

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.136/24/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003860054-92  
Impugnação: 40.010158153-82  
Impugnante: Joana Cibele Ferreira Santos 09962874696  
IE: 003662820.00-78  
Coobrigada: Joana Cibele Ferreira Santos  
CPF: 099.628.746-96  
Origem: DF/Muriaé

### **EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL.** Constatada a saída de mercadorias desacobertada de documentação fiscal, verificada por meio de conclusão fiscal, mediante o confronto do valor de faturamento declarado pela empresa em PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório) com a receita de vendas apurada pelo Fisco com base na análise de documentos fiscais e subsidiários da Contribuinte. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75, em relação às saídas sujeitas à tributação normal. Relativamente às saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, exigência somente da referida Multa Isolada, observados os limites do § 2º, inciso I do citado art. 55 da referida lei.

**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, inciso XII, § 2º, inciso II 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 140/18.

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

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de 2020 a 2022, apuradas por meio de conclusão fiscal, procedimento tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso V do RICMS/02,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mediante o confronto do valor do faturamento declarado pela Contribuinte no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDASN-D) com a receita de vendas apurada pelo Fisco a partir da análise de documentos fiscais e subsidiários da Autuada, nos termos do inciso I do art. 194 do RICMS/02.

Em relação às saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal, exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, observado o limite do § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75.

Já em relação às saídas sujeitas à substituição tributária, houve exigência somente da referida Multa Isolada, observado o citado limite.

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 e §§ 1º e 3º e art. 33 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.

Registra-se ademais que foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, a empresária individual, titular da empresa autuada nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional -CTN, art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 966 e 967 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil /02) e art. 789 da Lei nº 13.105/15 (Código de Processo Civil/15), por restar caracterizado infração à lei (saídas/vendas desacompanhadas de documentação fiscal).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por sua representante legal, Impugnação às págs. 79/80, com os argumentos a seguir, em síntese:

- informa que possui CNAE- F nº 47.29-6-99 e que as mercadorias comercializadas são: “tripas salgadas de ovinos” e tripa de suínos, que são bastante perecíveis e com grande índice de descarte anualmente;

- reitera que teve prejuízos destas mercadorias anualmente e não apresentou laudos de descarte das mercadorias perecíveis, entretanto o descarte poderá ser comprovado junto aos seus fornecedores;

- aponta que o cálculo do ICMS não considerou o grande índice de descarte anual, em razão da perda de mercadorias perecíveis;

- entende que se for considerado o índice de descarte das mercadorias perecíveis anualmente será obtido um valor menor do ICMS devido;

- aduz que se a empresa for excluída do regime de tributação do Simples Nacional, passará para o regime de apuração por débito/crédito, no estado de Minas Gerais;

- acrescenta que fará a apuração do ICMS devido, desde a data de sua exclusão do citado regime, aproveitando os possíveis créditos do imposto nas aquisições (entradas de mercadorias);

- relata que está recorrendo aos meios legais para a solução do Auto de Infração em exame, entretanto, pretende continuar no regime de tributação do Simples Nacional;

- requer a permanência no regime de tributação do Simples Nacional, junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG e Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, até a conclusão e resolução dos fatos.

Pede a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às 81/127, refuta as alegações da Defesa, pugna pela procedência do lançamento e exclusão da Autuada do Regime de Tributação do Simples Nacional.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

#### **Da Alegação de Nulidade do Auto de Infração**

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

Entretanto, razão não lhe assiste, 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), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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

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.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

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

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 2020 a 2022, apuradas por meio de conclusão fiscal, procedimento tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso V do RICMS/02, mediante o confronto do valor do faturamento declarado pela Contribuinte no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D) com a receita de vendas apurada pelo Fisco a partir da análise de documentos fiscais e subsidiários da Autuada, nos termos do inciso I do art. 194 do RICMS/02.

Em relação às saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal, exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, observado o limite do § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75.

Já em relação às saídas sujeitas à substituição tributária, houve exigência somente da referida Multa Isolada, observado o citado limite.

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 e § 1º e 3º e art. 33 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.

Registra-se ademais que foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, a empresária individual, titular da empresa autuada nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional -CTN, art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 966 e 967 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil /02) e art. 789 da Lei nº 13.105/15 (Código de Processo Civil/15), por restar caracterizado infração à lei (saídas/vendas desacobertas de documentação fiscal).

Cumprir registrar, que o trabalho desenvolvido tem seu fulcro no confronto do valor da Receita de Vendas calculada pelo Fisco com o faturamento declarado, pela própria Contribuinte, no período fiscalizado, no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório). São estas duas variáveis: receita apurada x Receita Declarada que demonstram a falta de recolhimento do imposto, conforme consignado no Relatório Fiscal, págs. 30/49.

Ressalta-se, de início, que a Autuada tenta desconstituir o levantamento realizado pelo Fisco, mediante arbitramento, ao argumento de que este não segue o regramento da legislação.

Todavia tal entendimento não merece prosperar.

Oportuno ressaltar, que a transmissão pela Autuada, com os valores corretos, da Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais - DEFIS, bem como o envio do livro de Registro de Inventário (LRI), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e do balanço patrimonial (BP), permitiriam ao Fisco obter o correto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valor do Estoque Inicial (EI), Estoque Final (EF), aquisições líquidas, Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), e das Despesas custeadas pela empresa, visando a calcular o valor da Receita de Vendas da Impugnante mais próximo ao real.

