

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.887/25/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003831939-72
Impugnação: 40.010158215-52
Impugnante: E X R Construções Ltda
IE: 002385694.00-30
Coobrigados: Adão José Coelho
CPF: 061.035.676-37
Alexandre José Coelho
CPF: 046.553.796-00
Proc. S. Passivo: Rosimeire Aparecida Rodrigues Barbosa
Origem: DF/Muriaé

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL. Constatadas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio de Conclusão Fiscal, mediante o confronto dos dados declarados no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório) com a receita de vendas apurada pelo Fisco através da análise de documentos fiscais e subsidiários do Contribuinte. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V, do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75, em relação à parcela de saídas desacobertas proporcional às saídas regulares de mercadorias sujeitas à tributação normal. Correta também a exigência somente da referida Multa Isolada em relação à parcela proporcional às saídas regulares de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Correta, ainda, a exigência da citada Multa Isolada, observando o § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, em relação à parcela proporcional às saídas desacobertas de documentação fiscal com isenção/não incidência do imposto.

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

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - MERCADORIA DESACOBERTADA. Comprovado nos autos que a Impugnante promoveu saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, correta a sua exclusão do regime do Simples Nacional, nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI da Lei

Complementar nº 123/06 e no 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 2018.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos. Improcedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio de Conclusão Fiscal, mediante o confronto dos dados declarados no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório) com a receita de vendas apurada pelo Fisco através da análise de documentos fiscais e subsidiários da Autuada, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022.

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

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

E, ainda, para as operações, de saídas desacobertas de documentação fiscal, com isenção/não incidência do imposto, exige-se apenas a citada multa isolada, observando o § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Tendo em vista que a Autuada promoveu reiteradas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, a Fiscalização iniciou o processo de exclusão da empresa do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, nos termos do disposto nos 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06, nos arts. 28, 29, § 5º, 32, 33 e 39 da Lei Complementar nº 123/06 e nos arts. 83, inciso II e §§ 1º e 2º, e 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” e §§ 3º, 6º, inciso I, da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140/18.

Foram incluídos, também, no polo passivo da obrigação tributária, os sócios-administradores da empresa autuada, em razão da prática de atos com infração à lei (dar saída em mercadorias desacobertas de documento fiscal), nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN e no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação ao presente Processo Tributário Administrativo (e-PTA) às págs. 74/84 dos autos e requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Lançamento e do aditamento à impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o Termo de Reformulação do Lançamento acostado ao e-PTA às págs. 124/125. Veja-se as informações apresentadas pelo Fisco:

Termo de Reformulação do Lançamento

Após análise dos argumentos e documentos apresentados, constantes do Grupo Impugnação, Tipo Impugnação e Anexos da Impugnação (Doc 1 - entrada uso e consumo), a Fiscalização entendeu que de fato houve um equívoco na apuração dos valores do crédito tributário referente ao período de 01/12/2019 a 31/12/2022. Foi acrescentado incorretamente alguns produtos não levados à comercialização (uso e consumo) no cálculo do custo da mercadoria vendida.

Conforme argumentado pela impugnante, os produtos são relacionados à manutenção dos veículos, utilizados para o desenvolvimento da atividade, como no manejo de areia, brita, terra etc. São eles: Pneus novos e usados, bombas de encher pneus, mola pneumática, combustíveis (Diesel), óleo (de câmbio, motor etc.) e respectivos filtros.

Assim, uma vez considerada a planilha apresentada no arquivo “Doc 1 - Entrada uso e consumo” constante nos Anexos da Impugnação, que contém a numeração das notas fiscais, descrição dos produtos, valores e chaves de acesso, o valor das compras liquidas para fins do cálculo do CMV nos exercícios de 2019 a 2022 passará ao seguinte:

(...)

Dessa forma, a presente Reformulação do Lançamento levou a uma redução no valor do crédito tributário lançado, relativo aos períodos de 2019 a 2022, composto de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, nos valores individualizados por rubrica e competência constantes do quadro acima.

(...)

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às págs. 137/149, reiterando os termos da impugnação inicial e apresentando novos argumentos.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em sede de Manifestação Fiscal, às págs. 150/174, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Registra-se, por oportuno, que, nos termos do art. 10 da Resolução nº 5.336, de 10/01/20, que dispõe sobre o Processo Tributário Administrativo Eletrônico relativo a crédito tributário formalizado mediante Auto de Infração- e-PTA- Crédito (disponível em https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/acesso_ao_e-pta/), para cada representado, a impugnação deve ser apresentada de forma individual, o que não foi observado no presente processo:

Resolução nº 5.336/20

Art. 10 - Caso o procurador represente mais de um sujeito passivo no mesmo processo, deverá apresentar, para cada representado, impugnação e recurso de forma individual.

