há que se falar em “*frágeis dados apresentados pela auditoria fiscal*”, ou em dificuldades da Defesa em aferir com precisão a monta a ser deduzida (pág. 228).

As Impugnantes estranham a menção da Fiscalização quanto ao fato de que a técnica fiscal utilizada se baseia em uma simples operação matemática. Contudo, não apresentam elementos que justifiquem sua afirmação de que “*o segmento a qual a empresa atua é dotado de inúmeras particularidades*”.

Subsidiaram a autuação as seguintes informações:

- valor das compras de mercadorias, conforme arquivo contendo as Notas Fiscais Eletrônicas de Entrada no autuado emitidas por terceiros, e obtidas através do programa Auditor Eletrônico (aba "Anexo 1" da planilha vinculada ao Anexo 2 - NFE);
- valor das aquisições de mercadorias da DEFIS (Anexo 3);
- valor das devoluções de compras contido na DEFIS (Anexo 3);
- valor dos estoques inicial e final da DEFIS (Anexo 3);
- valor do estoque final do Balanço Patrimonial (Anexo 4), considerando que o estoque inicial de um ano é o estoque final do ano anterior;
- valor das despesas custeadas pela Autuada contidas na DEFIS (Anexo 3);
- valor das despesas custeadas pela Autuada contidas na DRE (Anexo 5);
- valor da receita bruta de vendas contida na DRE (Anexo 5);
- valor do faturamento dos PGDAS-D transmitidos pelo Contribuinte (Anexo 6);
- valor dos estoques do Livro de Registro de Inventário (Anexo 7);
- valor da Margem Aparada (MA), obtida conforme item 8.2.1.6.2 da aba “Relatório” do “Relatório Fiscal”.

Como se verifica no Demonstrativo do Crédito Tributário, à pág. 02, no presente trabalho o valor devido a título de ICMS foi apurado no último dia do mês de dezembro de cada ano do período autuado.

Além do imposto devido, são exigidas: a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II; e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, sendo esta última sujeita ao limitador previsto no § 2º, incisos I e II do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Analisado o Quadro 13 (item 8.5) da aba “Relatório” da planilha Excel “Relatório Fiscal”, verifica-se que a prática da Autuada de dar saída a mercadorias desacobertas de documento fiscal resultou na falta de recolhimento do imposto sobre cerca de 82,8% de seu faturamento real, ao longo dos anos de 2019 a 2022.

Os procedimentos adotados pela Fiscalização são tecnicamente idôneos, previstos no art. 194, incisos I e V, do RICMS/02, que assim dispõe:

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;

Passa-se à análise dos argumentos da Defesa.

Das devoluções

As Impugnantes asseveram que, na apuração do crédito tributário, a Fiscalização não levou em consideração as devoluções de compra efetuadas pela empresa.

Especificam melhor o argumento assim se manifestando: *“outro ponto de grande interesse para ambos os lados, são as notas fiscais de devolução de compra de mercadorias, notas estas que o mesmo sistema não capturou ou se o fizeram não foram incluídos no processo, evidenciando novamente uma eventual divergência de valores citando, inclusive, que o montante apontado como tendo sido devolvido pela empresa foi totalmente desconsiderado”* (pág. 230).

A seguir, transcrevem, à pág. 231, o Quadro 2, onde a Fiscalização demonstra que subtraiu os valores das deduções declaradas pela Autuada na DEFIS (Anexo 3) dos valores das notas fiscais de fornecedores, apurando assim as compras líquidas.

Apresentam a seu favor o Anexo 16 – Parecer Contábil 0002, às págs. 294/299 (Autuada), que corrobora a tese da não consideração pela Fiscalização das compras com devoluções e da apuração incorreta do rateio das compras.

No Laudo Contábil, à pág. 390, a perita chega a afirmar que *“sob a ótica do Fisco a empresa não teve devoluções de compras de mercadorias no período fiscalizado, muito embora tenha indicado pela empresa na DEFIS dita informação e que em face disto as declarações do contribuinte não mereceriam fé e valor probante”*.

Ora, à vista do Quadro 2 do “Relatório Fiscal”, que apura as compras líquidas, cabe advertir que a Defesa retira a credibilidade de suas próprias declarações ao dar a entender que houve outras devoluções que ela mesma não teria declarado em documento próprio.

E se, de fato, ocorreram outras devoluções não declaradas pela Autuada, esta deveria ter apresentado os documentos fiscais que as comprovem, não se limitando à mera alegação.

Da presunção de veracidade dos livros fiscais e do rateio

As Impugnantes afirmam que *“observando-se a legislação contábil e comercial, os documentos emitidos pelo contribuinte bem como os correspondentes registros em seus livros fiscais têm presunção de veracidade, a qual refletem a operação ou prestação como de fato aconteceram”*.

Contudo, há que se admitir que, no presente caso, a presunção de veracidade dos documentos emitidos pelo Contribuinte foi contraditada e afastada pela omissão de informações comprovada no Quadro 1 da aba “Relatório” do arquivo “Relatório Fiscal”, onde resta demonstrado que a Autuada deixou de declarar parte significativa das compras de mercadorias, o que se refletiu nos demais dados que transmitiu por meio dos documentos listados nos Anexos 2 a 7.

Pelas razões acima expostas, afasta-se, ainda, a alegação de apuração incorreta do rateio de compras em decorrência da não consideração das devoluções.

Como esclarecido no arquivo “Relatório Fiscal”, o rateio foi realizado utilizando-se as informações do CST e NCM consignadas nas notas fiscais de fornecedores da Autuada, que constam na aba "Anexo 1" da planilha contida no Anexo NFE.

O Quadro 2.1 acima já transcrito, apresenta o rateio, em forma de percentual, das operações que envolvem tributação normal, substituição tributária e entradas alcançadas pela isenção.

Conclui-se não haver reparos a se realizar nos percentuais de rateio apurados pela Fiscalização.

Das despesas declaradas na DEFIS

Quanto às informações relativas às despesas declaradas na DEFIS, as Impugnantes argumentam que estas foram também desconsideradas, prejudicando a Autuada.

As Impugnantes alegam que *“no certame das despesas, reverberou outra vez mais o arbitramento, especificando que a informação contida na DEFIS foi totalmente desconsiderada, descredibilizando a obrigação acessória entregue junto à União”*.

Reproduzem, então, os Quadros 8 e 9 do “Relatório Fiscal”.

Acrescentam que *“a referida alegação de que o valor contido na DRE é o mais próximo do real acaba por remover a credibilidade do cálculo, tendo em vista que o repetido instrumento de presunção da verdade já mencionado deveria ter sido observado com mais rigor”*.