Lado outro, enfatiza-se que a Autuada, foi omissa em apresentar o LRI, BP, e o DRE para todos os anos, descumprindo com suas obrigações acessórias, conforme o exposto no item 8.1.3.1 do Relatório Fiscal, na fase de Auditoria, não atendendo à requisição de documentos contida no Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.00049819-41, 22/05/24, anexado às págs. 04, prejudicando sobremaneira a apuração a ser realizada pela Fiscalização, impossibilitando o Fisco de dispor dos valores reais de algumas rubricas, quais sejam:

- valor do estoque final, (EF) presente no balanço patrimonial (BP), haja vista a omissão da Autuada quanto ao envio do BP de 2019, 2020, 2021 e 2022;

- valor do estoque final (EF), presente no livro Registro de Inventário (LRI), uma vez que a Impugnante foi omissa quanto ao envio do LRI de 2019, 2020, 2021 e 2022;

- valores do custo das mercadorias vendidas (CMV), da Receita Bruta de Vendas e aqueles referentes às despesas, contidas na Demonstração do Resultado do Exercício -DRE, pois a Autuada foi omissa quanto ao envio da DRE de 2020, 2021 e 2022.

Conforme consignado no Relatório Fiscal e Anexo 4 do e-PTA, o trabalho fiscal foi lastreado nas seguintes informações:

I – valor das compras de mercadorias: arquivo contendo as notas fiscais eletrônicas (NF-es) de entrada, Quadro “1” do Relatório Fiscal, págs. 34;

II – valor das aquisições de mercadorias do Quadro “1”, extraídas da DEFIS, transmitidas pela Contribuinte: Anexo 2 do e-PTA, págs. 52/60;

III - valor das devoluções de compras de mercadorias, consignadas no Quadro “2” do Relatório Fiscal, págs. 35, contido na DEFIS, transmitidas pela Contribuinte conforme Anexo 2 do Auto de Infração, págs. 52/60;

IV - valor dos estoques inicial (EI) e final (EF), consignados no Quadro “3” do Relatório Fiscal, págs.36, contidos na DEFIS, transmitidas pela Contribuinte: Anexo 2 do e-PTA, págs. 52/60;

V – valor do faturamento transmitido no PGDASN- D: Anexo 3 do e-PTA, págs. 62/64;

VI – valor do CMV, calculo pelo Fisco do Quadro “4” do Relatório Fiscal, págs. 37;

VII – valor da Margem Aparada obtida do Quadro “6” do Relatório Fiscal, item 8.2, subitem item 8.2.1.6.2 e item 8.3, todos do Relatório Fiscal, págs.39/40;

VIII – valor das despesas contidas na DEFIS (Anexo 2), somado às notas fiscais eletrônicas (NF-es) de entrada, não levadas à comercialização pela Contribuinte, conforme análise do Quadro “5” do Relatório Fiscal, págs. 38;

IX – valor da Receita de Vendas, calculada pelo Fisco, conforme Quadro “7”, item 8.4 do Relatório Fiscal, págs. 41.

Diante disso, todas as informações supra descritas subsidiaram a auditoria fiscal.

A receita declarada, não há o que se questionar, uma vez que foi enviada e transmitida, sem qualquer vício de vontade ou consentimento pela própria Autuada perante os meios legais, no caso, PGDASN-D e DEFIS.

Em razão da omissão da Autuada, quanto ao envio do LRI, BP e DRE, realizou-se detida e conjunta análise das informações apresentadas pela Autuada no Anexo 2 (DEFIS), e no Anexo 3 (PGDASN-D), com os dados das NF-es de entrada.

A análise conjunta das informações apresentadas pela Autuada, acerca dos valores das Compras de Mercadorias (Quadro 1), CMV (Quadro 6), Despesas (Anexo 2), Margem de Lucro a ser utilizada (item 8.2.1.6.2 do Relatório Fiscal e Quadro 6), e Faturamento (Quadro 8), corrobora que estas não merecem fé, estando todos estes Quadros demonstrados na análise de mérito conjunta dos itens 8.2 e 8.3 do Relatório Fiscal e no Anexo 4 do e-PTA.

Ademais, conforme apresentado nos itens 8.2 a 8.5 do Relatório Fiscal, págs. 34/43, o Fisco constatou as seguintes inconsistências:

- a) o valor das compras consignado nas NF-es de entrada diverge das aquisições da DEFIS, conforme Quadro “1”;
- b) 02 (dois) possíveis valores de CMV calculados pelo Fisco, um com as Compras Líquidas das NFE de entrada e outro com as aquisições do Anexo 2;
- c) impossibilidade de o Fisco obter o valor CMV apresentado pela Autuada, pois este foi omissa em apresentar o DRE de 2020, 2021, e 2022.
- d) impossibilidade de a Fiscalização obter no DRE, o valor das Despesas custeadas pela Autuada, pois esta foi omissa em enviar o DRE de 2020, 2021, e 2022, além das Despesas da DEFIS, (Anexo 2) não conterem o valor das mercadorias adquiridas (custeadas) pela Autuada e não levadas à comercialização;
- e) faturamento informado no PGDASN-D (Anexo 3) diferente do valor da receita de vendas (RV), para todos os exercícios, conforme demonstrado no Quadro 8.

Observa-se de maneira cristalina, a cabal inconsistência das informações apresentadas pela Autuada.

Diante de tantas divergências verificadas pela Fiscalização e da falta de documentos que deveriam ser apresentados pela Impugnante, que foi omissa em entregar, mesmo após intimada, o livro Registro de Inventário (LRI), descumprindo a legislação de regência, não restou ao Fisco outra conduta, senão a de utilizar, no levantamento contábil Fiscal, o instituto do arbitramento.

Referido arbitramento está em conformidade com o previsto na legislação, e o Fisco baseou-se em valores, alguns declarados pela própria Autuada, e na busca pela verdade real, encontrar o valor mais próximo ao total de vendas efetuado pela Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como as saídas calculadas pelo Fisco, recitas de vendas (RV), foram superiores às saídas declaradas no PGDASN-D, de acordo com Quadro “8”, a Fiscalização concluiu que a diferença decorreu de saídas desacobertadas de documentação fiscal, não havendo se falar em meros indícios sem provas, ou mera presunção de saídas desacobertadas de documentação fiscal.