Dessa forma, a peça de defesa apresentada foi atribuída somente à empresa autuada, sem prejuízo da análise de todo o seu conteúdo.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais - CCMG, em Parecer de págs. 175/197, opina, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 123/127. Opina, também, pela improcedência da impugnação relativa ao Termo de Exclusão do Simples Nacional.

DECISÃO

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas por meio de Conclusão Fiscal, mediante o confronto dos dados declarados no PGDAS-D com a receita de vendas apurada pelo Fisco através da análise de documentos fiscais e subsidiários da Autuada, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022.

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

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

E, ainda, para as operações, de saídas desacobertadas de documentação fiscal, com isenção/não incidência do imposto, exige-se apenas a citada multa isolada, observando o § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Tendo em vista que a Autuada promoveu reiteradas saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, a Fiscalização iniciou o processo de exclusão da empresa do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, nos termos do disposto nos 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06, nos arts. 28, 29, § 5º, 32, 33 e 39 da Lei Complementar nº 123/06 e nos arts. 83, inciso II e §§ 1º e 2º, e 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” e §§ 3º, 6º, inciso I, da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140/18.

Foram incluídos, também, no polo passivo da obrigação tributária, os sócios-administradores da empresa autuada, em razão da prática de atos com infração à

lei (dar saída em mercadorias desacobertas de documento fiscal), nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do CTN e no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

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

- “Anexo 1 – Anexo NFE”;
- “Anexo 2 – DEFIS”;
- “Anexo 3 – PGDAS D”;
- “Anexo 4 – Quadros do Relatório”;
- “Anexo 5 – Consulta Sócios”; e
- “Anexo 6 – TESN”.

O Anexo 1 contém as planilhas com os dados das notas fiscais de entrada emitidas por terceiros, obtidas pelo programa Auditor Eletrônico.

As planilhas de apuração do Anexo 4 contém 16 (dezesseis) quadros demonstrativos da apuração do crédito tributário.

Os itens 8.2 – “Apuração dos Valores”, 8.3 – “Uso do Arbitramento pelo Fisco”, 8.4 – “Obtenção da Receita de Vendas Calculada pelo Fisco (RV)”, 8.5 – “Saídas Desacobertas e Base de Cálculo com ICMS por Dentro” e 8.6 – “Apuração do Crédito Tributário” do Relatório Fiscal detalham como se deu a apuração, a fonte de dados e as fórmulas utilizadas para cada um dos referidos quadros (págs. 04/15 do Relatório Fiscal).

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

A Fiscalização emitiu o AIAF nº 10.000050563.46, anexo ao presente e-PTA, tendo sido requisitados o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e o livro Registro de Inventário (LRI), para os exercícios de 2018 a 2022.

Contudo, como informa o Fisco, a Autuada não atendeu ao solicitado, tornando-se omissa em enviar as informações contábeis e fiscais.

Assim, como fonte de comprovação das operações de saídas realizadas pela Autuada, a Fiscalização utilizou as notas fiscais eletrônicas de entradas emitidas por terceiros, obtidas pelo programa Auditor Eletrônico, a Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais – DEFIS e os dados constantes das PGDAS-D.

As DEFISs constam do Anexo 2 do Auto de Infração.

A Fiscalização informa que a transmissão da DEFIS com os corretos valores das aquisições, assim como o envio do BP, da DRE e do LRI pela Autuada, cumprindo corretamente com suas obrigações acessórias, permitiria ao Fisco obter o valor dos estoques inicial e final, das aquisições, do Custo de Mercadorias Vendidas – CMV e do

total das despesas custeadas pela empresa, visando a calcular o valor da Receita de Vendas - RV.

Explica que o Contribuinte foi omissos quanto à entrega do LRI, da DRE e do BP, prejudicando sobremaneira a apuração a ser realizada pela Fiscalização.

Nesse sentido, esclarece a Fiscalização que foi realizada análise conjunta das informações constantes dos Anexos 2 e 3 apresentadas pela Autuada, juntamente com os dados das notas fiscais consolidadas no Anexo 1, observando diversas incongruências, para todos os exercícios fiscalizados, acerca dos valores das compras de mercadorias, do CMV, das despesas e da margem de lucro do Contribuinte.

Referidas discrepâncias se encontram demonstradas nos itens 8.2.1.1 a 8.2.1.6 do Relatório Fiscal e na planilha do Anexo 4 do Auto de Infração.