Assinalam que *“torna indispensável a relevância de utilizar os dados que efetivamente foram transmitidos em declaração acessória, em que, independe se são os mais benéficos ou não, trata-se de uma ação fiscalizatória que precisa zelar pelos princípios que a norteiam, respeitar o contribuinte e de forma alguma, para garantir a eficácia do poder punitivo, ignorar o contraditório e ampla defesa como foi feito”*.

Como já mencionado, a presunção de veracidade das informações transmitidas pela Autuada depende de que documentos diferentes que informam ao Fisco sobre dados idênticos contenham as mesmas informações.

No presente caso, a Autuada informou valores distintos relativos a despesas na DEFIS, se comparados aos valores informados no DRE.

Tal conduta suprime a credibilidade de suas próprias declarações.

Nestas circunstâncias, não resta outra hipótese à Fiscalização senão adotar um critério plausível para a escolha de qual informação se valer. O critério adotado pela Fiscalização se sustenta no fato de que a informação sobre despesas é mais detalhada no DRE do que a informada na DEFIS.

É lógico que a Defesa poderia apresentar documentação idônea que demonstrasse em qual documento transmitido por ela as informações sobre despesas encontra-se correta; mas não o fez.

Observe-se que, conforme demonstrado no Quadro 12, os valores das despesas serão somados ao Custo das Mercadorias Vendidas e à valor da Margem de Lucro Aparada, para se chegar à Receita de Vendas apurada pelo Fisco.

Por esta razão, comprova-se que **quanto maior for o valor das despesas, maior será o crédito tributário exigido dos sujeitos passivos.**

Ora, os valores declarados pela Autuada na DEFIS são superiores aos por ela declarados no DRE.

Confirma-se, assim, que o critério adotado pela Fiscalização de eleger os valores de despesas declarados no DRE é também o que se mostra mais favorável às Impugnantes.

Do arbitramento

As Impugnantes consideram que a Fiscalização teria se utilizado do instituto do arbitramento de forma indevida, *“com fundamentação nas divergências entre as informações contidas na planilha de notas fiscais de entrada utilizadas pelo auditor se comparada com os relatórios enviados pela contribuinte”*.

Afirmam que *“a maior parte da doutrina não define o arbitramento como modalidade de lançamento, dada a sua especificidade, mas como técnica, um critério subjetivo que a legislação permite, excepcionalmente, quando o contribuinte não cumpre os seus deveres de manter a contabilidade em ordem e em dia, e de apresentar as declarações obrigatórias por lei, não tendo caráter punitivo”*.

Citam o art. 148 do CTN, para acrescentar que *“referida técnica pode ser empregada pelos agentes tributários quando as declarações ou documentos apresentados pelo sujeito passivo forem omissos ou não merecedores de fé, sendo permitido o arbitramento do valor a ser utilizado como base de cálculo, respeitado o processo administrativo regular e os princípios a ele inerentes”*.

Advertem que *“mesmo havendo a possibilidade de a Administração arbitrar o valor do tributo devido, baseando-se em elementos idôneos de que dispuser, deve fazê-lo de forma razoável, afastando a confusão entre arbitramento e arbitrariedade”*.

Assinalam que *“evita-se a arbitrariedade com fiel observância ao princípio da reserva legal, do qual se extrai que os atos da administração tributária, com relevo ao lançamento, são atos administrativos vinculados”*.

Entendem que “a isso se deve a necessidade de afastar qualquer discricionariedade administrativa, posto que representa um processo técnico alternativo e estrito para apuração do tributo devido”.

Apontam que “tal afirmativa é corroborada pela parte final do art. 148 do Código Tributário Nacional, o qual ressalva a possibilidade de avaliação contraditória, administrativa ou judicial, por parte do sujeito passivo da obrigação tributária e assim sendo a “técnica” obscura utilizada pelo auditor fiscal deve ser afastada por não estarem presentes requisitos fundamentais para a validade de seus atos”.

Entretanto, tais argumentos sobre a aplicação indevida do arbitramento não podem prosperar.

De início, cabe analisar o conteúdo do art. 148, o qual assim dispõe sobre a possibilidade da adoção do arbitramento:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado,** ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

(...)

(Destacou-se)

O art. 51, incisos II a IV e VI da Lei nº 6.763/75 assim dispõem sobre o arbitramento:

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:

(...)

II - **ficar comprovado que os lançamentos nos livros e/ou nos documentos fiscais não refletem o valor das operações ou das prestações;**

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**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

esclarecimento prestado ou o documento expedido pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

(...)

(Destacou-se)

Cabe mencionar, ainda, o disposto no parágrafo único, inciso I do referido art. 51, que estabelece hipótese de presunção no caso de aquisição de mercadoria informada ao Fisco pelo contribuinte remetente. Veja-se:

Art. 51.

(...)

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;

(...)

(Destacou-se)

No presente caso, a Fiscalização valeu-se da possibilidade de ter acesso às notas fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores em operações de venda de mercadorias para revenda, cuja destinatária era a Autuada.

Como já mencionado, grande parte destes documentos não compuseram a declaração de aquisição de mercadoria transmitida pela Autuada.

A Fiscalização assim se manifesta a respeito da aplicação do arbitramento:

No presente lançamento, conforme salientado anteriormente, foram constatadas saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, não tendo o Fisco conhecimento de quais saídas de mercadorias especificamente deixaram de ter os documentos fiscais emitidos, sendo as Demonstrações Contábeis do contribuinte (BP e DRE) e sua DEFIS, todas incongruentes em relação aos corretos valores, conforme subitem 8.2 do Relatório Fiscal.

Não foi possível ao Fisco obter as corretas informações de Estoques Inicial e Final e do Custo de Mercadorias Vendidas, conforme as incongruências mencionadas acima, exatamente pelo fato não ter havido a emissão da documentação fiscal correspondente às operações de saída.

Assim, o Fisco teve de arbitrar o CMV, pois a Autuada não cumpriu com suas obrigações acessórias que, emitidas de forma correta, possibilitariam a valoração do CMV sem a necessidade de arbitrá-lo.

Temos, portanto, que as infrações narradas no Auto de Infração motivam suficientemente a utilização do arbitramento da base de cálculo do imposto devido pelas saídas desacobertas, nos termos previstos nos incisos I, III, IV, e VI do artigo 51, c/c § único inciso I desse mesmo artigo da Lei Estadual nº 6.763/75, regulamentados pelo artigo 53, incisos I, III, IV, e VI, e inciso I do § 5º do artigo 194, ambos os artigos 53 e 194 do RICMS/02 (...).

(...)