Dessa forma, constatou-se a saída de mercadorias desacobertada de documentação fiscal, verificada por meio de conclusão fiscal, mediante o confronto do valor de faturamento declarado pela empresa em PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório) com a receita de vendas apurada pelo Fisco com base na análise de documentos fiscais e subsidiários da Contribuinte.

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;

(...)

A Fiscalização apurou a inexistência de documentos fiscais acobertadores de parte dos produtos relativos às vendas calculadas e nesse sentido, caracterizada a saída de mercadoria desacobertada 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.

Repita-se, pela importância, quanto à metodologia aplicada ao lançamento, a Fiscalização, aponta que a Impugnante não apresentou o livro Registro de Inventário (LRI), descumprindo a legislação e lhe obrigando a utilizar, no levantamento contábil fiscal, o instituto do arbitramento.

A Conclusão Fiscal foi aplicada para se obter o resultado das vendas não levadas à tributação (saídas desacobertadas) mediante o confronto dos valores referentes à receita de vendas (RV), calculada pelo Fisco, com os valores das vendas declaradas pela Contribuinte como faturamento no PGDAS-D.

Com o objetivo de apurar a receita de vendas (RV), foram aplicadas, por arbitramento, as margens de lucro líquido obtidas por levantamento estatístico, realizado de acordo com o CNAE-F, faturamento, CMV e lucro líquido dos contribuintes.

O Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG tem decidido reiteradamente ratificando, a aplicação pelo Fisco da soma das despesas custeadas pela

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante, para se obter a receita de vendas (RV), conforme excerto do Acórdão n°s: 24.704/23/3ª e 24.805/24/3ª, infratranscritos:

### ACÓRDÃO Nº 24. 704/23/3ª

(...)

A LEI 6763/75 NO ARTIGO 51 E O RICMS/02, NOS ARTIGOS 53 E 54, ESTABELECEM AS SITUAÇÕES EM QUE O FISCO UTILIZARÁ O ARBITRAMENTO E DE ACORDO COM QUAIS PARÂMETROS. COMO SE VERIFICA, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA EM TESTILHA PERMITE QUE A AUTORIDADE LANÇADORA ARBITRE A BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, QUANDO AS INFORMAÇÕES DE VALORES SÃO OMISSAS OU NÃO MEREÇAM FÉ, COMO NO CASO DESSE AUTO DE INFRAÇÃO. PELO EXPOSTO, CORRETO ESTÁ O PROCEDIMENTO FISCAL DE ACRESCENTAR, AO CMV, AS DESPESAS DA CONTRIBUINTE NA APURAÇÃO DA RECEITA DE VENDAS. (GRIFOU-SE).

(...)

### 24.805/24/3ª

A FISCALIZAÇÃO COMENTA, AINDA, QUE OS ARBITRAMENTOS FORAM UTILIZADOS NA APURAÇÃO FISCAL, UMA VEZ QUE A AUTUADA NÃO CUMPRIU COM SUAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DE APRESENTAR AO FISCO A DOCUMENTAÇÃO E OS DADOS CORRETOS DE ESTOQUE E FATURAMENTO, ALÉM DE NÃO TER EMITIDO TODOS OS DOCUMENTOS FISCAIS DE SAÍDA DE MERCADORIAS. RESSALTA-SE QUE A METODOLOGIA UTILIZADA NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO NÃO É INATACÁVEL, MAS, PARA DESCONSTITUIR OS RESULTADOS ATINGIDOS COM SUA APLICAÇÃO, DEVE A DEFESA APONTAR E COMPROVAR AS FALHAS EXISTENTES E NÃO APENAS DISCORDAR DA METODOLOGIA DE APURAÇÃO. PELOS ELEMENTOS CONSTANTES DOS AUTOS, OS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA DEFESA NÃO FORAM CAPAZES DE DESCONSTITUIR A ACUSAÇÃO FISCAL.

(...)

(GRIFOU-SE).

Ademais, o CCMG também avalizou o uso da Margem Aparada, pelo Fisco, pela impossibilidade de uso da margem do contribuinte, conforme se verifica-se pelo Acórdão n° 24.703/23/3ª, relativo à ação fiscal semelhante, cujo lançamento obteve procedência, por decisão unânime. Confira-se:

### ACÓRDÃO Nº 24.703/23/3ª

A RAZÃO PARA O VALOR DAS DESPESAS (D) CUSTEADAS PELO CONTRIBUINTE SER ACRESCIDO AO PRODUTO DA MARGEM (M) PELO CMV (NA FÓRMULA  $RV = (CMV * (1+M)) + D$ ) É A DE QUE (M) FOI OBTIDA ESTATISTICAMENTE COM BASE NO LUCRO LÍQUIDO CALCULADO PELAS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO AUTUADO (FATURAMENTO DO PGDAS E DESPESAS DA DEFIS), PORTANTO, DECOTADAS AS DESPESAS.

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 MAIS PRÓXIMO AO REAL.

ISTO POSTO, DE MANEIRA A SE TER COMO RESULTADO O VALOR MAIS PRÓXIMO AO REAL E PELO FATO DE A MARGEM APARADA ESTATÍSTICA TER SIDO CALCULADA COM DADOS DOS QUAIS FORAM EXCLUÍDOS OS VALORES DAS DESPESAS, POR TER SIDO USADO O VALOR DO LUCRO LÍQUIDO, ACRESCENTOU-SE O VALOR (D) NO CÁLCULO DA RECEITA DE VENDAS CALCULADA PELO FISCO (RV), NÃO HAVENDO QUALQUER ILEGALIDADE NA UTILIZAÇÃO DESSE RESULTADO, POIS TAL MEDIDA VISA, ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE, A TORNAR A RECEITA DE VENDAS (RV) ARBITRADA UM VALOR RAZOÁVEL OU O MAIS PRÓXIMO POSSÍVEL DA REALIDADE, UMA VEZ QUE SE TRATA DE UMA SIMPLES CONTA ARITMÉTICA (  $RV = ((CMV * (1+MARGEM) + DESPESAS))$  ), SEGUNDO DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO CITADOS.

