

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.839/24/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003737074-85
Impugnação: 40.010157976-35
Impugnante: Francisco Carlos Martins
IE: 002815998.00-86
Coobrigado: Francisco Carlos Martins
CPF: 288.517.736-53
Proc. S. Passivo: Pedro de Assis Vieira Filho
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as receitas brutas declaradas pela Autuada à Fiscalização no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS-D) e os valores constantes em extratos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito e similares. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

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

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

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade. Improcedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A presente autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio de confronto entre as receitas brutas declaradas pelo Contribuinte ao Fisco, via Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), e os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valores de recebimentos informados por administradoras de cartões de crédito e/ou débito e similares, resultando no recolhimento de ICMS a menor no período de 01/09/19 a 31/10/22.

Para as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal com tributação normal, são exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e a Multa Isolada do art. 55, inciso II, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

No tocante às saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal sujeitas à substituição tributária, exige-se somente a citada Multa Isolada.

Foi emitido o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000048781.72, o qual foi cientificado ao Contribuinte em 15/02/24, conforme documentos às págs. 05/07.

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, o empresário Francisco Carlos Martins, na condição de Coobrigado, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e arts. 966 e 967 do CC/02 e art. 789 da Lei nº 13.105/15.

Tendo em vista que a Autuada promoveu reiteradas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, foi iniciado o processo de exclusão da empresa do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, nos termos do disposto nos arts. 26, inciso I, art. 28, art. 29, incisos V e XI e §§ 1º, 3º e 9º, inciso I da Lei Complementar nº 123/06, e art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” e §§ 3º e 6º, inciso I, da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140, de 22/05/18.

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

- Relatório Fiscal Complementar, às págs. 08/22;
- Anexo 1 – Conclusão Fiscal 2019 a 2022, à pág. 23, ao qual encontra-se vinculado o arquivo Excel de mesmo nome;
- Anexo 2 – Dados Coobrigados, às págs. 24/25;
- Anexo 3 – PGDAS-D, às págs. 26/118, onde constam os arquivos do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D) dos meses de setembro a dezembro/19; junho e setembro a dezembro/20, e janeiro a dezembro dos anos de 2021 a 2022;
- Anexo 4 – Relatório cartão 2019 a 2022, à pág. 119, ao qual encontra-se vinculado o arquivo Excel de mesmo nome;
- Anexo 5 – CONF, à pág. 120, ao qual encontra-se vinculado o arquivo Excel de mesmo nome contendo as notas fiscais de fornecedores;
- Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 25978366/10702710/200624, às págs. 121/122, e seu Termo de Intimação, às págs. 126/127, com comprovação de ciência em 21/06/24, à pág. 128;

- Termo de Intimação à Autuada da emissão do Auto de Infração, às págs. 123/124, com comprovação de cientificação em 21/06/24, à pág. 125.

Cabe reiterar que o Contribuinte foi cientificado do Auto de Infração e do Termo de Exclusão do Simples Nacional em 21/06/24.

Porém, antes mesmo que a Autuada apresentasse sua Impugnação, a Fiscalização realizou duas reformulações do lançamento:

O primeiro Termo de Reformulação do Lançamento, às págs. 134/135, foi emitido em 01/07/24, e traz a seguinte redação:

Nos termos do art. 145, inciso I, do CTN, procede-se à reformulação do lançamento contido no Auto de Infração em referência, em razão de acatamento de Termo de Autodenúncia apresentado pelo Sujeito Passivo.

Após análise dos argumentos e documentos apresentados, constantes de e-mail anexado ao e-PTA, a Fiscalização entendeu que assiste razão ao Impugnante em relação à seguinte alegação:

1 – De que foi feito Termo de Autodenúncia nº 05.000334151-38 anterior ao e-PTA o que ocasionou uma autuação de períodos idênticos aos denunciados.

2 – Sendo considerado o período e os valores do Termo de Autodenúncia, foi excluído parcialmente o crédito tributário lançado, sendo feito abatimento e ficando o saldo e período remanescentes não incluídos ou incluído a menor no TA.

Este Termo de Reformulação se faz acompanhar pelos seguintes documentos:

- Extinção do Crédito Tributário, datada de 01/07/24, às págs. 129/130, por motivo de duplicidade da autuação;

- Demonstrativo do Crédito Tributário, datado de 01/07/24, à pág. 131;

- Extinção do Crédito Tributário, datada de 01/07/24, à pág. 132, por motivo de pagamento anterior;

- Demonstrativo do Crédito Tributário, datado de 01/07/24, à pág. 133;

- Termo de Intimação à Autuada da reformulação do lançamento, datado de 05/07/24, conforme à pág. 136;

- Anexo 6 – TA 05.000334151.38, às págs. 137/140, onde constam dados sobre o Termo de Autodenúncia apresentado pela Autuada;

- Anexo 7 – Relatório Fiscal Complementar, às págs. 141/155, em substituição ao anterior;

- Documento de Ciência, confirmando que a Autuada teve ciência da emissão do Termo de Reformulação em 05/07/24, à pág. 155.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O segundo Termo de Reformulação do Lançamento, às págs. 158/159, foi emitido em 08/07/24, onde constam as seguintes alterações:

Nos termos do art. 145, inciso I, do CTN, procede-se à reformulação do lançamento contido no Auto de Infração em referência, em razão de acatamento de pagamento apresentado pelo Sujeito Passivo.