No artigo 51, incisos I, III, IV e VI da Lei 6763/75, e no inciso I do parágrafo único desse artigo 51 estão previstas as hipóteses legais de presunção, todas regulamentadas no RICMS/MG pelos incisos I, III, IV e VI do artigo 53 e inciso I do § 5º do artigo 194, sendo essas exatamente as que motivaram seu uso pelo Fisco nesse lançamento, quais sejam:

- a não exibição à fiscalização dos elementos necessários à comprovação do valor da operação;
- quando a operação essa se realizar sem emissão de documento fiscal;
- ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações próprias;
- em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé a declaração, o esclarecimento prestado ou o documento expedido pelo sujeito passivo;
- quando houver saídas de mercadorias não declaradas pelo Contribuinte, cuja aquisição tenha sido informada pelo remetente.

O dispositivo em comento foi aplicado nessa ação fiscal, porquanto se fez necessário arbitrar o valor da operação de saída da mercadoria para se obter o valor não declarado pelo Contribuinte, para fins de cobrança do ICMS e respectivas penalidades, já que, no presente Auto de Infração, o Fisco somente detinha, inicialmente, o valor das entradas na Autuada obtido pelo Anexo 1 (valores consignados nos documentos informados pelo remetente ou transportador).

Os incisos mencionados desse artigo 51 são um desdobramento lógico e necessário do caput desse mesmo artigo que trata de arbitramento do valor das saídas desacobertas por parte da Autoridade Fiscal.

Rememorando constatações apontadas pela Fiscalização no “Relatório Fiscal”, restou provado que as informações transmitidas pela Autuada apresentavam

disparidades. Apesar de já mencionadas anteriormente, cabe destacar as seguintes divergências, por sua relevância:

- valores das compras de mercadorias obtidos a partir das notas fiscais eletrônicas de fornecedores (Anexo 1) e os informados pela Autuada na DEFIS;
- a incongruência entre os valores de despesas apresentados pela Autuada na DEFIS (Anexo 2), quando comparada às do DRE (Anexo 4);
- valores divergentes dos estoques inicial e final, quando comparados na DEFIS (Anexo 3), no Balanço Patrimonial (Anexo 4) e no Livro Registro de Inventário (Anexo 7).

Conclui-se que toda a escrita da Autuada foi elaborada para esconder as compras reais realizadas, as quais têm como prova inegável as notas fiscais de fornecedores da planilha “GS MINIMERCADO – NFE ENTRADAS” (Anexo 2).

Tal afirmação é comprovada pelos documentos apresentados nos Anexos 1 a 7 que refletem e harmonizam apenas as aquisições declaradas.

A escrita contábil e fiscal da Autuada perde todo o sentido se trazidos os registros das compras reais. Esta é a justificativa para o arbitramento no presente caso. Ela corresponde à previsão do art. 51 acima transcrito para o uso deste instituto, que é uma ferramenta para que a Fiscalização possa se aproximar da verdade real da conduta fiscal e tributária do contribuinte infrator.

Correto, portanto, o uso do arbitramento.

E considera-se respondida a segunda pergunta do quesito 3 do pedido de perícia à pág. 334.

Da margem aparada e do cálculo do CMV

As Impugnantes alegam que *“conforme se extrai do Parecer Contábil nº 0004-2024, o responsável pela condução do processo de fiscalização adotou uma metodologia não muito assertiva para chegar à margem de lucro do contribuinte, levando em conta aspectos voláteis como: ‘CNAE, Faturamento, CMV, e Lucro Líquido dos contribuintes da mesma Região’”*.

Afirmam que *“tal parâmetro em outras localidades poderia se justificar respeitando a individualidade de cada empreendimento em que margens lucrativas são objeto de interesse próprio a qual o lucro de um não necessariamente vai se materializar em outro”*.

Advertem que *“os percentuais utilizados pelo fisco são incompatíveis com a realidade fática que pode ser observada quando levados em conta outros diversos fatores, dentre os quais pode-se mencionar o fato de o Município possuir 6.453 (SEIS MIL QUATROCENTOS E CINQUENTA E TRÊS) HABITANTES conforme último censo, com uma área territorial de 345,2 km², dados estes que podem ser conferidos no próprio site da Prefeitura Municipal”*.

Ressaltam que, “conforme consta no parecer contábil nº 0004-2024, a perita discorre que na metodologia utilizada observa-se a existência de contribuintes com margem inferior a 0, cenário este que após o período pandêmico infelizmente tornou-se comum para grande maioria, porém, totalmente desconsiderado pelo auditor”.

Enfatizam que “**majorar uma margem superior a 40% em todos os anos é irrazoável, pois é de conhecimento mundial que nos anos de 2020 e 2021 todos os comércios foram afetados pela catástrofe da COVID, sendo de incontroverso conhecimento que os empreendimentos em geral lutaram para não fecharem as portas, mantendo-se ativos e muitos com endividamento para o fazê-lo, com quedas bruscas no faturamento, tornando-se desproporcional e irreal tal margem**”.

Citam o disposto no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Apontam “uma pesquisa divulgada pela Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS), realizada no ano de 2021, destacou que a margem de lucro dos supermercados chegou a 2,9% e se manteve a mesma no ano de 2022”.

Citam, ainda, que “uma reportagem publicada pelo SEBRAE em 3 de outubro de 2022 mostrou que ‘a relação entre o valor investido e retorno de lucro é sempre muito apertada, com a margem de lucro girando entre 3 % a 5 % do investimento inicial’”.

Concluem que “**existe um total descompasso entre a fundamentação levantada pelo fisco com o que o ordenamento jurídico que versa sobre o regime tributário estabelece quanto ao LUCRO PRESUMIDO, trazendo uma alíquota aproximada em 8% (OITO) para empresas do ramo que a contribuinte atua**”.

Enfatizam que “adentrando na primazia da realidade, observamos um cenário ainda mais crítico para os que optam por atuar no segmento, vez que sempre trabalharam com margens apertadíssimas, custos elevados e muitas variáveis para conseguirem manter seus empreendimentos em funcionamento, vez que após a situação pandêmica nos anos de 2020 e 2021, com reflexos ainda nos dias de hoje, muitos são os casos dos estabelecimentos como a GS MINIMERCARDO que operam com margens próximas de ZERO, conforme exposto nas pesquisas mencionadas acima”.

Advertem que, “conforme se observa do Laudo Pericial Contábil nº 0004-2024, após apurar a margem de lucro real da empresa impugnante GS MINIMERCARDO, a perita detectou uma diferença de aproximadamente R\$1.316.717,05 (um milhão trezentos e dezesseis mil setecentos e dezessete reais e cinco centavos) entre a base de cálculo apresentada pelo fisco, com as divergências e violações aqui já mencionadas, se posto em face do valor a qual supostamente foi objeto de saída sem a devida documentação fiscal respeitando o que preconiza o ordenamento jurídico”.