A LEI 6763/75 NO ARTIGO 51 E O RICMS/02, NOS ARTIGOS 53 E 54, ESTABELECEM AS SITUAÇÕES EM QUE O FISCO UTILIZARÁ O ARBITRAMENTO E DE ACORDO COM QUAIS PARÂMETROS. COMO SE VERIFICA, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA EM TESTILHA PERMITE QUE A AUTORIDADE LANÇADORA ARBITRE A BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, QUANDO AS INFORMAÇÕES DE VALORES SÃO OMISSAS OU NÃO MEREÇAM FÉ, COMO NO CASO DESSE AUTO DE INFRAÇÃO.

(...)

PELO EXPOSTO, CORRETO ESTÁ O PROCEDIMENTO FISCAL DE ACRESCENTAR, AO CMV, AS DESPESAS DA CONTRIBUINTE NA APURAÇÃO DA RECEITA DE VENDAS. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

(GRIFOU-SE)

Pertinente destacar, que inexistindo provas em contrário à acusação fiscal, aplica-se ao caso o disposto no art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, *in verbis*:

RPTA

Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Ao contrário do que a Impugnante quer fazer crer, quanto à obtenção da base de cálculo pelo Fisco não encontrar qualquer embasamento legal, verifica-se que as infrações narradas no Auto de Infração, motivam suficientemente a utilização do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

arbitramento (detalhado no item 8.3 do Relatório Fiscal), da base de cálculo do imposto devido pelas saídas desacobertas nos termos do art. 51, incisos I, III, IV, VI c/c parágrafo único do citado artigo da Lei nº 6.763/75, art. 53, incisos I, III, IV e VI, art. 54, inciso IV c/c § § 3º e 4º e art. 194, § 5º, inciso I todos do RICMS/02. Veja-se a legislação mencionada.

### Lei nº 6.763/75

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

I - o contribuinte não 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;

(...)

III - a operação ou a prestação se realizar sem emissão de documento fiscal; IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documentário fiscal relativo a operações ou prestações que promove ou que é responsável pelo pagamento do imposto;

(...)

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

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

(...).

### RICMS/02

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

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

(...)

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

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em que seja o responsável pelo recolhimento do imposto;

(...).

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

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

(...)

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

(...)

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

I - salários e retiradas;

II - aluguel, água, luz e telefone;

III - impostos, taxas e contribuições; IV - outras despesas gerais.

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

(...)

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º Presume-se:

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

(...)

(Grifou-se)

Pela análise destes dispositivos, percebe-se que eles contêm as hipóteses expressas na legislação de regência da matéria, estando as referidas hipóteses presentes nos autos, para aplicação do arbitramento pelo Fisco.

Destarte, realizada a venda de mercadorias desprovidas de documentação fiscal, fica comprovado que o contribuinte não emite regularmente documentário fiscal relativo às operações que promove, um dos elementos centrais da presunção legal, capaz de autorizar a Fiscalização a arbitrar, no âmbito de uma ação fiscal, o valor da operação.

Quanto as exigências apontadas no Auto de Infração, o lançamento fiscal versa sobre mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, apuradas por conclusão fiscal, a partir da análise de documentos fiscais e subsidiários da Autuada, nos termos do inciso I do art. 194 do RICMS/02.

A Conclusão Fiscal, disciplinada no art. 194, inciso V do RICMS/02, foi aplicada para se obter o resultado das vendas não levadas à tributação (saídas desacompanhadas) mediante o cotejo dos valores referentes à Receita de Vendas calculada pelo Fisco, doravante chamada RV, com os valores das vendas declaradas pela Contribuinte como faturamento no PGDAS-D (Anexo 3), estando todos os documentos citados anexos ao Auto de Infração.

Verifica-se que a Fiscalização tendo indícios de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal emitiu o AIAF nº 10.000049819-41, anexado às págs 04, para a verificação do cumprimento, pela Contribuinte das obrigações principal e acessória, inclusive escrituração contábil, previstas na legislação tributária vigente e nos termos do inciso II do § 1º do art. 144-A da Lei nº 6.763/75, c/c inciso III do art. 66 do RPTA, encaminhou ao Sujeito Passivo, via domicílio tributário eletrônico – DT-e, em 22/04/24, intimação, conforme documento Anexo “b - Intimação Cruzamento de Dados”.

Importante ressaltar que, nessa atividade fiscal de Cruzamento de Dados, a Contribuinte poderia, por sua iniciativa, ter efetuado a Denúncia Espontânea regularizando as inconsistências apuradas e apresentadas pelo Fisco.

Tendo em vista o não atendimento à Intimação de 22/04/24, pela Contribuinte, esta foi cientificada, em 05/05/24, do encerramento da Atividade Fiscal Exploratória, conforme documento anexo "d" – “intimação Encerra”.

A ciência Tácita se deu em 15/05/24, nos termos do inciso II do § 6º do art. 144-A da Lei nº 6763/75 de acordo com o documento anexo "e" – “ciência tácita intimação encerra”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constou no AIAF nº 10.000049819-41, a requisição do BP, DRE e do LRI, porém a Autuada, descumprindo com suas obrigações acessórias, foi omissa em enviar suas informações contábeis (BP e DRE) e fiscais (LRI) dos anos de 2020, 2021 e 2022.

A ciência tácita do AIAF nº 10.000049819-41, pela Autuada se deu em 12/06/24, nos termos do inciso II do § 6º do art. 144-A da Lei 6.763/75, conforme documento “g - ciência Tacita AIAF”.