Após análise dos argumentos e documentos apresentados, constantes de e-mail anexado ao e-PTA, a Fiscalização entendeu que assiste razão ao Impugnante em relação à seguinte alegação:

1 – De que foi feito PGDAS no mês 07/2022 abrangendo parte do valor apurado, sendo pago parte do imposto devido à época anterior ao e-PTA o que ocasionou uma autuação de valores idênticos aos declarados.

2 – Sendo considerado o período e os valores do Termo de Autodenúncia, foi excluído parcialmente o crédito tributário lançado, sendo feito abatimento e ficando o saldo e período remanescentes não incluídos ou incluído a menor no PGDAS.

Este segundo Termo de Reformulação é acompanhado pelos seguintes documentos:

- Extinção do Crédito Tributário, datada de 08/07/24, à pág. 156, por motivo de pagamento anterior;
- Demonstrativo do Crédito Tributário, datado de 08/07/24, à pág. 157;
- Anexo 8 – PGDAS 07.2022, às págs. 161/164;
- Anexo 9 – Pagamento PGDAS 07.2022. às págs. 165/166;
- Termo de Intimação à Autuada da reformulação do lançamento, datado de 09/07/24, conforme à pág. 167;
- Anexo 10 – Relatório Fiscal Complementar, às págs. 168/181, em substituição ao anterior;
- Documento de Ciência, confirmando que a Autuada teve ciência da emissão do segundo Termo de Reformulação em 09/07/24, à pág. 182.

Esclareça-se que, originalmente, o período autuado era de 01/09/19 a 31/10/22. Após as reformulações, o lançamento passou a abranger apenas o período de 01/01/22 a 31/10/22.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 185/195, acompanhada de documentos às págs. 183/184.

O terceiro Termo de Reformulação do Lançamento, à pág. 196, foi emitido em 01/08/24, onde constam as seguintes alterações:

Nos termos do art. 145, inciso I, do CTN, procede-se à reformulação do lançamento contido no Auto de Infração em referência, em razão de acatamento parcial de impugnação fiscal apresentado pelo Sujeito Passivo.

Após análise dos argumentos e documentos apresentados, a Fiscalização entendeu que assiste razão ao Impugnante em relação à seguinte alegação:

1 – De que foi feita RETIFICAÇÃO do crédito tributário do PTA, após considerar Termo de Autodenúncia com período equivalente, e sendo assim o novo período de infração do PTA teria sido alterado para 01/01/2022 a 31/10/2022, e portanto o Termo de exclusão do Simples Nacional também deveria ter sido alterado para abranger este novo período.

Assim, foi alterado o Termo de Exclusão do Simples Nacional, sendo corrigido o período de abrangência deste, para ficar compatível com as alterações do PTA.

Em decorrência, é emitido o Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 25978366/10702710/200624, às págs. 198/199, porém, fazendo-se constar o dia 01/02/22 como nova data de início dos efeitos da exclusão.

Registre-se constar à pág. 200 o Termo de Intimação da emissão do terceiro Termo de Reformulação do Lançamento e da nova versão do referido Termo de Exclusão. Já o Documento de Ciência, atestando que a Autuada foi cientificada em 02/08/24, encontra-se à pág. 201.

Aberta vista, a Impugnante apresenta aditamento à Impugnação, à pág. 202.

A Fiscalização apresenta sua Manifestação Fiscal às págs. 203/216.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio de confronto entre as receitas brutas declaradas pelo Contribuinte ao Fisco, via Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), e os valores de recebimentos informados por administradoras de cartões de crédito e/ou débito e similares, resultando no recolhimento de ICMS a menor, no período de 01/09/19 a 31/10/22.

A Fiscalização emitiu o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000048781.72, para *“investigar indícios levantados em exploratória fiscal e em especial verificar o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, e em especial se houve saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais”* (campo “objeto da auditoria fiscal” à pág. 05).

Mediante o cotejo dos valores constantes dos extratos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito e similares, com as receitas brutas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

declaradas pela Autuada, via PGDAS-D, a Fiscalização apurou omissão de receitas de vendas, uma vez que o faturamento real da empresa se apresentava maior que o declarado pelo Contribuinte.

Assim, foi lavrado o presente Auto de Infração para as exigências de ICMS e multas, de revalidação e isolada, considerando que houve saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Para as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal com tributação normal, são exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e a Multa Isolada do art. 55, inciso II, sendo esta última submetida ao limitador § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

No tocante às saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal sujeitas à substituição tributária, exige-se somente a citada Multa Isolada.