Concluem que, “em razão dos vícios apontados é de ser reconhecida a nulidade do auto de infração”.

Apresentam a seu favor os seguintes anexos:

- Anexo 17 – Parecer Contábil 0003, às págs. 300/304 (Autuada), que corrobora a tese da apuração incorreta do CMV;
- Anexo 18 – Parecer Contábil 0004, às págs. 305/314 (Autuada), que defende a tese de ausência de parâmetro legal e ocorrência de cálculos abusivos na apuração da margem de lucro.

Também sobre este tema, a razão não se encontra ao lado das Impugnantes.

Sobre a apuração da Margem Aparada e da Receita Calculada pela Fiscalização, esta assim se manifesta:

Para externarem seu correto conteúdo, os dispositivos legais devem ser lidos em concordância com estrutura normativa maior à qual eles se integram, adequando-se, de forma sistemática, ao ordenamento jurídico.

Assim sendo, a interpretação sistemática da legislação mencionada nos leva à ilação de que o valor das Receitas de Vendas auferidas pelo autuado mais próximo ao real é o da Receita Calculada pelo Fisco, composta da soma das Vendas realizadas, agregadas as Despesas custeadas pelo autuado ao produto do CMV pelo fator utilizado pelo Fisco (Margem Aparada, detalhada no subitem 8.2.1.6.2 do Relatório Fiscal), pois essa Margem Aparada foi obtida através de índice estatístico calculado mediante informações do impugnante.

O fato de a Margem Aparada ter sido obtida com base no Lucro Líquido que exclui o valor das Despesas corrobora a inclusão do valor dessas custeadas pelo contribuinte, visando a que se tenha valor de Receitas auferidas nas Vendas realizadas mais próximo ao real.

Por seu turno, em razão de as declarações e documentos contábeis do impugnante carecerem de correção e confiabilidade, conforme as incongruências citadas acima, contidas no subitem 8.2 do Relatório Fiscal, o Fisco arbitrou o valor das operações com base no preço de custo (CMV), valor que foi ajustado pela Margem Aparada, acrescido das Despesas Custeadas pelo impugnante, estando embasado na legislação, nos termos do artigo 54, inciso IV §§ 3º e 4º, c/c § 4º do artigo 194, ambos os artigos do RICMS/02 (...).

(...)

Se o impugnante cumprisse com suas obrigações acessórias munindo o Fisco com dados corretos de Estoques, Faturamento e emitindo todos os documentos fiscais de saída, o arbitramento segundo artigos 53 e 54 do RICMS não teria ocorrido.

Ademais, repise-se que, no direito tributário, as presunções sempre podem ser elididas por prova em contrário. Repise-se que o impugnante não apresentou documentos comprovando as falhas do lançamento efetuado no presente Auto de Infração.

Dessa forma, os documentos que constituam prova devem ser anexados à impugnação no momento de sua apresentação, sob pena de preclusão.

É o que determina o parágrafo único do art. 119 do RPTA/MG (...).

(...)

O cálculo estatístico da Margem Aparada 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 pela qual se Ordem de Serviço – Manifestação Fiscal Versão 18.11.03 9 utilizou a denominação de 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.

No “Relatório Fiscal”, a Fiscalização ainda esclarece que os percentuais de margem de lucro foram obtidos através de levantamento estatístico realizado pela SUFIS - Superintendência de Fiscalização da SEF/MG, com parâmetros que envolvem o CNAE, Faturamento, CMV, e Lucro Líquido dos contribuintes da mesma Região.

Além disso, a Fiscalização detalhou os cálculos e especificou os cortes realizados para eliminação dos resultados mais díspares, ou seja, fora da curva. A utilização da margem aparada foi, portanto, mais favoráveis ao Contribuinte.

A partir de dados declarados pelos próprios contribuintes do setor, chegou-se aos seguintes valores anuais de margem de Lucro Líquido Aparada por CNAE/Faixa de faturamento/Ano/Região do sujeito passivo apresentados no Quadro 11 transcrito mais uma vez a seguir para facilitar a análise:

Quadro 11 - Margem Aparada (CNAE/Faixa de Faturamento/CMV/Ano/Região do contribuinte)					
Descrição	2018	2019	2020	2021	2022
Margem Aparada	0,00%	44,48%	45,15%	45,36%	48,03%

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se verifica nas Impugnações, a Defesa opõe forte resistência à aplicação destes percentuais, alegando que as pesquisas do SEBRAE e da Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS) oferecem resultados bem inferiores.

E, curiosamente, a Defesa apresenta, à pág. 373, o quadro abaixo, onde apura margens de lucro bem superiores às mencionadas nas pesquisas que elencou:

Descrição	2019	2020	2021	2022
Receita	R\$ 268.355,47	R\$ 528.552,79	R\$593.888,72	R\$ 301.337,29
Despesa	R\$ 200.264,24	R\$ 446.019,88	R\$ 474.345,03	R\$ 272.710,24
Lucro	R\$ 68.091,23	R\$ 82.532,91	R\$ 119.543,69	R\$ 28.624,05
Margem de Lucro (x100)	25,37%	15,61%	20,13%	9,50%

Registre-se que esta demonstração é de pouca valia, porque a Defesa deixou de mencionar e explicar o total real das entradas de mercadorias no período, e sua repercussão sobre as despesas e a receita bruta anual, como já mencionado.

No entanto, chama a atenção na pesquisa feita pela Superintendência de Fiscalização da SEF/MG que os dados utilizados, para os anos de 2019 a 2022, foram transmitidos pelos **próprios contribuintes que integram o CNAE, a faixa de faturamento e a região do Estado da Autuada.**

Tal levantamento sobre seus próprios concorrentes torna fidedigna esta apuração, pois todos estavam submetidos às mesmas condições de mercado ao longo dos anos mencionados, mesmo considerando-se o período da pandemia.

Resulta daí que esta, em relação aos contribuintes que integram o CNAE, a faixa de faturamento e a região do Estado da Autuada, não teve o efeito negativo alegado pela Defesa. De fato, para o setor da Autuada foi um período de relativa estabilidade da margem de lucro.

Ressalte-se que este aspecto se comprova não apenas pela constatação de que as margens de lucro de 2020 (45,15%) e 2021 (45,36%) são até mesmo superiores à de 2019 (44,48%), como também pelo fato de que a Autuada adquiriu em 2020 (R\$ 1.721.631,49) e 2021 (R\$ 1.712.736,27), o que representa a compra de mais mercadorias do que ao longo do ano de 2019 (R\$ 1.059.190,09).