Conforme o item 8.1.1 do Relatório Fiscal, a Impugnante foi comunicada, em 04/06/2020, sobre a confirmação de uso do DT-e, por meio do documento anexo "a - Termo de Confirmação de Uso do DT-e", pelo qual se comprometeu por si e por seus representantes legais e procuradores, a observar toda legislação pertinente, bem como os procedimentos lógicos, regras e práticas operacionais, que garantissem a correta destinação das informações recebidas da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Portanto, não assiste razão à Impugnante quanto a não ter apresentado justificativa, exigida pelo Fisco, em razão de não ter conhecimento do assunto em questão, por não ter sido notificado para este fim.

A Defesa reconhece que não apresentou laudo de descarte das mercadorias perecíveis, e que o cálculo do ICMS não considerou o grande índice de descarte anualmente em razão da perda de mercadorias perecíveis. Aponta que o cálculo do ICMS não considerou o grande índice de descarte anual, em razão da perda de mercadorias perecíveis, entende que se for considerado o índice de descarte das mercadorias perecíveis anualmente será obtido um valor menor do ICMS devido.

Todavia razão não lhe assiste.

Registra-se, por oportuno, que a Autuada olvidou-se de mencionar em sua Impugnação que teve a oportunidade de apresentar provas, justificando as inconsistências apuradas pelo Fisco por meio de alegações embasadas por documentos hábeis na fase exploratória que findou em 05/05/24, apresentando o valor das perdas de mercadorias ocorridas e o valor de ICMS devido que entendesse correto.

Inclusive, a Contribuinte ficou-se inerte e não atendeu à intimação de 22/04/24, destacando-se, de plano, que a regularização, por meio de denúncia espontânea se trata de um direito do contribuinte que depende de sua iniciativa e providências, tendo o referido direito estado à sua disposição, nos exatos termos da legislação.

Portanto, sendo de seu interesse, a Autuada deveria, antes da emissão do AIAF nº 10.000049819-41, relativo ao presente Auto de Infração, ter se utilizado do instituto da autodenúncia insculpido nos arts. 207, 208 e 209 todos do RPTA e, assim, poderia ter sido sanada a irregularidade ou pago o tributo não recolhido na época própria, desde que não estivessem relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

Não obstante verifica-se que os valores apurados pelo Fisco, estão corretos, à análise dos Quadros 1 a 12, todos contidos no Anexo 4 e nos itens 8.2 a 8.6.5 do Relatório Fiscal, onde é demonstrada toda a metodologia de obtenção do ICMS devido,

e das Multas Legais cabíveis, ratificando-se de forma cabal a assertividade dos cálculos, uma vez que estes comprovam o valor das Saídas Desacobertadas obtidas do faturamento da Autuada declarado no PGDAS-D (Anexo 3) decotado da RV, tendo sido esta calculada utilizando-se:

- o valor dos Estoques Inicial, e Final apresentados na DEFIS (Anexo 2);
- o valor das aquisições de Mercadorias destinadas à comercialização realizadas no período: NF-es de Entrada;
- o valor da Margem Aparada (detalhada no item 8.2.1.6.1 do Relatório Fiscal) a ser aplicada ao CMV calculado pelo Fisco (demonstrado no item 8.2.1.3 do Relatório Fiscal, Quadro 4);
- o valor de Despesas custeadas pela Autuada vindas da DEFIS (Anexo 2) citado no item 8.2.1.4 do Relatório Fiscal;

Observa-se que os valores das compras de mercadorias das NF-es de entrada são diferentes do valor das aquisições do Anexo 2, para todos os anos, conforme Quadro 1 do Relatório Fiscal, demonstrando não merecerem fé as informações prestadas pela Impugnante.

Ressalte-se que a respectiva chave de acesso da NF-e consta em cada item das NF-e de entrada, comprovando a veracidade do documento fiscal por consulta à NF-e no Portal Simples Nacional, além de terem sido extraídos da base de dados da SEF/MG, tornando fidedignos os valores das compras de mercadorias realizadas pela Contribuinte

A obtenção dos valores totais das Devoluções de Compras da DEFIS (Anexo 2) consta no item 8.2.1.1.2 do Relatório Fiscal, para fins de abatimento das compras de mercadorias do Quadro "1", apurando-se o valor das compras líquidas no Quadro "2", para o cálculo do CMV, com base nas informações das NF-es de entrada, e do Anexo 2 do e-PTA.

Diante disso, em virtude da incongruência demonstrada no Quadro "1" do Relatório Fiscal, devido as respectivas chaves de acesso de cada item da NF-e estarem nas compras da aba "Anexo 1", o Fisco adotou os valores destas, para o cálculo:

- das Compras Líquidas no item 8.2.1.1.2;
- do CMV no item 8.2.1.3.2;
- receita de vendas (RV) no item 8.4, todos estes itens contidos no Relatório Fiscal.

Com as informações do CST e NCM consignadas nas NF-e de entrada, efetuou-se o rateio das entradas em números percentuais (%), de acordo com a forma de tributação (Tributação Normal, Substituição Tributária e Isentas), conforme citado no item 8.2.1.1 e contido no Quadro 2.1, ambos do 3 do Relatório Fiscal.

No item 8.2.1.2, há os valores Estoques Inicial e Final apresentados pela Impugnante na DEFIS (Anexo 2), conforme apresentados no Quadro 3, do Relatório Fiscal.

No item 8.1.3.1 do Relatório Fiscal, foi citada a omissão da Autuada em enviar o BP e LRI de todos os exercícios. Por esta razão, não foi possível ao Fisco obter os valores dos Estoques da Autuada pelo BP, e pelo LRI, pois os Estoques destes têm valores iguais a "zero", dada a omissão citada.