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, o empresário Francisco Carlos Martins, na condição de Coobrigado, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e arts. 966 e 967 do CC/02 e art. 789 da Lei nº 13.105/15.

Tendo em vista que a Autuada promoveu reiteradas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, foi iniciado o processo de exclusão da empresa do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, nos termos do disposto nos arts. 26, inciso I, art. 28, art. 29, incisos V e XI e §§ 1º, 3º e 9º, inciso I da Lei Complementar nº 123/06, e art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, §§ 3º e 6º, inciso I, da Resolução CGSN nº 140/18.

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

RICMS/02

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

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

(...)

V - conclusão fiscal;

Registra-se, por oportuno, que a matéria encontra-se regulamentada nos arts. 10-A e 13-A e seu § 2º da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

RICMS/02 - Anexo VII - Parte 1

Art. 10-A - As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, as instituições e os intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares manterão

arquivo eletrônico referente à totalidade das operações e prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou demais instrumentos de pagamentos eletrônicos, realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e por pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoa Física - CPF ou do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, ainda que não regularmente inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, cuja atividade indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto, identificados na listagem disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda,
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoes-e-intermediadores-de-pagamentos-servicos-e-negocios/>.

(...)

Art. 13-A - As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições e os intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, os intermediadores de serviços e de negócios entregarão os arquivos eletrônicos de que tratam os arts. 10-A e 10-B desta parte, até o último dia útil de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior, nos termos previstos em ato Cotepe/ICMS.

(...)

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

Ressalta-se que as informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito e similares são documentos fiscais, nos termos do disposto no art. 132, inciso III do RICMS/02.

A Impugnante se opõe ao lançamento, alegando que *“parte dos débitos que foram originalmente lançados por meio do auto de infração foram cancelados no termo de reformulação, por ter sido comprovada a realização de denúncia espontânea”*.

Cita o art. 138 do Código Tributário Nacional, para assinalar que “a realização da denúncia espontânea exclui a responsabilidade, se acompanhada do recolhimento do imposto”.

Acrescenta que “realizou denúncia espontânea e pagou o imposto devido, razão pela qual não há que se falar na sua penalização”.

Esclarece que “o instituto da denúncia espontânea visa justamente estimular a autorregularização dos contribuintes, de forma a mitigar a necessidade de movimentação da máquina administrativa para fiscalizar”.

Ao final, entende que “por ter sido realizada denúncia espontânea de grande parte do período inicialmente autuado, o que inclusive ensejou retificação da autuação”, o Auto de Infração deve ser julgado improcedente.

Da análise do PTA verifica-se que a Impugnante tem razão em parte; e que esta já foi levada em consideração pela Fiscalização.

De fato, observa-se que o primeiro Termo de Reformulação do Lançamento trata da repercussão dos efeitos do Termo de Autodenúncia nº 05.000334151.38, que foi efetivado em 14/06/23, ou seja, em momento anterior ao início da ação fiscal, o qual se deu em 15/02/24, quando houve a cientificação do Contribuinte da emissão do AIAF (vide pág. 07).

E resulta daí a exclusão da parte do crédito tributário relativa ao ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada do período de janeiro de 2019 a dezembro de 2021, em decorrência do referido Termo de Autodenúncia.

Já o segundo Termo de Reformulação do Lançamento reflete a constatação de que, na transmissão do PGDAS-D relativo ao mês de julho de 2022 (págs. 161/164), foi informada parte do valor da receita bruta apurada via Conclusão Fiscal, tendo sido comprovado o pagamento pela Autuada de parte do imposto devido, também em época anterior ao início da ação fiscal.

Em consequência, houve a exclusão da parte do crédito tributário relativa ao ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, para o mês de julho de 2022, em decorrência da apresentação do PGDAS-D e do recolhimento realizado previamente.

Mesmo assim, observa-se que, no período de janeiro a outubro de 2022, remanesce o crédito tributário demonstrado à pág. 159.

Em relação a este período permanece a comprovação do descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do *caput* do art. 26 da Lei Complementar nº 123/06, que dispõe sobre a obrigação de emissão de documento fiscal quando o contribuinte realizar a operação de venda de mercadorias.

Por essas razões, o lançamento deve ser julgado parcialmente procedente, para o crédito tributário que não foi alcançado pelas bem-sucedidas iniciativas de comprovação realizadas pela Defesa.

Para se apurar a base de cálculo do ICMS sobre a saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal por estabelecimento contribuinte, a Fiscalização utilizou o valor da operação, conforme art. 13, inciso IV e § 15 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

§ 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).

Destaque-se, ainda, o disposto no art. 43, inciso IV do RICMS/02 sobre a determinação da base de cálculo do imposto:

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: (Grifou-se).