O Fisco registrou diversas inconsistências detectadas nos registros/informações do Contribuinte que motivaram o procedimento fiscal previsto no art. 194, incisos I e V, do RICMS/02. Destaca-se, a título de exemplos, os seguintes registros constantes do Relatório Fiscal, que detalha a metodologia de apuração:

Relatório Fiscal

Confronto COMPRAS: NFE Entrada (Anexo 1) versus Aquisições DEFIS (Anexo 2)

(...)

Observa-se que os valores das Compras de mercadorias contidos na aba "Anexo 1" são diferentes do valor das Aquisições do Anexo 2 para todos os anos, demonstrando não merecerem fé as informações prestadas pelo sujeito passivo. Assim sendo, para o cálculo do CMV (item 8.2.1.3.2), o Fisco adotou os valores das Compras da aba "Anexo 1" que são mais fidedignos, haja vista terem sido extraídos da Base de Dados da SEF/MG.

(...)

De acordo com o exposto no subitem 8.1.3.1, o autuado foi omissos quanto a apresentar o Balanço Patrimonial (BP) e o Livro Registro de Inventário (LRI). Dada a omissão, não foi possível ao Fisco obter os corretos valores dos Estoques do autuado.

(...)

No item 8.1.3.1, consta que a empresa foi omissa quanto a apresentar o DRE.

Referida omissão impossibilitou o Fisco de obter os valores de CMV que deveriam ser apresentados pelo autuado no DRE, levando o Fisco a ter de calcular o CMV.

(...)

Considerando-se como "zero" ("OMISSO") o valor do CMV do DRE, em razão da omissão do autuado em apresentar o DRE (item 8.1.3.1), percebe-se a nítida divergência entre os valores do CMV contidos no Quadro 4.2 supra (DRE, Quadro 4, e Quadro 4.1), confirmando não merecerem fé as informações prestadas pelo autuado.

(...)

Tendo em vista a omissão do contribuinte em apresentar o DRE, conforme citado no subitem 8.1.3.1, não foi possível ao Fisco confrontar o total da Receita de Vendas do PGDAS-D com o do DRE, tendo sido utilizado somente o valor do faturamento contido no PGDAS-D (Anexo 3).

(...)

Inexiste a possibilidade do uso da MC, pois seu cálculo é por meio da fórmula $MC = \text{Faturamento} / \text{CMV}$, e, conforme comprovado anteriormente, não merecem fé as informações relativas ao Estoque Inicial, às Compras e ao Estoque Final prestadas pelo autuado, além do fato da omissão quanto ao envio pelo autuado do DRE (o qual teria o valor do CMV) relatada no subitem 8.1.3.1 supra.

O CMV informado pelo autuado tem o valor "zero", porquanto o contribuinte foi omissivo em enviar o DRE. Dessa forma, a obtenção da MC fica comprometida, pois a equação $MC = (\text{Faturamento} / \text{CMV})$ não retorna valor válido tendo em vista o denominador CMV ter valor igual a "zero".

Por igual lado, temos a seguinte equação através da qual se calcula o CMV: $\text{CMV} = \text{Estoque Inicial (Ei)} + \text{Compras (C)} - \text{Estoque Final (Ef)}$. Portanto, em razão de as variáveis (Ei) e (Ef) terem sido apresentadas pelo autuado com valores iguais a "zero" na DEFIS, e em face da incongruência de (C) demonstrada no Quadro 1, o valor a ser obtido do CMV estará prejudicado, comprometendo também o resultado da Margem do Contribuinte. Resta ao Fisco, para a busca da verdade real, utilizar a Margem Aparada a seguir demonstrada.

(...)

Portanto, não restou outra alternativa à Fiscalização, diante de tantas divergências verificadas, como, em síntese, acima relatado e, ainda, a omissão do Contribuinte em entregar, mesmo após intimado, o livro Registro de Inventário, o BP e a DRE do período autuado, descumprindo a legislação de regência.

A Fiscalização destaca que os valores utilizados dos estoques e das despesas, para obtenção da RV no Quadro 7, foram extraídos da DEFIS (Anexo 2) e,

para o cálculo das saídas desacobertas (Quadro 8), foi utilizado o valor do faturamento contido no PGDAS-D (Anexo 3), sendo todos esses documentos informados pelo Contribuinte.

Ainda em Relatório Fiscal, o Fisco esclarece que o trabalho se deu com base em levantamento contábil e fiscal, e não em levantamento quantitativo de mercadorias (físico), portanto, não há, na apuração, influência de quantidades, e sim de valores.