Descumprindo com suas obrigações acessórias, o Sujeito Passivo também foi omissivo em apresentar o DRE dos anos de 2020, 2021 e 2022 e impossibilitou o Fisco de obter o CMV que deveria ter sido informado pela Autuada, comprovando que não merecem fé as informações prestadas por esta.

Em razão disto, consta, no item 8.2.1.3 do Relatório Fiscal, que a Fiscalização foi levada a calcular o CMV de todos os anos arbitrando-o por meio dos totais anuais das compras líquidas do Quadro "2", e valores dos Estoques da DEFIS do Quadro 3, ambos do Relatório Fiscal.

O CMV é calculado pela seguinte equação:

$$\text{CMV} = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque Final}.$$

Tendo em vista que a DEFIS constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do tributo que não tenha sido recolhido resultante das informações nela prestadas, nos termos do art. 25 § 1º da Lei Complementar (LC) nº 123/06, e pela omissão do envio pela Autuada do LRI e do BP para todos os anos, o Fisco utilizou os valores de Estoques da DEFIS do Quadro 3 nos cálculos do CMV.

No presente lançamento, para as variáveis da fórmula do CMV supra, tem-se os Estoques Inicial e Final da DEFIS (Anexo 2), do Quadro 3, e, para as Compras:

- os valores das aquisições apresentadas pela Autuada na DEFIS do Anexo 2 (Quadro 1);
- os valores das Compras Líquidas do Quadro 2 (obtidas da aba "Anexo 1" (Compras) da planilha do Anexo NFE, diminuídas das Devoluções do Anexo 2).

Sendo assim, seguem itens do Relatório Fiscal dos CMV calculados:

- com as aquisições, conforme item 8.2.1.3.1 do Quadro 4;
- com as compras Líquidas, de acordo com item 8.2.1.3.2 do Quadro 4.

O item 8.2.1.3.3 do Relatório Fiscal possibilita que seja feito o comparativo, no Quadro 4.2, entre os valores do CMV que deveria estar contido no DRE, do CMV calculado com as aquisições da DEFIS (Quadro 4), e do CMV calculado com as compras líquidas do Anexo 1 (Quadro 4.1).

Considerando-se como "zero" ("OMISSO") o valor do CMV do DRE, em razão da omissão da Autuada em apresentar o DRE (item 8.1.3.1), percebe-se a nítida divergência entre os valores do CMV do DRE, do CMV do Quadro 4, e do CMV do Quadro 4.1, todos apresentados no Quadro 4.2.

As compras líquidas têm maior veracidade do que as aquisições da DEFIS, pelo fato de as compras líquidas conterem as respectivas chaves de acesso e cada item da NF-e, na aba "Anexo 1" da planilha do "Anexo NF-e", conforme citado no item 8.2.1.1.1 do Relatório Fiscal.

Nesta mesma esteira de raciocínio, em razão de a Autuada ter realizado vendas desacobertadas de documento fiscal, não foi possível ao Fisco obter a exata valoração do CMV, pois a correta emissão das notas fiscais de venda tornaria possível ao Fisco obter o correto CMV sem a necessidade de arbitrá-lo. Agregue-se a isto o fato de as Compras das NF-e de entrada serem diferentes das Aquisições do Anexo 2, conforme demonstrado no Quadro 2 do Relatório Fiscal.

Para o cálculo da receita de vendas (RV), Quadro 7 do item 8.4, o Fisco, na busca da verdade real, utilizou o CMV do item 8.1.3.2, Quadro 4.1, obtido com o valor das compras líquidas (resultado dos valores das compras da aba “Anexo 1” da planilha do Anexo NF-e diminuído das Devoluções de Vendas).

No que concerne às Despesas custeadas pela Autuada, verifica-se, conforme já citado, que a Autuada foi omissa em enviar o DRE dos anos de 2020, 2021, e 2022, e o Fisco foi levado a utilizar o Total das Despesas extraídas da DEFIS, para o cálculo da Receita de Vendas Calculada (RV) conforme demonstrado no Quadro “7” do Relatório Fiscal.

O item 8.2.1.4 do Relatório Fiscal apresenta, no Quadro “5”, o valor das Despesas contido na DEFIS (Anexo 2).

Conforme item 8.2.1.5 do Relatório Fiscal, além das inconsistências dos valores dos estoques, e das aquisições apresentados pela Autuada, citados anteriormente, observa-se que o total da RV (Quadro 7) diverge do valor do faturamento contido no PGDAS-D (Anexo 3) e os valores contidos neste foram decotados da RV de maneira a se obter o total das saídas desacobertadas de documento fiscal, (Quadro “8”).

A análise das Margens de Lucro utilizadas no cálculo da RV encontra-se no item 8.2.1.6 do Relatório Fiscal, em que é citada a impossibilidade de se utilizar nos cálculos a Margem do Contribuinte (MC), e esta ocorre, pois MC é obtida pela equação matemática ( $MC = \text{Faturamento (PGDAS-D, Anexo 3)}/\text{CMV}$ ), ou seja, é resultado da divisão da Receita de PGDASN-D pelo CMV calculado.

Seguindo o raciocínio, o CMV é o resultado da simples equação matemática,  $CMV = EI + C - EF$ , e, para um determinado período de apuração, os valores das compras de mercadorias para revenda (C) da Autuada influenciam diretamente no valor do CMV, pois este advém do Estoque Inicial (EI) somado às Compras Líquidas (C), e diminuído do Estoque Final de mercadorias (EF).

Dessa forma, se o valor de compras informado pela Contribuinte, por meio da DEFIS (aquisições) é diferente do valor das compras obtidas pelo Fisco por meio das NF-e de entrada, conforme demonstrado no Quadro “1”, resultará em diferentes valores de CMV e, por conseguinte, diferentes resultados da MC.