No Relatório Fiscal Complementar (pág. 175), a Fiscalização esclarece o procedimento adotado para determinação da base de cálculo, tendo em vista que a Autuada comercializa mercadorias sujeitas à tributação normal, como também aquelas sujeitas ao regime de substituição tributária:

DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS

Uma vez que o contribuinte não trabalha somente com mercadorias tributadas no momento das saídas, na busca da verdade material (premissa de direito administrativo), levantamos o percentual de mercadorias adquiridas com tributação normal (nas saídas) e com tributação em etapa anterior (sujeitas a substituição tributária), e aplicamos tais percentuais no lançamento em questão, de forma que, do total de saídas desacobertadas identificadas, exigiu-se o imposto somente na proporção das entradas não sujeitas a substituição tributária.

Portanto a base de cálculo do ICMS neste caso é resultado do total de vendas realizadas sem documentos fiscais, a qual é apurada pela diferença entre as vendas apuradas no cartão de crédito/débito

e as vendas/faturamento declaradas (nos períodos em que não houve valores declarados pelo contribuinte foi considerado o valor 0 para declaração e 0 para emissão de documentos fiscais) no Simples Nacional através de PGDAS-D(Apuradas em planilha Anexo I), sendo este resultado multiplicado pela porcentagem de vendas SEM ST (obtidas através da proporção de entradas SEM ST encontradas no CONF – vide Anexo V), sendo este resultado dividido por 0,82 (pois considera o valor do ICMS incluso na própria base de cálculo – por dentro – sendo que a alíquota neste caso é 18% utiliza-se a seguinte fórmula $B.C\ ICMS = B.C\ Total / (1 - 18\%) - B.C\ ICMS = B.C\ Total / 0,82$).

Cálculo da porcentagem da B.C Total sem ST

Do total de entradas, o que foi tributado posteriormente constitui a base de cálculo sem ST, constante na coluna P da planilha CONF (Anexo V). Assim o valor da B.C ICMS constante na coluna P da planilha CONF constitui o Total das Entradas SEM ST, que será transformada em porcentagem das entradas totais e aplicada a mesma porcentagem no cálculo das saídas SEM ST.

Verifica-se que na aba “Conclusão Fiscal 2022” da planilha “Conclusão Fiscal 2019 a 2022” (Anexo 1) encontra-se a apuração da base de cálculo do ICMS devido no período de 01/01/22 a 31/10/22, referente à venda de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, devendo-se considerar, no entanto, que o crédito tributário relativo ao mês de julho de 2022 foi reduzido por meio do segundo Termo de Reformulação do Lançamento, em face de comprovação pela Impugnante do pagamento parcial do imposto em época anterior ao início da ação fiscal.

Como se verifica dos autos, a Fiscalização, por entender que não restaram devidamente especificadas as cargas tributárias das operações realizadas sem a emissão de documento fiscal, aplicou corretamente a alíquota no percentual de 18% (dezoito por cento), conforme art. 12, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.1”, c/c § 71 e os arts. 49, § 2º e 51, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75.

Veja-se:

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;

II - nos últimos doze meses, tiver realizado, preponderantemente, operações tributadas com alíquota superior a 18% (dezoito por cento), caso em que será aplicada a alíquota preponderante.

(...)

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

(...)

§ 2º **Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.**

(...)

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

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

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;**

(Grifou-se)

Depreende-se da legislação acima transcrita, que a aplicabilidade da alíquota prevista no citado § 71 fica limitada aos lançamentos nos quais o valor das operações é arbitrado pelo Fisco (art. 51 da Lei nº 6.763/75) ou amparado nas presunções legais de omissão de receita existentes na legislação federal (art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75), o que é caso da irregularidade consubstanciada nas saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais apuradas neste Auto de Infração.

Na hipótese dos autos, e à luz do que dispõe o art. 89, inciso I, do RICMS/02, esgotado está o prazo para recolhimento do imposto, então vencido:

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; (Grifou-se).

Portanto, a falta de cumprimento das obrigações tributárias e fiscais, em especial, quanto à venda de mercadorias sem a devida emissão da nota fiscal correspondente (o que acarreta redução da receita bruta declarada), sujeita a Impugnante ao pagamento do ICMS fora da sistemática do regime do Simples Nacional, por força do disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06, que assim dispõe:

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.** (Grifou-se).

Além do imposto, são exigidas a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75, abaixo transcritos:

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:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

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. (Grifou-se).

A Impugnante alega que “*aplicação das multas, da forma como lançadas, macula todo o trabalho fiscal, impondo-se a necessidade de reconhecimento da insubsistência do lançamento, uma vez que acabaram por assumir flagrante caráter confiscatório*”.

Adverte que “*da análise do demonstrativo do crédito tributário, constata-se que foi aplicada MULTA DE REVALIDAÇÃO cumulada com MULTA ISOLADA, de modo que as multas somadas ultrapassam 500% do valor do imposto tido por devido*”.

Acrescenta que “*não se pode crer na legalidade e constitucionalidade de multas que superam 500% do valor do imposto cobrado, que extrapolam, inclusive, o disposto no inciso I do parágrafo 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, alterado pela Lei nº 22.549/2017*”.