Na peça de defesa apresentada, após a reformulação do crédito tributário pelo Fisco, a Impugnante não trouxe aos autos qualquer elemento ou documento fiscal capaz de desconstituir a apuração fiscal. Apenas discorre sobre cumulatividade e os princípios de proporcionalidade e razoabilidade, especialmente quando se refere a infrações acessórias que não representariam omissão intencional ou fraude, afirmando que *“foram emitidas notas fiscais de venda, registradas as entradas nas mercadorias, e no ato da revenda das mercadorias foram emitidas as notas fiscais, por isso, não foram apontados indícios ou hipóteses de fraude, resistência ou embaraço à fiscalização”*.

Argumenta que a diferença entre o total declarado e a receita estimada via notas fiscais é pequena e, em contextos fiscais, pode ser atribuída a margens de erro de registro e variações sazonais.

Lado outro, o trabalho fiscal foi baseado em informações constantes de declarações da própria Autuada, que estão compiladas no Quadro 7 do Relatório Fiscal, como já mencionado.

Explica o Fisco que, uma vez omissa a Autuada quanto à entrega do LRI, do BP e da DRE, subsidiaram a apuração do valor das vendas efetuadas pelo Contribuinte as seguintes informações:

- estoques iniciais e finais declarados pelo Contribuinte – valores extraídos da DEFIS (Anexo 2 do Auto de Infração);
- aquisições de mercadorias (compras), conforme notas fiscais emitidas por terceiros à Autuada, obtidas por meio do programa Auditor Eletrônico (Anexo 1 do Auto de Infração), assim como devoluções de compras (extraídas da DEFIS – Anexo 2 do Auto de Infração);
- despesas declaradas na DEFIS (Anexo 2);
- Margem “Aparada” obtida de acordo com o setor de atividade do Contribuinte (considerando Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, faturamento, região, lucro líquido e CMV dos contribuintes do mesmo setor), conforme demonstrado no Relatório Fiscal (tópico 8.2.1.6.2), apurando os valores apresentados no “Quadro 6” do Relatório Fiscal; e
- faturamento declarado pelo Contribuinte no PGDAS-D (Anexo 3).

Os cálculos para tal apuração estão descritos detalhadamente no subitem 8.2 do Relatório Fiscal (“Apuração dos Valores”).

A partir dessas informações, a Fiscalização apurou o Custo das Mercadorias Vendidas, ao qual foram acrescentadas as despesas custeadas pela empresa, informadas

pelo próprio Contribuinte (constantes da DEFIS – Anexo 2 do Auto de Infração, uma vez que a Autuada foi omissa quanto à entrega da DRE), para obtenção da base de cálculo a tributar, nos estritos termos do art. 54, inciso IV e § 3º, do RICMS/02, por meio da seguinte equação:

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

Os estoques inicial e final constam do Quadro 3 do Relatório Fiscal e as compras líquidas (Compras – Devoluções) do Quadro 2.

A obtenção da Receita de Vendas calculada pelo Fisco, conforme explica a Fiscalização detalhadamente no item 8.4 do Relatório Fiscal, se deu por meio do CMV (calculado conforme acima demonstrado) agregado da Margem de Lucro Líquida (ML), cujo resultado é somado ao valor das Despesas custeadas pelo contribuinte (D), por meio da seguinte equação:

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

Explica a Fiscalização que, em razão das divergências analiticamente demonstradas no Relatório Fiscal e pelo fato de a Autuada ter sido omissa quanto à entrega do LRI, do BP e da DRE, não foi possível utilizar a Margem do Contribuinte, uma vez que o cálculo se daria por meio da fórmula $\text{MC} = \text{Faturamento} / \text{CMV}$, restando ao Fisco, para a busca da verdade real, utilizar a Margem Aparada, conforme detalhadamente demonstrada no item 8.2.1.6.2 do Relatório Fiscal.

A Fiscalização explica, detalhadamente, no subitem 8.2.1.6, as informações técnicas, fórmulas e critérios estatísticos que embasaram a obtenção da Margem de Lucro do setor de atividade do Contribuinte, utilizada para o cálculo das saídas desacobertas de documentação fiscal.

Tal levantamento estatístico (detalhado no subitem 8.2.1.6.2 do Relatório Fiscal) foi realizado com base nas informações relativas ao período, CNAE, faixa de faturamento, CMV e região dos contribuintes de mesmo setor.

Obteve-se a Margem de Lucro do setor, para cada período autuado, conforme demonstrado no Quadro 6 do Relatório Fiscal.

Saliente-se que a Defesa não contesta a apuração da Margem Aparada pelo Fisco.