Se a Autuada comprou mais mercadorias para revenda é porque havia mercado consumidor em crescimento, disposto a adquirir mais.

À vista destes fatos, não se sustenta o argumento de que as margens de lucro apuradas pela Fiscalização sejam inadequadas ou abusivas.

Considera-se respondido o quesito 4 do pedido de perícia à pág. 334.

Da base de cálculo do imposto e da cobrança do ICMS “por dentro”

Há que destacar as disposições da legislação tributária mineira sobre a base de cálculo do imposto, notadamente o disposto no art. 43, inciso IV do RICMS/02:

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

(...)

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

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

As Impugnantes afirmam que *“conforme Parecer Contábil nº 0005-2024, este tópico possui um dos maiores equívocos de todos, presente no termo de autuação, diante da inobservância do regramento que norteia o arcabouço fiscal e tributário, ao ser inserido na memória de cálculo o ICMS como agravante sem apontamento de embasamento legal, mencionando uma consulta interna, tal fato acabou por acarretar em um aumento em torno de 21,95%”*.

Mencionam, então, o quadro 8.5.

Assinalam que *“o caso é um claro desencontro entre normas aplicáveis, já dito acima e para remover a turbidez envolta no valor apurado pelo fisco, demonstra-se o que supostamente seria devido”*.

Apresentam quadro à pág. 242.

Acrescentam que *“a perita, confrontando-se os quadros e analisando de modo a sanar as divergências de ambos, constata-se uma diferença aproximada de R\$ 3.111.115,90 no montante total tido como base de cálculo o que corresponderia a 45% do valor, ocasionando em um prejuízo ainda maior para a contribuinte, tornando o processo ainda mais oneroso do que supostamente deveria ser”*.

Apontam que *“reitera-se a ausência de embasamento legal e/ou metodologia em desacordo com as normas vigentes que o fisco utilizou para destinar em valores irrealis”*.

Aduzem que *“no caso do rateio da base de cálculo pelo Fisco, observa-se no quadro 14 rateio da base de cálculo adicionado com o indevido ICMS por dentro, no mais, carece tão somente de atualizar os valores e remover o ICMS por dentro, visto que ele é indevido no caso em debate”*.

Advertem que *“na perícia, realizando as devidas alterações, removendo o que se mostra contrário aos dispositivos legais, a perita chegou ao correto rateio dos valores apurados”*

Apresentam quadro à pág. 243.

“Logo, demonstrando o correto rateio dos valores apurados, evita-se que seja aplicada tributação e sanções, MULTAS, em percentuais de receitas que já foram

*objeto de retenção do TRIBUTO em debate, ICMS, para fins de não onerar de forma indevida o contribuinte. Além disso, na autuação, **no que consiste à acusação de saídas de produtos sem a emissão de nota fiscal** regulamentar, é evidente o equívoco do fisco que também leva à nulidade do feito”.*

“Não há regularidade na autuação fiscal nem presunção de liquidez e certeza em prol do fisco, pois nesse ponto não há como a empresa autuada apresentar documentos passíveis de desconstituir as infrações apuradas, por se tratar de prova de fato negativo”.

“Assim, a autuação não pode prevalecer em relação a uma suposta realização de vendas de mercadorias sem a respectiva emissão de notas fiscais, por ausência de demonstração que, em tese, teriam sido realizados, não há nos autos documentos hábeis a comprovar que, de fato, houve saída de produtos sem a devida emissão de notas fiscais”.

“Apesar de ser da parte autuada o ônus de apresentar provas passíveis de constituir o auto de infração, neste caso trata-se de prova negativa, não sendo possível que as produzisse, já que não há como apresentar documentos passíveis de comprovar que não foram efetuadas as vendas, mas sim cabe ao fisco, para cobrar a multa devida, demonstrar que a empresa vendeu os produtos sem emitir notas fiscais. Logo, a autuação quanto à venda de produtos sem a emissão de notas fiscais é irregular, ante a ausência de provas, porquanto não se pode olvidar que, nos termos da própria legislação comercial e contábil, os documentos fiscais emitidos e os correspondentes registros em seus livros fiscais têm presunção de veracidade, refletindo a ocorrência das operações ou prestações neles contidas”.

Apresentam a seu favor o Anexo 19 – Parecer Contábil 0005, às págs. 315/319, que proclama a tese de equívoco na apuração da base de cálculo com o ICMS por dentro.

No entanto, não há como prosperar a argumentação da Defesa sobre este tema.

A conduta da Fiscalização seguiu a orientação trazida pela Consulta Interna nº 004/2023, que assim trata da integração do imposto na base de cálculo, tendo em vista cabe a conclusão de que este não foi considerado no preço da mercadoria cobrado do destinatário. Veja-se:

A ocorrência de operações ou prestações desacobertadas de documento fiscal, ainda que por meio de presunção legal, impõe a conclusão de que o tributo incidente não foi considerado e o respectivo ônus não foi repassado ao adquirente. Nesse sentido, é importante entender que, nos termos da legislação tributária, a oneração tributária não pode ser pressuposta, pelo que, ao contrário, deve ser objeto do autolancamento procedido pelo próprio contribuinte,

correspondente ao apontamento da base de cálculo e ao destaque do ICMS no próprio documento fiscal.

O que se observa é que a referida Consulta Interna trata de uma característica inerente ao ICMS, conforme disposto no § 1º, inciso I do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96:

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo: (Redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; (Grifou-se).

A Lei nº 6.763/75 acolheu a regra acima transcrita por meio do § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/1975, *in verbis*:

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

(...)

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

No presente caso, não se há que se cogitar que a Autuada, ao decidir adquirir parte de suas mercadorias sem declará-las, para poder realizar parte de suas vendas desacobertadas de mercadorias, tenha a intenção de onerar seus clientes, incluindo no valor de venda o ICMS que ela não irá recolher aos cofres públicos.

Sendo assim, correta é a realização desta inclusão para cálculo do ICMS devido. E respondido, ainda, o quesito 7 do pedido de perícia à pág. 334.

Da aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento)

As Impugnantes advertem que a exclusão da Autuada do Simples Nacional teria resultado na aplicação indevida da alíquota de 18%.

Ressaltam que “*deixando sem margem para engano, foi nítido no decorrer do processo que o intuito principal é PUNIR, majorando uma alíquota incoerente com a que efetivamente é aplicada mensalmente para a empresa no REGIME SIMPLIFICADO – Simples Nacional* (pág. 244).