Esclarece que “*justamente por isso que a nova redação do § 2º do art. 55 impõe que a multa deverá observar o limite de valor equivalente a duas vezes o valor do imposto devido*”.

Assinala que “*a cumulação da multa de revalidação com multas isoladas que superam (e muito!) duas vezes o valor do tributo exigido, como no caso, ofende os princípios da razoabilidade e proporcionalidade e da vedação ao confisco (art. 150, IV da CF/88), razão pela qual devem ser afastadas por manifesta ilegalidade e inconstitucionalidade*”.

Menciona que “*como se sabe, as multas, por força do art. 113, § 3º do CTN, tornam-se créditos tributários, sendo, pois, privilegiados, gozando das mesmas garantias e preferências. Sendo assim, a elas se aplica a vedação constitucional do art. 1504, IV, impeditiva do confisco*”.

Cita, então, julgados do TRF-5 e do TJ-BA com posicionamento de que “*as multas se afiguram confiscatórias se forem superiores à 20% do valor do tributo*”.

Por fim, afirma que “*não há dúvidas de que a imposição de multas aplicadas em 500% o valor do tributo tido por devido ofende os princípios da razoabilidade e proporcionalidade e da vedação ao confisco (art. 150, IV da CF/88), razão pela qual deve ser afastada por manifesta ilegalidade e inconstitucionalidade, ou, ainda serem reduzidas ao patamar de 20% do valor do tributo, ou, na pior das*

hipóteses, limitada ao valor equivalente a duas vezes o valor do imposto lançado no auto de infração, nos termos do § 2º do art. 55 da Lei Estadual nº 6.763/75”.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que advoga não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

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 da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Registra-se, por oportuno, que a multa isolada foi adequada ao disposto no § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, sendo limitada a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação.

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)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso II da mencionada lei.

Ocorre que, como já mencionado acima, a Fiscalização, corretamente, arbitrou as saídas, considerando que parte das entradas de mercadorias se deu com o recolhimento antecipado do imposto quando estas estão sujeitas ao regime de substituição tributária.

Para o crédito tributário remanescente, que corresponde ao período de janeiro a outubro de 2022, o percentual apurado a partir do rateio das entradas foi de 34,32% (vide coluna denominada “% B.C. Trib”, da aba “Conclusão Fiscal 2022” da planilha “Conclusão Fiscal 2019 a 2022” no Anexo 1) para as saídas sujeitas à tributação normal, enquanto 65,68% foram consideradas saídas para as quais o ICMS/ST já teria sido recolhido.

Sendo assim, o ICMS e a Multa de Revalidação somente estão sendo exigidos para a parcela das saídas (34,32%), para a qual a Fiscalização arbitrou como saída sujeita à tributação normal.

Por outro lado, a aplicação da Multa Isolada, conforme se verifica na redação do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, prevê duas possibilidades de limitadores:

- o limitador previsto no inciso I, em que o valor da Multa Isolada está restrito a duas vezes **o valor do imposto incidente na operação** ou prestação;
- e o limitador disposto no inciso II, que deve ser aplicado quando a operação ou prestação é amparada por **isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto**; nestas hipóteses, a Multa Isolada será de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

Como se verifica, o ICMS recolhido antecipadamente a título de substituição tributária não descaracteriza o fato de que na operação de venda realizada pela Impugnante há incidência do mesmo, o que corresponde à redação do inciso I do § 2º do art. 55, que menciona **“o valor do imposto incidente na operação”**.

E note-se que no art. 13, inciso VII da Lei Complementar (LC) nº 123/06 encontra-se disposto que o regime ali tratado implica o recolhimento mensal de vários impostos e contribuições, entre os quais encontra-se o ICMS. Veja-se:

LC nº 123/06

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

(...)

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

Já no PGDAS-D há o campo próprio para o lançamento do valor devido, mensalmente, a título de ICMS.

Tais fatos provam que mesmo para o optante pelo regime do Simples Nacional há incidência deste imposto nas operações de venda que realiza.

Cabe ressaltar que se o ICMS não fosse incidente na operação de venda realizada pela Impugnante, a Fiscalização deveria, então, ter aplicado o limitador previsto no inciso II do mesmo § 2º.

Contudo, verifica-se que as operações realizadas pela Impugnante não se enquadram nas hipóteses de isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, e por isso, a Fiscalização afastou a aplicação do limitador do inciso II para, corretamente, lançar mão do limitador do inciso I.

Se tal apuração implica numa desproporção entre o valor do ICMS e o valor da Multa Isolada exigidos no Demonstrativo do Crédito Tributário, este fato não acarreta qualquer erro ou ilegalidade no procedimento adotado pela Fiscalização no presente caso, pois a aplicação das penalidades foi realizada pela Fiscalização na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

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

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;

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA

NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante no item 3 do § 5º:

Lei nº 6.763/75

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º- **A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo**, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) **em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.** (Grifou-se).

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

A Impugnante opõe-se à inclusão do empresário individual no polo passivo da obrigação tributário, na condição de Coobrigado.