Observando que referida receita de vendas, apurada pelo Fisco (Quadro 7), alcançava valores superiores ao faturamento declarado pela Autuada em PGDAS-D, o Fisco concluiu que restou configurada a ocorrência de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, conforme dados constantes do “Quadro 8”, que compõe o Relatório Fiscal.

Portanto, o total de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período autuado, foi apurado pelo Fisco mediante o confronto entre o faturamento anual declarado pelo Contribuinte em PGDAS-D e o total das vendas calculadas pelo Fisco em relação ao mesmo período, composto do resultado das vendas realizadas pela empresa (obtido com base nas notas fiscais de entradas emitidas por terceiros e informações constantes de documentos informados pela própria Autuada).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Os PGDAS-Ds do período constam do Anexo 3 do Auto de Infração.

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

RICMS/02

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

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

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

O presente lançamento se baseia no levantamento contábil e fiscal, nos termos do art. 194, incisos I e V, portanto, nos exatos termos da legislação.

O Fisco, considerando que não tinha em mãos a documentação solicitada e por força do art. 142 do Código Tributário Nacional, utilizou-se da técnica da Conclusão Fiscal para apuração do valor das saídas das mercadorias, baseando-se em informações prestadas pela própria Autuada.

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

Ressalta-se que a metodologia utilizada no Auto de Infração não é inatacável, mas, para desconstituir os resultados atingidos com sua aplicação, deve a Defesa apontar e comprovar as falhas existentes, o que não ocorreu no presente caso, exceto pelos apontamentos que acarretaram a retificação do crédito tributário pelo Fisco.

Como mencionado, a Fiscalização acatou parcialmente os argumentos apontados pela Defesa, referentes às falhas pertinentes e objetivamente apontadas, retificando o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” acostado ao e-PTA, estando superadas tais alegações da Impugnante. Veja-se as informações apresentadas pelo Fisco:

Termo de Reformulação do Lançamento

Após análise dos argumentos e documentos apresentados, constantes do Grupo Impugnação, Tipo Impugnação e Anexos da Impugnação (Doc 1 - entrada uso e consumo), a Fiscalização entendeu que de fato

houve um equívoco na apuração dos valores do crédito tributário referente ao período de 01/12/2019 a 31/12/2022. Foi acrescentado incorretamente alguns produtos não levados à comercialização (uso e consumo) no cálculo do custo da mercadoria vendida.

Conforme argumentado pela impugnante, os produtos são relacionados à manutenção dos veículos, utilizados para o desenvolvimento da atividade, como no manejo de areia, brita, terra etc. São eles: Pneus novos e usados, bombas de encher pneus, mola pneumática, combustíveis (Diesel), óleo (de câmbio, motor etc.) e respectivos filtros.

Assim, uma vez considerada a planilha apresentada no arquivo “Doc 1 - Entrada uso e consumo” constante nos Anexos da Impugnação, que contém a numeração das notas fiscais, descrição dos produtos, valores e chaves de acesso, o valor das compras liquidas para fins do cálculo do CMV nos exercícios de 2019 a 2022 passará ao seguinte:

(...)

Dessa forma, a presente Reformulação do Lançamento levou a uma redução no valor do crédito tributário lançado, relativo aos períodos de 2019 a 2022, composto de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, nos valores individualizados por rubrica e competência constantes do quadro acima.

(...)

A Impugnante reitera que os valores exigidos, mesmo após a reformulação do lançamento, foram declarados em PGDAS-D. Contudo, a Defesa não apresenta nenhum documento e/ou elemento que comprove tal assertiva e, diante de todo o exposto, restou demonstrado não lhe assistir razão em tal argumento.

Quanto às contestações da reformulação do crédito tributário, reporta-se, ainda, às explicações da Fiscalização, em sede de manifestação fiscal:

Manifestação Fiscal

Ademais, neste tópico III o impugnante questiona quais mercadorias foram consideradas como isentas ou imunes, uma vez reformulado o crédito tributário, relata que não restou claro se os produtos foram considerados como venda de mercadoria ou uso e consumo. Ainda, requer a exclusão dos créditos a que se refere a supostas circulações de mercadorias isentas ou imunes, informando que foram inclusas na base de cálculo valores de mercadorias utilizadas no uso e consumo da entidade.

Conforme se observa no Relatório Fiscal, item 8.2.1.1.3:

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

Assim, a partir das entradas, presume-se as saídas com as respectivas proporções, para cada exercício: Tributação Normal, Substituição Tributária e Isentas/Imunes.

Por sua vez, quanto aos produtos excluídos da base de cálculo por ocasião do Termo de Reformulação de Lançamento, no próprio termo é explicado que:

“[...] embora os itens tenham sido expurgados do cálculo do CMV, se traduzem em verdadeira despesa do contribuinte. Entretanto, como os valores declarados na despesa (DEFIS) foram bem superiores aos apresentados acima como uso e consumo, considerou-se que estes estão contidos naqueles”.