Diante disso, em razão da impossibilidade de se utilizar a MC, conforme relatado anteriormente, o valor mais próximo ao real a ser utilizado nos cálculos da Receita de Vendas (RV) - Quadro “7”, é o da Margem de Lucro Líquido Aparada obtida por meio de levantamento estatístico realizado de acordo com o Faturamento, Lucro Líquido e CMV dos contribuintes do mesmo setor da Autuada (de igual CNAE 4729-6/99 - Comércio Varejista de Produtos Alimentícios em geral ou Especializado em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Produtos Alimentícios não especificados anteriormente), conforme item 8.2.1.6.2 do Relatório Fiscal.

Esclareça-se, por oportuno, conforme levantamento estatístico realizado pela SUFIS - Superintendência de Fiscalização da SEF/MG, dos contribuintes de CNAE-F nº 4729-6/99), igual ao da Impugnante e de mesma faixa de seu faturamento utilizando para cada ano do período de apuração, o valor de CMV, e valor do Lucro Líquido das empresas, chegou-se a um valor de margem de Lucro Líquido Aparada (anual) por CNAE/Faixa de faturamento/CMV do Sujeito Passivo, cujo detalhamento técnico e critérios estatísticos que embasaram a obtenção da Margem Aparada, constam minuciosamente descritos no item 8.2.1.6.2 do Relatório Fiscal, infra reproduzido:

a) calculou-se o lucro líquido (por contribuinte de mesmo CNAE-F e mesma faixa de Faturamento) sendo  $\text{Lucro Líquido} = \text{Faturamento} - \text{CMV} - \text{Despesas}$ .

Faturamento: faturamento é valor declarado no PGDAS-D (Anexo 3);

- CMV:  $\text{Estoque Inicial (Ei)} + \text{Compras (vindas das NF-e de entrada emitidas por terceiros)} - \text{Estoque Final (Ef)}$ , sendo Ei e Ef extraídos da DEFIS (Anexo 2) do contribuinte;

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

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

c) Com base na margem obtida na alínea “b”, expurga-se o quartil 1 (25\_75) e calcula-se a média e a mediana.

Há de se pontuar que os cortes efetuados de 25% (vinte e cinco por cento) dos dados (quartil 1: 25\_75), razão pela qual se 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.

O cálculo estatístico desta Margem Aparada baseou-se nos valores de Estoque Inicial, Estoque Final e Despesas contidos nas DEFIS, no Faturamento do PGDASN-D, nas aquisições segundo NF-e de entrada, e no resultado do Faturamento diminuído das Despesas, ou seja, no Lucro Líquido (L).

No Relatório Fiscal em seu item 8.2.1.6.2 constam as Faixas de Faturamento utilizadas para o cálculo da Margem Aparada de Lucro Líquido (M) obtida estatisticamente segundo o Faturamento (F) informado pela Impugnante no PGDASN-D.

Referido levantamento estatístico resultou na Margem Aparada do Sujeito Passivo, para cada ano, conforme Quadro 6 do Relatório Fiscal.

Assim sendo, as alegações da Autuada quanto à nulidade do Auto de Infração e quanto aos cálculos realizados pelo Fisco estarem incorretos não se tratam inferências dedutivamente válidas, porquanto não levam a uma dedução capaz de modificar as Margens e a metodologia de cálculo utilizadas pelo Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O valor do total da Saída de Mercadorias Desacobertada de documentação fiscal (Saída Desacobertada) foi obtido pelo Fisco, por meio da análise dos documentos fiscais e subsidiários (Anexo NF-e de Entrada, Anexo 2, e Anexo 3) e da Conclusão Fiscal, mediante as seguintes equações:

$\text{Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)} = \text{EI (estoque inicial vindo do Anexo 2)} + \text{Compras (vindas da NF-e de Entradas)} - \text{EI (estoque final vindo do Anexo 2)}$ .

$\text{Saída desacobertada} = (\text{CMV} \times (1 + \text{Margem Aparada})) + (\text{Despesas vindas do Anexo 2}) - (\text{Receita Bruta vinda do Anexo 3})$ .

A Margem Aparada utilizada já demonstrada, e cujas informações técnicas que embasaram sua obtenção estão detalhadas no item 8.2.1.6.1 do Relatório Fiscal, foi a do setor de atividade da Impugnante (4.729-6/99).

Em relação à base de cálculo saídas Desacobertadas de cada ano (Tributação Normal do Quadro “8”), após realização do Rateio por Tributação (Quadro 9), procedeu-se, ao cálculo do valor do ICMS devido, obtido pela multiplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) - item 8.6.1 pela respectiva Base de Cálculo, item 8.6.3 do Relatório Fiscal

No item 8.6.4 do Relatório Fiscal, está consignado o Demonstrativo do Crédito Tributário, (total), com a consolidação dos resultados obtidos para as Saídas Desacobertadas com Tributação Normal (item 8.6.2), Saídas Desacobertadas sujeitas à Substituição Tributária (item 8.6.3), procedendo-se à respectiva apuração dos totais de ICMS a recolher, multa de revalidação e da multa isolada, Quadro “12”.

Visto que o trabalho fiscal foi baseado nas informações contidas nas declarações (DEFIS, e PGDAS-D) transmitidas pelas Impugnante, e na totalidade das operações de entrada de mercadorias das NF-e de entrada, não há que se falar que o trabalho tenha sido pautado em meras suposições do Fisco, até porque é responsabilidade do contribuinte apresentar essas informações de forma fidedigna às operações ocorridas.

Correta, portanto, a apuração de valores, tendo sido considerada a devolução de compras, estando também correto o rateio de compras na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, não assistindo razão ao sujeito passivo, e o Fisco comprova a metodologia aplicada, assim como os cálculos efetuados.

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:

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;

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 retrotranscrita, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fato de a Autuada estar enquadrada no regime simplificado de tributação não lhe socorre, conforme o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional).

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

### LC 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;

(...)

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

Cumprir 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.