Cita que *“da análise do auto de infração e do termo de reformulação do lançamento, verifica-se que a pessoa física foi incluída pelo entendimento de que “devido a responsabilidade ilimitada atribuída por lei” , responderia a pessoa física com o seu patrimônio pessoal”*.

Considera que da leitura dos arts. 966 e 967 do Código Civil e o art. 13.105/15 *“não é possível adotar as conclusões lançadas pela r. Fiscalização do r. auto de infração”*.

Menciona que *“os primeiros, do Código Civil, tratam da conceituação de empresário e da obrigatoriedade de inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis”*.

Aduz que *“o último, do Código de Processo Civil, está inserido dentro do Capítulo V, que versa sobre responsabilidade patrimonial e nada mais faz do que*

prever que o devedor responderá com os seus bens pelo cumprimento das suas obrigações”.

Entende que “é fácil perceber, pela leitura dos citados artigos, que a pretensa responsabilização da pessoa física de Francisco Carlos Martins não se sustenta, porquanto o fundamento legal trazido pela r. Fiscalização absolutamente assim não autoriza”.

Conclui que “em vista do exposto, é evidente que nem com fundamento nos arts. 966 e 967 do CC, nem fundamento no art. 789 do CPC/2015, pode haver a responsabilização da pessoa física de Francisco Carlos Martins, que a todo sentir foi arbitrariamente responsabilizado por crédito tributário da pessoa jurídica”.

Contudo, a razão não assiste à Impugnante.

Assim dispõem os artigos mencionados pela Defesa:

Lei nº 10.406/02

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

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

Lei nº 13.105/15

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

É importante ressaltar sobre o tema que, no que pertine ao empresário individual, sua responsabilidade é ilimitada, isto é, todo o patrimônio da pessoa física assegura os débitos contraídos em sua atuação empresarial.

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

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

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO

CÓDIGO CIVIL) NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL.
(TRF/4ª REGIÃO – AGRAVO DE INSTRUMENTO 0013203-60.2012.404.0000 – 2ª TURMA DO TRF – DES. LUIZ CARLOS CERVI – JULGADO EM 19.02.2013) (DESTACOU-SE)

Portanto, não há distinção entre a pessoa natural e a firma por ele constituída.

Observa-se que a Fiscalização também menciona em sua Manifestação Fiscal que a inclusão do empresário individual no polo passivo da obrigação tributária decorre da aplicação do disposto no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, como se verifica às págs. 210/212.

Estes dispositivos legais têm a seguinte redação:

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.

No entanto, a falta da menção destes dispositivos no campo próprio do Auto de Infração não traz qualquer ilegalidade ao lançamento, tendo em vista que, nos casos de exigências fiscais em que figura como sujeito passivo um contribuinte “empresário” (individual), o titular do estabelecimento - pessoa física - responde com todos os seus bens patrimoniais tanto pelos débitos do CNPJ, quanto pelos do CPF, haja vista que os patrimônios se confundem, fazendo de uma só pessoa o sujeito de direitos e obrigações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No que concerne à exclusão de ofício da Contribuinte do regime do Simples Nacional, o procedimento da Fiscalização encontra-se correto, tendo em vista a comprovação de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, de forma reiterada, nos termos dos arts. 26, inciso I e 29, incisos V e XI e §§ 1º, 3º e 9º, inciso I da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” e §§ 3º e 6º, inciso I da Resolução CGSN nº 140/18. Veja-se a legislação mencionada:

Lei Complementar nº 123/06

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 3º - A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes.

(...)

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

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

(...)

Resolução CGSN n° 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 n° 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 1°)

(...)

d) ter a empresa incorrido em práticas reiteradas de infração ao disposto na Lei Complementar n° 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

(...)

§ 3° 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 n° 123, de 2006, art. 32, caput)

(...)

§ 6° Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nas alíneas "d", "j" e "k" do inciso IV do caput: (Lei Complementar n° 123, de 2006, art. 29, § 9°)

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, em um ou mais procedimentos fiscais; ou

Portanto, na forma da lei, deve ser excluído do regime favorecido e simplificado a que se refere a Lei Complementar n° 123/06, o contribuinte que, dentre outras situações, dê saídas a mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

Depreende-se do art. 39 da Lei Complementar n° 123/06 c/c art. 83 da Resolução CGSN n° 140/18, que o contencioso administrativo relativo à exclusão de ofício é de competência do ente federativo que a efetuar. Deverão ser observados os seus dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quanto à intimação do contribuinte, conforme §§ 1º e 2º do art. 83 da Resolução CGSN nº 140/18.

Nesse sentido, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração para as exigências relativas às saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal e emitiu o “Termo de Exclusão do Simples Nacional”.