Ou seja, os produtos de uso e consumo informados na impugnação inicial foram excluídos dos cálculos do CMV. Normalmente, seriam somados à despesa da empresa, entretanto, como o valor das despesas declaradas foram maiores, entendeu-se que estão inclusas nestas.

Assim, o valor subtraído da base de cálculo não foi somado a lugar algum, presumindo-se, favoravelmente ao impugnante, que compõe o montante declarado nas despesas na DEFIS.

Não há falta de clareza, tampouco qualquer obscuridade no entendimento acima, tudo foi relatado e perfeitamente descrito, com todos os dados que perfazem a situação.

(...)

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

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 desacoberta de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

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:

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;

(...)

Registra-se que o Fisco efetuou o rateio das operações sujeitas a substituição tributária e isentas/não tributadas em forma de percentual (%), conforme Quadro 2.1 do item 8.2.1.1.3 do Relatório Fiscal.

Os respectivos percentuais foram aplicados à base de cálculo relativa às saídas das mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária (ST) e mercadorias isentas/não tributadas desacobertadas de documento fiscal, conforme Quadro 9, das quais se exige apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", c/c § 2º, inciso I (ST), e c/c o § 2º, inciso II (isenta/não tributada), da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrado nos Quadros 11 e 12.

Portanto, procedeu o Fisco ao cálculo da proporção das mercadorias sujeitas à tributação normal, substituição tributária e outras (isentas/não tributadas), conforme constante nos Quadros 9 a 12 do Relatório Fiscal.

Reitera-se que não há, no presente lançamento, exigência do imposto para as mercadorias sujeitas ao recolhimento por substituição tributária e isentas/não tributadas.

Todo o Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se perfeitamente identificado nas planilhas que integram o Auto de Infração, com aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento), nos termos do art. 12, § 71, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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 desacoberta de documento fiscal;

(...)

Correto, portanto, o procedimento fiscal e 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 o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75, em relação à parcela de saídas desacobertas de documento fiscal proporcional às saídas regulares de mercadorias sujeitas à tributação normal:

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, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

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

(...)

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.

(...)

Já em relação à parcela proporcional às saídas regulares de mercadorias sujeitas à substituição tributária, correta a exigência somente da referida Multa Isolada, devidamente adequada ao § 2º, inciso I.

Da mesma forma, em relação às operações de saídas desacobertadas de documentação fiscal, com isenção/não incidência do imposto, correto o procedimento fiscal de exigir apenas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, adequada ao limitador previsto no § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Registra-se que, conforme se verifica do Demonstrativo do Crédito Tributário (Quadros 10 a 12) do Auto de Infração, as Multas Isoladas exigidas encontram-se nos termos dos limitadores acima descritos (§ 2º, incisos I e II).

Quanto à solicitação da Defesa de redução da multa isolada exigida, nos termos do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, verifica-se que tal dispositivo não se aplica ao caso dos autos. Veja-se:

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:

I - por faltar registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal vinculados à apuração do imposto, conforme definidos em regulamento - 10% (dez por cento) do valor constante no documento, reduzido a 5% (cinco por cento) quando se tratar de:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

Nota-se que o dispositivo mencionado trata da falta de registro de documento fiscal na escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto, contudo, o presente caso trata de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Ou seja, não se trata de falta de registro de documento fiscal emitido, mas de falta de emissão de documento fiscal.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz 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, alínea “a”, c/c § 2º, incisos I e II, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, isto é, pela saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal, apuradas pelo Fisco com base em documentos e lançamentos efetuados na escrita do Contribuinte.

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:

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)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 23.887/25/2ª

6.763/75, e, existindo ação fiscal, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

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, alínea “a”, c/c o § 2º, incisos I e II, da mencionada lei.

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

Com relação à eventual possibilidade de acionamento do chamado permissivo legal pela Câmara de Julgamento, para cancelamento ou redução da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 53, §§ 3º e 5º, item 3, da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, uma vez que a infração resultou em falta de pagamento do imposto:

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)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

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

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886/MG

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

Noutro giro, foram incluídos, também, no polo passivo da obrigação tributária, os sócios-administradores da empresa autuada, nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do CTN e no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A Defesa alega que as hipóteses de coobrigação dos sócios ou administradores limitam-se à prática de ato com abuso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos, ou seja, aos casos de fraude, simulação ou dolo na prática de infrações tributárias.