À pág. 245, apresentam quadro que trata da aplicação da alíquota de 18%, em relação ao qual entendem ser “*notório que houve um confronto entre normas e, uma vez mais, foi aplicada a mais danosa ao contribuinte*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apresentam a seu favor o Anexo 20 – Parecer Contábil 0006, às págs. 320/331 (Autuada), onde a perita afirma ter havido erro na aplicação da alíquota de 18% para contribuinte optante pelo Simples Nacional.

Mais uma vez se equivocam as Impugnantes ao contestar a aplicação da alíquota de 18% pelo Fisco.

Registre-se que, independentemente de ser ou não a Autuada optante pelo regime do Simples Nacional, na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais, a apuração do imposto se faz fora deste regime especial de tributação, nos termos do art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f”, da Lei Complementar nº 123/06:

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;

A aplicação do mencionado dispositivo, nas operações de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, promovidas por contribuintes optantes pelo regime do Simples Nacional, é confirmada pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) desde longa data, como no seguinte julgado:

APelação CÍVEL nº 1.0079.11.054061-8/001

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(JULGADO EM 12/09/13; PUBLICADO EM 17/09/13)

(...)

Os erros e omissões na documentação transmitida pela Autuada levaram à presunção de omissão de receita e à aplicação do arbitramento.

Daí decorre a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) pela Fiscalização às saídas consideradas desacobertas de documentação fiscal, com fundamento do art. 12, inciso I, alínea "d", subalínea "d.1" c/c o § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

(...)

§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;

(...)

Verifica-se acima que foi respondido o quesito 8 do pedido de perícia à pág. 334.

Por seu turno, 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*:

RICMS/02

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, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(...)

Cumprе destacar que a alíquota aplicada pela Fiscalização não foi em virtude da exclusão da Autuada do Simples Nacional, mas pela apuração de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

Registra-se que a aplicabilidade do referido artigo não depende da formalização do processo de exclusão do contribuinte do regime do Simples Nacional, bastando apenas que tenha ocorrido a operação desacobertada de documento fiscal.

Como se observa, o feito fiscal encontra-se devidamente amparado pelas normas legais.

Das multas aplicadas e dos juros

Como resultado da análise acima, restou comprovada a acusação fiscal de que a Autuada deu saída a mercadorias desacobertadas de documento fiscal, estando, por conseguinte, corretas as exigências fiscais de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a" ambos da Lei nº 6.763/75, respeitado o limite máximo previsto no § 2º, incisos I e II, do mesmo art. 55:

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;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

A Defesa alega que *“além do valor do tributo devido, o auditor fiscal aplicou multa isolada e multa de revalidação em valores surreais, totalmente desconexos da realidade e dos preceitos legais”*.

Aduzem as Impugnantes que *“sem qualquer cálculo prévio e a partir de breve leitura já se observa o caráter abusivo nos valores das multas aplicadas que chegam a superar 650% do valor do crédito tributário original, o que caracteriza flagrante violação ao entendimento da Suprema Corte que já fixou entendimento de que configura confisco a multa isolada que, embora prevista em lei, ultrapasse o patamar de 100% do valor do tributo, consoante julgamento de repercussão geral do STF (RE 582461)”*.

Assinalam que *“a multa de revalidação foi aplicada em um percentual de 50% do valor do ICMS supostamente devido”*.

Acrescentam que *“a multa isolada foi aplicada em um estratosférico percentual superior a 672% (seiscentos e setenta e dois por cento) do valor original do tributo, sendo necessária, portanto, a redução”*.

Pedem, então, a redução do valor da multa isolada para o percentual de 50% (cinquenta por cento), conforme parâmetro de multa de revalidação, de modo que não ultrapassem 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO

PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado; e respondido o quesito 1 do pedido de perícia apresentado à pág. 334.

Quanto à aplicação dos juros, as Impugnantes advertem que *“no que consiste à correção dos valores finais com o acréscimo dos JUROS, não existe nos documentos apresentados pelo fisco qualquer memória de cálculo nem definição do índice de correção aplicado”*.

Entendem que *“não há clareza e precisão no valor apurado, o que impossibilita o prévio contraditório e ampla defesa”*.

Aduzem que *“a única informação relativa aos juros consta no demonstrativo do crédito tributário no Auto de Infração, mas desacompanhado de qualquer memória de cálculo com discriminação dos valores o que viola o disposto no art. 142, do CTN.*

Também acerca deste tema, a razão não assiste à Autuada.

Em Minas Gerais, a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários é disciplinada pela Resolução nº 2.880/97, a qual foi editada com fundamento nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 5º, § 3º e 75 da Lei Federal nº 9.430/96, conforme informação contida em seu preâmbulo. Veja-se:

Resolução nº 2.880/97

Disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS, no uso de suas atribuições, e **considerando o disposto nos artigos 127 e 226 da Lei n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975**, que estabelecem vinculação dos critérios adotados para cobrança de juros moratórios e de correção dos débitos estaduais decorrentes do não pagamento de tributos e de multas no prazo legal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais;

considerando o disposto no § 3º do artigo 5º e no artigo 75 da Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, RESOLVE:

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

§ 2º O percentual dos juros de mora, relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado, será de 1% (um por cento), observado o disposto no artigo 2º.

§ 3º A taxa SELIC será divulgada, mensalmente, mediante Comunicado da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, relativamente ao mês anterior, no Diário Oficial de Minas Gerais.

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(...0

(Destacou-se)

Conforme o art. 2º da Resolução nº 2.880/97 acima transcrito, os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento.

A memória de cálculo dos juros encontra-se à pág. 02 dos autos, mais especificamente, no Demonstrativo do Crédito Tributário, onde se encontram todos os elementos para que as Impugnantes possam realizar sua conferência quanto ao valor.

Obviamente, os cálculos são realizados pelo Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE) desenvolvido pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, o qual é ferramenta indispensável não apenas para a emissão

do Auto de Infração, gerado inteiramente pelo sistema, como para os demais aspectos da relação Fisco-contribuintes.

Este sistema é programado para fazer os cálculos devidos sobre juros, cálculos estes que não costumam sofrer contestação dos contribuintes.

De qualquer forma, é um direito do Contribuinte opor-se à aplicação dos juros, como também questionar a forma como são calculados no lançamento.

No entanto, para além da alegação apresentada, não foram trazidas nas Impugnações provas que afastassem, no presente caso, os resultados do cálculo dos juros realizado pelo SIARE.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades e dos juros na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado e respondido o quesito 2 do pedido de perícia à pág. 334.