No caso, o Contribuinte foi intimado da emissão do “Termo de Exclusão” na mesma data em que foi intimado da emissão do Auto de Infração, impugnando a sua exclusão na mesma peça em que contestou o lançamento, respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Registra-se que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG julga as exigências fiscais (motivação da exclusão) e, posteriormente, a exclusão em si. Nesse sentido, este Órgão Julgador tem decidido reiteradamente, a exemplo do Acórdão nº 24.419/23/1ª:

ACÓRDÃO Nº 24.419/23/1ª

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, DEVIDO À SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADA MEDIANTE CONFRONTO ENTRE OS VALORES CONSTANTES EM EXTRATOS FORNECIDOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO/DÉBITO E AS VENDAS DECLARADAS PELA AUTUADA À FISCALIZAÇÃO NA PLANILHA “DETALHAMENTO DE VENDAS”, NO PROGRAMA GERADOR DO DOCUMENTO DE ARRECAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL - DECLARATÓRIO (PGDAS-D) E NO LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS. PROCEDIMENTO CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISOS I, V E VII DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75, SENDO ESTA ÚLTIMA MULTA ADEQUADA AO DISPOSTO NO INCISO I DO § 2º DO CITADO ARTIGO.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO – PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. ESTANDO COMPROVADO NOS AUTOS QUE A IMPUGNANTE PROMOVEU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CORRETA É A SUA EXCLUSÃO DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 29, INCISOS V E XI DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06, C/C O ART. 76, INCISO IV, ALÍNEA "J" DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 94/11.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO RELATIVA À EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. DECISÕES UNÂNIMES.

A Impugnante alega que “*está sendo excluída do regime simplificado pelo entendimento de que ela teria cometido a infração de não emissão de documento*”

fiscais relativo à venda de mercadorias no período de setembro/2019 a outubro/2022, o que é absurdo”.

Contudo, como já demonstrado acima, após as reformulações do lançamento, remanesceu parte da receita bruta auferida no período de janeiro a outubro de 2022, para as quais a Defesa não apresentou elementos probantes que pudessem afastar a exigência fiscal.

As reformulações do lançamento se refletiram corretamente no Termo de Exclusão que foi novamente emitido para ajustar a data de início dos efeitos da exclusão para o dia 01/02/22, adequando-a ao período autuado remanescente.

A Impugnante adverte que *“até que finalizado o processo administrativo iniciado com a lavratura do auto de infração, não se pode concluir pelo cometimento de nenhuma infração, justamente porquanto toda a matéria de defesa está sendo submetida, nesse momento, ao crivo dos julgadores administrativos”*.

Aqui cabe esclarecer que a emissão do Termo de Exclusão do Simples Nacional apenas dá início ao processo de exclusão, o qual tem continuidade por meio da Impugnação ao mesmo, e é concluído com a decisão do Conselho de Contribuintes, que abrange, primeiramente, o lançamento; e em seguida, o próprio termo.

Quanto à data de início dos efeitos da exclusão, verifica-se que no Termo de Exclusão do Simples Nacional de nº 25978366/10702710/200624, às págs. 198/199, estes retroagem a de 01/02/22, em decorrência da emissão do terceiro Termo de Reformulação do Lançamento, à pág. 196.

Considerando que, conforme o Demonstrativo do Crédito Tributário, à pág. 157, o primeiro mês em que é exigido o crédito tributário remanescente é janeiro de 2022, e há exigência do ICMS também para o mês de fevereiro de 2022, correta é a determinação dos efeitos a partir de 01/02/22, conforme disposto no 29, incisos V e XI e §§ 1º, 3º e 9º, inciso I da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” e §§ 3º e 6º, inciso I da Resolução CGSN nº 140/18 acima já transcritos.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Reitera-se, pela importância, que as exigências fiscais constantes do Auto de Infração em análise referem-se apenas às saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação.

O crédito tributário resultante do regime de compensação de débitos e créditos, que seria uma consequência da exclusão, não está sendo exigido neste momento, uma vez que deverá ser apurado somente após a notificação da Contribuinte quanto à publicação da exclusão no Portal do Simples Nacional.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às pág. 134/135, 158/159 e 196. Vencidos, em parte, os Conselheiros Pedro Henrique Alves Mineiro (Revisor) e Gislana da Silva Carlos, que ainda excluía a Multa Isolada exigida nas saídas cujas entradas tenham se dado com substituição tributária. Em seguida, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Mellissa Freitas Ribeiro.

Sala das Sessões, 10 de outubro de 2024.

Alexandre Périssé de Abreu
Presidente / Relator

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.839/24/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003737074-85
Impugnação: 40.010157976-35
Impugnante: Francisco Carlos Martins
IE: 002815998.00-86
Coobrigado: Francisco Carlos Martins
CPF: 288.517.736-53
Proc. S. Passivo: Pedro de Assis Vieira Filho
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pelo Conselheiro Pedro Henrique Alves Mineiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

A presente autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio de confronto entre as receitas brutas declaradas pelo Contribuinte ao Fisco, via Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), e os valores de recebimentos informados por administradoras de cartões de crédito e/ou débito e similares, resultando no recolhimento de ICMS a menor no período de 01/09/19 a 31/10/22.