A Impugnante argui que na apuração do imposto por débito e crédito, em caso de exclusão do regime de tributação, fará jus aos possíveis créditos do imposto nas aquisições (entradas de mercadorias). Entretanto tal entendimento não merece prosperar.

Quanto à recomposição da conta gráfica do ICMS, vale destacar que esse procedimento, quando esteve previsto na legislação tributária, não se aplicava à hipótese dos autos que se refere a saídas desacobertadas de documentação fiscal, pois, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadorias 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).

II - com documento fiscal que mencione como valor da operação importância inferior à real, no tocante à diferença;

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença;

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também, no que couber, à prestação onerosa de serviço de comunicação e à prestação de serviço de transporte.

Ademais, vale destacar que o Decreto nº 46.698/14, com produção de efeitos a partir de 01 de fevereiro de 2015, alterou os arts. 194 e 195 do RICMS/02 e excluiu, da legislação mineira, o procedimento fiscal de Verificação Fiscal Analítica – VFA:

### 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:

(...)

V - conclusão fiscal;

**Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:**

"V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;"

(...)

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

(...) (Grifou-se).

Constata-se que, com a redação do art. 195 do RICMS/02 foi extinta a recomposição da conta gráfica do ICMS para todo e qualquer procedimento fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, ainda, o referido diploma regulamentar trouxe, no seu art. 1º, a inclusão no RICMS/02 do art. 89-A que veda a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido.

Decreto nº 4.698/14

Art. 1º O Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo DECRETO Nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do art. 89-A, com a seguinte redação:

Art. 89-A Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento. (Grifou-se).

Destaque-se que não há que se falar em afronta ao princípio da não cumulatividade do imposto, previsto no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, visto que não se está negando o direito do Contribuinte ao aproveitamento de créditos de ICMS legítimos, os quais, desde que devidamente escriturados, poderão ser aproveitados a qualquer tempo, seja na compensação de débitos futuros, seja em pagamento de crédito tributário formalizado ou em transferência na forma e condições estabelecidas na legislação do imposto conforme Anexo VIII do RICMS/02 e Anexo III do RICMS/23.

Relativamente aos créditos do imposto não aproveitados na época própria, poderão ser apropriados na forma prevista no § 2º do art. 67 do RICMS/02 observado o prazo previsto no § 5º do mesmo artigo e § 2º do art. 32 do RICMS/23, conforme disciplinado no § 5º do mesmo artigo.

Portanto, corretas as exigências do ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, incisos II, c/c § 2º, inciso I ambos da Lei nº 6.763/75.

Relativamente às multas aplicadas, correta a exigência das penalidades de maneira cumulativa.

No que tange o lançamento fiscal, em relação à proporcionalidade e razoabilidade, não há margem neste ponto, para qualquer argumentação contrária para o Fisco arbitrar valores de multas ou imposto, uma vez que estão dispostos em lei.

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

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, (saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal). Confira-se:

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

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

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 desacompanhada 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:

(...)

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

É nesse sentido, inclusive, que caminha a legislação tributária mineira, que prevê a licitude da cobrança cumulativa de multas, quando decorrerem da inobservância concomitante de obrigação tributária principal e de obrigação acessória, conforme o art. 53, § 1º, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003

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.(GRIFOU-SE)

Destaca-se, por oportuno, que o próprio legislador cuidou para que a multa isolada não seja por demais onerosa ao contribuinte, ao fixar um limitador para seu valor, conforme depreende-se da capitulação legal que se segue:

Art. 55 - (...)

(...).

§ 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

Pertinente observar que em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (ST), foi exigido somente a citada Multa Isolada, conforme consignado no item 8.6.3 do Relatório Fiscal (págs.11) observado o limite previsto no § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

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

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

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

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência:

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

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

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

CTN

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

Lei nº 10.406/02

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

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

Lei nº 13.105/15

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

Há de se destacar, ainda, a previsão contida no art. 1º c/c subitem 1.8.1 do Anexo Único, ambos da PORTARIA SRE nº 148/15:

PORTARIA SRE nº 148/15

Art. 1º Ficam estabelecidas no Anexo Único desta Portaria as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

1.8. ENTRADA, SAÍDA E/OU ESTOQUE DESACOBERTADOS

1.8.1 - 01.019.001 - Conclusão Fiscal.

ANEXO ÚNICO (a que se refere o art. 1º da Portaria SRE nº 148/2015). (Grifou-se).

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 desacobertas de documentos fiscais, de forma reiterada, nos termos dos arts. 26, inciso I e 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140, de 22/05/18. 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Ademais o regime de recolhimento do Simples Nacional, é uma benesse tributária, concedida ao contribuinte que recolhe regularmente os seus impostos.

Lado outro, ao contribuinte que descumpra suas obrigações tributárias, não lhe pode ser oferecido nenhum benefício, ou seja, aqueles que atuam ao arripio da lei, deveram ser autuados, nos termos da legislação vigente, dentro do devido processo legal, garantido o contraditório e a ampla defesa.

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

Depreende-se do art. 39 da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 83 da Resolução CGSN nº 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 quanto à intimação do contribuinte, conforme §§ 1º e 2º do art. 83 da Resolução CGSN nº 140/18.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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”, (págs.40/41).

No caso, a Contribuinte foi intimada do “Termo de Exclusão” juntamente com o 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 ARRECADAÇÃO 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.

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 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 - AGRVO 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 desacobertas 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.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e do 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;

(...)

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento e a exclusão da Autuada do regime de tributação do Simples Nacional tendo em vista a constatação da prática reiterada de infrações à legislação (saídas desacobertas de documento fiscal).

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Em seguida, ainda à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação ao Termo de Exclusão do Simples Nacional. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

**Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2024.**

**Cássia Adriana de Lima Rodrigues  
Relatora**

**Cindy Andrade Moraes  
Presidente / Revisora**

CSP