Do pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Quanto ao pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário formulado pela Defesa, à pág. 256, este é atendido a partir do momento do registro, no sistema informacional da SEF/MG, da apresentação da Impugnação pelo sujeito passivo, providência esta consubstanciada no art. 151, inciso III da Lei nº 5.132/66 - Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (Grifou-se).

Portanto, este pedido já encontra atendido e assim permanecerá até o início da fase vindoura de cobrança administrativa e respondido o quesito 10 do pedido de perícia à pág. 335.

Da inclusão da sócia-administradora no polo passivo da obrigação tributária

Como relatado, foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, a sócia-administradora da Autuada, senhora Ana Ordália Gonçalves, nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional e do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

As Impugnantes argumentam que “a responsabilização da sócia, in casu, é totalmente equivocada, pois nos termos do artigo 135, III, do CTN, a responsabilidade pelas dívidas tributárias de uma sociedade empresária só pode ser imposta ao sócio-gerente nos casos de infração à lei, contrato social ou estatuto praticada pelo dirigente ou quando este agir com excesso de poderes e em relação aos fatos geradores contemporâneos”.

Consideram que “o mero inadimplemento do tributo, por si só, não é capaz de estender ou acarretar responsabilidade subsidiária do sócio da empresa executada, porquanto é indispensável a comprovação de que este agiu com excessos de poder e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Do contrário, é o patrimônio da empresa que deve responder integralmente por eventuais dívidas fiscais”.

Sendo assim, requerem a exclusão da sócia-administradora do polo passivo da obrigação tributária.

No entanto, razão não assiste às Impugnantes.

A inclusão da sócia-administradora no polo passivo da obrigação tributária decorre do que dispõe o art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

CTN

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

(...)

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.

(...)

Note-se que em ambos os dispositivos legais a responsabilidade pessoal dos sócios pelos créditos tributários resulta de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Quando resta comprovado, como no presente caso, que a Autuada deu saída a mercadorias desacobertadas de documento fiscal, deixando de recolher o imposto devido relativo a 82,8% de seu faturamento real, ao longo dos anos de 2019 a 2022, não é plausível imaginar que a sócia-administradora não estivesse à frente desta conduta empresarial. Afinal, foi ela a maior beneficiada pelo imposto não recolhido e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo lucro nas vendas de mercadorias em situação de desigualdade com os concorrentes que respeitaram a legislação tributária de forma integral.

Ressalte-se que, 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 a sócia-administradora, no mínimo, permitiu a prática do ilícito tributário.

Induidoso que o Coobrigado 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 TJMG, por unanimidade, na Apelação Cível nº 1.0479.98.009314-6/001, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0479.98.009314-6/001

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.

(...)

Reitere-se que, como abordado na prejudicial de mérito, encontra-se caracterizada a conduta dolosa da sócia-administradora, sob cuja gestão a Autuada realizou, pelo período de quatro anos, operações de venda de mercadorias desacobertas de documento fiscal.

Sendo assim, correta é a manutenção da sócia-administradora na condição de Coobrigada e respondidos o quesito 5 à pág. 334, bem como os quesitos 1 a 5 apresentados apenas pela Coobrigada à pág. 340.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade, dentre outros, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

Da exclusão da Autuada do Regime do Simples Nacional

Conforme relatado, versa, ainda, o presente PTA sobre a exclusão do Contribuinte do regime do Simples Nacional, tendo em vista a apuração de prática reiterada de infrações à legislação (falta de emissão de documento fiscal na venda de mercadorias), com base no art. 26, inciso I, art. 28, art. 29, incisos V e XI, §§ 1º, 3º e 9º, inciso I e art. 33 da Lei Complementar nº 123/06, c/c art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, §§ 3º e 6º, inciso I da CGSN nº 140 de 22/05/18.

As Impugnantes alegam que *“a exclusão do Simples Nacional de ofício in casu revela flagrante violação aos direitos da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, isso porque o Fisco não poderia ter se utilizado da exclusão para fins de apuração do suposto crédito tributário, tendo em vista não haver qualquer comprovação no processo de infringência aos incisos do art. 29 da LC nº 123/2006”*.

Acrescentam que *“não há prévia e fundamentada motivação nos autos que discrimine de forma minuciosa qual a suposta infringência legal que culminou na exclusão da empresa do simples nacional para justificar a cobrança da alíquota prevista na Lei Estadual n.º 6.763/75, o que impossibilita a defesa do contribuinte no âmbito administrativo, e ainda que houvesse menção aos artigos infringidos não seria suficiente, o que gera nulidade no auto de infração”*.

Advertem que *“não oportunizar a prévia defesa e o contraditório mediante intimação prévia do Contribuinte da exclusão do Simples Nacional é conduta flagrantemente arbitrária, violadora de preceitos constitucionais”*.

Assinalam que *“a Fazenda Pública não poderia ter realizado de maneira imediata a exclusão da empresa do Simples Nacional, e retroagindo os seus efeitos aos últimos exercícios, em virtude das ocorrências apontadas, tudo no mesmo auto de infração, sem oportunizar a ampla defesa e o contraditório, o que gera a nulidade do processo administrativo”*.

Para apoiar sua tese, citam decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais às págs. 247/249.

Enfatizam que *“diante de tais inconstitucionalidades violadoras do devido processo legal do contraditório e da ampla defesa, é necessária a declaração de nulidade do ato que excluiu sumariamente a empresa impugnante do Simples Nacional”*.

Entretanto, os argumentos da Defesa não têm como prosperar.

Como afirma a Fiscalização, não houve exclusão imediata do Contribuinte do regime do Simples Nacional.

Em 20/06/24, o Contribuinte é cientificado da emissão do Auto de Infração, em cujo Anexo 8 encontra-se o Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 07223111/05439210/27052024.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A fundamentação para a exclusão do Contribuinte do Simples Nacional é exatamente a mesma na qual se baseou a lavratura do citado Auto de Infração, qual seja, a ocorrência reiterada de infração à legislação tributária em razão de saída de mercadorias desacobertadas.

A prova da prática reiterada desta infração à legislação do Simples Nacional já foi constituída em etapa anterior deste acórdão.

A propósito da matéria, assim dispõe a Lei Complementar nº 123/06, *in verbis*:

Lei complementar nº 123/06

Das Obrigações Fiscais Acessórias

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;

(...).

Da Exclusão do Simples Nacional

Art. 28. A exclusão do Simples Nacional será feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes.

Parágrafo único. As regras previstas nesta seção e o modo de sua implementação serão regulamentados 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 lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes”.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º A competência para exclusão de ofício do Simples Nacional obedece ao disposto no art. 33, e o julgamento administrativo, ao disposto no art. 39, ambos desta Lei Complementar.