Para as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal com tributação normal, são exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e a Multa Isolada do art. 55, inciso II, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

No tocante às saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal sujeitas à substituição tributária, exige-se somente a citada Multa Isolada.

A divergência diz respeito apenas à aplicação da multa isolada. No presente caso, foi aplicada a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

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 desacoberta de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação;

(...)

Essa multa é limitada pelo disposto no § 2º do mesmo artigo:

Lei nº 6.763/75

Art. 55 (...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

A interpretação mais adequada desses dispositivos legais, no presente caso, à luz dos princípios da proporcionalidade e do não confisco, é de que a multa isolada deve ser limitada a **duas vezes o valor do ICMS cobrado no Auto de Infração**.

Afinal, embora a multa isolada seja devida pelo descumprimento de obrigação acessória, ainda que não haja falta de pagamento do imposto, é necessário ao menos que haja a **incidência do imposto na referida operação**.

Contudo, no presente caso, no tocante à parcela das operações cujo ICMS já havia sido recolhido a título de substituição tributária em etapa anterior, não há que se falar em imposto incidente na operação autuada, não sendo possível considerar tais operações no cálculo da multa isolada.

Todavia, conforme esclarecido no Relatório Fiscal Complementar (págs. 179/180), o cálculo da multa isolada considerou, não apenas o valor do ICMS devido pelo Impugnante, **mas também aquele recolhido nas etapas anteriores a título de substituição tributária (e não exigido na presente autuação)**:

Relatório Fiscal Complementar

No caso em questão, como temos parte da base cálculo sem ST e parte com ST, iremos ter dois cálculos diferentes da multa isolada para se chegar a multa isolada final, as multas isoladas serão limitada ao art. 55, § 2º da Lei 6.763/75, sendo a multa isolada com ST limitada a 2 vezes o valor do ICMS recolhido na etapa anterior na operação à uma alíquota de 18%, assim:

Base de cálculo Total de saídas desacobertadas –
201.341,18

Base de cálculo Total sem ST – 69.100,29

Base de cálculo ICMS = B.C sem ST / 0,82 =
84.268,65

Base de cálculo Total com ST = B.C Total – B.C Total
sem ST

B.C Total com ST = 201.341,18 – 69.100,29

B.C Total com ST = 132.240,89

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS operação com ST = B.C com ST x 18% = R\$ 23.803,36

MI com ST 40% = B.C TOTAL COM ST(VIDE ANEXO I) X 40%

MI com ST 40% = R\$ 132.240,89 X 40%

MI com ST 40% = R\$ 52.896,35

MI com ST MÁX. = ICMS INC. NA OPERAÇÃO ST X 2 (Art. 55, §2º, I)

MI com ST MÁX. = R\$ 23.803,36 X 2

MI com ST MÁX. = R\$ 47.606,72 (MI AJUSTADA E APLICADA NO CASO)

MI sem ST 40% = B.C ICMS(VIDE ANEXO I) X 40%

MI sem ST 40% = R\$ 84.268,65 X 40%

MI sem ST 40% = R\$ 33.707,46

MI sem ST MÁX. = ICMS INC. NA OPERAÇÃO X 2 (Art. 55, §2º, I)

MI sem ST MÁX. = R\$ 15.168,36 X 2

MI sem ST MÁX. = R\$ 30.336,72(MI AJUSTADA E APLICADA NO CASO)

Portanto a MI total foi apurada e ajustada dentro dos parâmetros do ART.55, § 2º, I da Lei Estadual nº 6.763/75, sendo a somatório da MI com ST Máx. (R\$ 47.606,72) + MI sem ST Máx (R\$ 30.336,72), e portanto a Multa Isolada total aplicada no PTA é R\$ 77.943,44.

Dessa forma, a inclusão indevida das operações com substituição tributária levou à aplicação de multa isolada **superior a 500% (quinhentos por cento) do valor do ICMS devido.**

Além disso, a título argumentativo, é evidente o caráter **desproporcional** da multa aplicada, pelas seguintes razões:

- o Impugnante é empresário individual, com inscrição no CNPJ, que desenvolve atividade de comércio varejista (mercado) na pequena cidade de Estrela do Sul, que possui cerca de 8 mil habitantes;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não restou comprovada a existência de dolo ou má-fé por parte do Impugnante (ainda que possa ter havido imprudência ou negligência, resultando no descumprimento da legislação tributária);

- pelo contrário, o Impugnante demonstrou boa-fé ao realizar a denúncia espontânea, com o pagamento de parcela dos débitos;

- o Impugnante já terá que suportar os ônus da exclusão do Simples Nacional, além do pagamento do ICMS, dos juros e da multa de revalidação.

Por essas razões, julgo parcialmente procedente o lançamento tributário, para excluir a multa isolada exigida nas saídas cujas entradas tenham se dado com substituição tributária.

Sala das Sessões, 10 de outubro de 2024.

**Pedro Henrique Alves Mineiro
Conselheiro**