Afirma que o texto regulamentar exige a comprovação do dolo, reforçando que a coobrigação dos sócios não pode ser baseada em mera presunção de responsabilidade, devendo estar fundamentada em provas de atuação ativa e dolosa dos sócios nas práticas ilícitas, o que não teria ocorrido no caso dos autos.

Argumenta que o simples inadimplemento das obrigações tributárias pela pessoa jurídica não é considerado infração à lei capaz de imputar a responsabilidade pessoal prevista no CTN.

Cita legislações e jurisprudências que entende corroborarem o seu entendimento, concluindo que “a mera inadimplência não é capaz de legitimar em dolo, o qual em momento algum agiu com abuso de poder, a empresa detém suas

atividades regulares, por sua vez, não devem responder pelas dívidas da empresa uma vez que a responsabilidade do sócio é subsidiária e não solidária”.

Não obstante os argumentos apresentados, no caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária aos Coobrigados, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, quando promoveram saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto devido, caracterizando dolo, fraude ou simulação.

Essa sistemática necessita, evidentemente, de decisão gerencial, efetivada com infração de lei, portanto, alcançada pela responsabilidade prevista na legislação.

Induvidoso que os sócios-administradores têm conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos constitui prática com o claro intuito de supressão da obrigação tributária principal, o que fundamenta a inclusão dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária.

Ressalte-se que no Direito Tributário não é necessária a prova do dolo para que se possa atribuir a responsabilidade solidária ao administrador, ou ao mandatário, bastando, para tanto, que a prática dolosa seja capitulada como infração da legislação tributária, nos termos do art. 136 do CTN:

CTN

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

Embora o ilícito tributário por promover saída desacoberta de documento fiscal contenha a presunção de dolo, de causar, por ação ou omissão, prejuízo à Fazenda Pública, esta presunção de dolo é considerada de forma objetiva nos termos do art. 136 do CTN, como “*infração da legislação tributária*”, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Assim determinou o legislador para fins de efeitos tributários, à luz do art. 136 do CTN.

Deve-se destacar que a infração por dar saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, na qual há dolo presumido, não se confunde com o simples inadimplemento da obrigação tributária, como alega a Impugnante, pois nesta não há necessariamente a intenção dolosa de causar prejuízo à Fazenda Pública. Mas, observe-se, caso haja reiterado inadimplemento da obrigação tributária, isso poder-se-ia configurar prática dolosa de apropriação.

Esclareça-se que diferente é o caso da perquirição do dolo para efeitos do Direito Penal. Neste, em regra, por envolver pena bem mais severa, de restrição da liberdade pessoal do agente, é necessário que se apure a intenção do agente quanto à prática da ação ou omissão dolosa.

Enquanto o dolo no Direito Tributário é presumido, considerado de forma objetiva, bastando haver a subsunção do fato, por ação ou omissão, à lei tributária que o comina como ilícito tributário, independente da intenção do agente, no Direito Penal, o dolo é subjetivo e depende da comprovação da intenção do agente.

Não há que se confundir o dolo presumido previsto no Direito Tributário, por ação e omissão, que é capitulado de forma objetiva, independente da intenção do agente, nos termos do art. 136 do CTN, e que enseja a sua responsabilidade solidária, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, com o dolo subjetivo previsto no Direito Penal, que depende da investigação da intenção, da vontade subjetiva do agente.

Portanto, no presente caso, o dolo ínsito no ilícito de promover saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, que ensejou a responsabilidade solidária dos sócios-administradores, possui implicações e efeitos distintos no Direito Tributário e no Direito Penal.

Nesse sentido, a demanda da Defesa para que o Fisco comprove o dolo, a intenção dos sócios-administradores para o cometimento do ilícito de promover saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, para fins de vinculação dos sócios à responsabilidade tributária solidária, não é cabível na esfera do Direito Tributário, à luz do art. 136 do CTN, mas cabível somente na esfera do Direito Penal, em que se tem como princípio a investigação da intenção dolosa do agente para o cometimento do ilícito.

Acrescenta-se que, segundo o disposto no art. 124, parágrafo único, do CTN, a solidariedade não comporta benefício de ordem, ou seja, o Fisco pode direcionar a cobrança somente à Autuada, ou à Autuada e aos Coobrigados, como ocorreu no caso dos autos:

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

(...)

Dessa forma, correta a eleição dos Coobrigados/sócios-administradores para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III, do CTN e no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

CTN

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

(...)

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

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

(...)