(...)

§ 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; ou

II - a segunda ocorrência de idênticas infrações, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

(...)

Depreende-se do art. 39 da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 83 da Resolução CGSN nº 140/18, a seguir transcritos, que o contencioso administrativo relativo à exclusão de ofício é de competência do ente federativo que a efetuar, observados os seus dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais, inclusive quanto à intimação do contribuinte, *in verbis*:

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.

Resolução CGSN nº 140/18

Art. 83. A competência para excluir de ofício a ME ou a EPP do Simples Nacional é: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 5º; art. 33)

I - da RFB;

II - das secretarias de fazenda, de tributação ou de finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento; e

III - dos Municípios, tratando-se de prestação de serviços incluídos na sua competência tributária.

§ 1º Será expedido termo de exclusão do Simples Nacional pelo ente federado que iniciar o processo de exclusão de ofício. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Será dada ciência do termo de exclusão à ME ou à EPP pelo ente federado que tenha iniciado o processo de exclusão, segundo a sua respectiva legislação, observado o disposto no art. 122. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, § 1º-A a 1º-D; art. 29, §§ 3º e 6º)

§ 3º Na hipótese de a ME ou a EPP, dentro do prazo estabelecido pela legislação do ente federado que iniciou o processo, impugnar o termo de exclusão, este se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte, com observância, quanto aos efeitos da exclusão, do disposto no art. 84. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 6º)

§ 4º Se não houver, dentro do prazo estabelecido pela legislação do ente federado que iniciou o processo, impugnação do termo de exclusão, este se tornará efetivo depois de vencido o respectivo prazo, com observância, quanto aos efeitos da exclusão, do disposto no art. 84. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º; art. 39, § 6º)

§ 5º A exclusão de ofício será registrada no Portal do Simples Nacional na internet, pelo ente federado que a promoveu, após vencido o prazo de impugnação estabelecido pela legislação do ente federado que iniciou o processo, sem sua interposição tempestiva, ou, caso interposto tempestivamente, após a decisão administrativa definitiva desfavorável à empresa, condicionados os efeitos dessa exclusão a esse registro, observado o disposto no art. 84. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º; art. 39, § 6º)

§ 6º Fica dispensado o registro previsto no § 5º para a exclusão retroativa de ofício efetuada após a baixa no CNPJ, condicionados os efeitos dessa exclusão à efetividade do termo de exclusão na forma prevista nos §§ 3º e 4º. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º)

§ 7º Ainda que a ME ou a EPP exerça exclusivamente atividade não incluída na competência tributária municipal, se tiver débitos perante a Fazenda Pública Municipal, ausência de inscrição ou irregularidade no cadastro fiscal, o Município poderá proceder à sua exclusão do Simples Nacional por esses motivos, observado o disposto nos incisos V e VI do caput e no § 1º, todos do art. 84. (Lei Complementar nº 123, art. 29, §§ 3º e 5º; art. 33, § 4º)

§ 8º Ainda que a ME ou a EPP não tenha estabelecimento em sua circunscrição o Estado poderá excluí-la do Simples Nacional se ela estiver em débito perante a Fazenda Pública

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estadual ou se não tiver inscrita no cadastro fiscal, quando exigível, ou se o cadastro estiver em situação irregular, observado o disposto nos incisos V e VI do caput e no § 1º, todos do art. 84. (Lei Complementar nº 123, art. 29, §§ 3º e 5º; art. 33, § 4º)

(...)

Dessa forma, a legislação determina a exclusão do contribuinte do regime favorecido e simplificado a que se refere a Lei Complementar nº 123/06 quando restar comprovada, entre outras, a prática reiterada da infração de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, conforme estabelece o art. 84 da Resolução CGSN nº 140/18, *in verbis*:

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: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 1º)

(...)

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. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 32, caput)

(...)

§ 6º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nas alíneas "d", "j" e "k" do inciso IV do caput: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 9º)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento, em um ou mais procedimentos fiscais; ou

(...)

A legislação não autoriza que o Contribuinte permaneça no Simples Nacional, como pretende a Autuada.

Quanto aos efeitos da exclusão, observa-se, à pág. 164, que estes foram estabelecidos no Termo de Exclusão a partir do dia 01/12/20.

No Demonstrativo do Crédito Tributário, de pág. 02, verifica-se que o primeiro mês em que restou provada a infração foi dezembro de 2019; já o mês em que se caracterizou a prática reiterada foi em dezembro de 2020.

Conclui-se que a fixação do dia 01/12/20 para o início dos efeitos da exclusão encontra-se correta, conforme disposto nos §§ 1º e 9º, inciso I do art. 29 da Lei Complementar nº 123/06, acima transcritos.

Vale dizer que a exclusão da Autuada do Simples Nacional encontra-se devidamente motivada e foram observados os princípios da ampla defesa e devido processo legal, o que torna regular o referido ato, estando, ainda, respaldado tal procedimento pela jurisprudência do TJMG:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL - VENDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - PRÁTICA REITERADA - PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO - RECURSO DESPROVIDO. 1. A LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006, QUE INSTITUIU O ESTATUTO NACIONAL DA MICROEMPRESA E DA EMPRESA DE PEQUENO PORTE, PREVÊ A EXCLUSÃO DE OFÍCIO DA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL, QUANDO DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL DE VENDA OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, DE FORMA REITERADA. 2. CONSTATADAS AS SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, A EXCLUSÃO DA EMPRESA AGRAVANTE DO SIMPLES NACIONAL ENCONTRA-SE DEVIDAMENTE MOTIVADA. 3. SEM ELEMENTOS PARA AFASTAR A PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO, HÁ QUE SER MANTIDA A DECISÃO QUE INDEFERIU A LIMINAR DE REINCLUSÃO DA IMPETRANTE NO PROGRAMA. 4. RECURSO NÃO PROVIDO. (TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.23.049062-5/001, RELATOR(A): DES.(A) RAIMUNDO MESSIAS JÚNIOR, 2ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 04/07/2023, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 05/07/2023).

(...)

(GRIFOU-SE)

Portanto, correta a exclusão de ofício da Autuada do regime do Simples Nacional e respondido o quesito 11 do pedido de perícia à pág. 335.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas e 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 no período de 01/01/19 a 05/05/19. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Em seguida, ainda à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação relativa ao Termo de Exclusão do Simples Nacional. Pelos Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Tercio Vitor Beltrame Rocha e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Otávio Martins de Sá. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Keli Campos de Lima (Revisora), Gislana da Silva Carlos e Edwaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 03 de outubro de 2024.

Alexandre Périssé de Abreu
Presidente / Relator

P