No que concerne à exclusão de ofício do Contribuinte do regime do Simples Nacional, a Impugnante argumenta, em apertada síntese, que tal exclusão é medida extrema e somente aplicável quando houver infração grave e comprovada, mas que, no seu entendimento, a presente acusação de saídas desacobertas de documentos fiscais carece de robustez probatória e não há fraude ou tentativa deliberada de lesar o Fisco, o que exclui a gravidade necessária para fundamentar a exclusão do regime simplificado.

Aduz que a exclusão do regime do Simples Nacional impactará diretamente a política econômica da empresa e a manutenção dos empregos que ela gera e que a exclusão desproporcional, por motivo de equívocos formais, contraria essa diretriz legal e compromete a função social da empresa.

Conclui que a Resolução CGSN nº 140/18 prevê a possibilidade de que empresas optantes pelo Simples possam regularizar inconsistências antes da exclusão definitiva do regime.

Não obstante a argumentação apresentada, observa-se que o procedimento da Fiscalização encontra-se embasado em procedimento idôneo, tendo em vista a comprovação de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, de forma reiterada, conforme demonstrado, 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 e do art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” e §§ 3º e 6º, inciso I, da Resolução CGSN nº 140, de 2018. Veja-se a legislação mencionada:

Lei Complementar nº 123/06

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

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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 desacobertas de documentos fiscais.

Nesse sentido, em cumprimento ao devido processo legal, o Fisco lavrou o Auto de Infração para as exigências relativas às saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal e emitiu o "Termo de Exclusão do Simples Nacional", dando início ao processo de exclusão, conforme documentação integrante do Anexo 6 do Auto de Infração.

Destaca-se que o Contribuinte foi intimado do "Termo de Exclusão do Simples Nacional" 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 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 24.448/23/1ª:

ACÓRDÃO Nº 24.448/23/1ª

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. NOS TERMOS DO ART. 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO É DE 5

(CINCO) ANOS CONTADOS A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO. NO CASO DOS AUTOS, NÃO SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE FORMALIZAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O SÓCIO-ADMINISTRADOR RESPONDE PELOS CRÉDITOS CORRESPONDENTES ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO, POR FORÇA DO ART. 135, INCISO III DO CTN E ART. 21, § 2º, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL. CONSTATADA A SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADA POR MEIO DE CONCLUSÃO FISCAL, MEDIANTE O CONFRONTO COM OS DADOS DECLARADOS NO PGDAS-D (PROGRAMA GERADOR DO DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL - DECLARATÓRIO) COM A RECEITA DE VENDAS APURADA PELO FISCO ATRAVÉS DA ANÁLISE DE DOCUMENTOS FISCAIS E SUBSIDIÁRIOS DA AUTUADA. PROCEDIMENTO CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISOS I E V DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", C/C § 2º, INCISO I, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. NO TOCANTE À PROPORÇÃO DAS SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, EXIGIU-SE SOMENTE A CITADA MULTA ISOLADA.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. CORRETA A EXCLUSÃO DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 29, INCISOS V E XI, § § 1º E 3º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06 C/C ART. 84, INCISO IV, ALÍNEAS "D" E "J" DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 140/18.

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME.

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

Portanto, conforme já registrado, somente após a publicação do julgamento do presente feito, será processada pelo Fisco a exclusão do Contribuinte do regime simplificado do Simples Nacional.

Vale reforçar que a exclusão da Autuada do Simples Nacional se apresenta devidamente motivada e que foram observados os princípios da ampla defesa e do devido processo legal, o que torna regular referido ato, estando, ainda, respaldado tal

procedimento pela jurisprudência do E. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG. Examine-se:

AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.23.049062-5/001

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. (JULGAMENTO EM 04/07/23; PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 05/07/23)

(...)

Registra-se que as exigências fiscais constantes do Auto de Infração referem-se apenas às saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. O crédito tributário resultante do regime de compensação de débitos e créditos, que seria consequência da exclusão, não está sendo exigido neste momento, uma vez que deverá ser apurado somente após a notificação do Contribuinte quanto à publicação da exclusão no Portal do Simples Nacional.

Dessa forma, considerando que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a acusação fiscal de que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, verifica-se que se apresentam legítimas as exigências constantes do Auto de Infração.

Correta, portanto, também, a exclusão do Contribuinte do regime simplificado do Simples Nacional.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 123/127, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que ainda excluía os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária. Em seguida, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação relativa ao Termo de Exclusão do Simples Nacional. Pela Impugnante, sustentou oralmente a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dra. Rosimeire Aparecida Rodrigues Barbosa e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Thiago Elias Mauad Abreu. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 26 de fevereiro de 2025.

Tarcísio Andrade Furtado
Relator

Antônio César Ribeiro
Presidente

M/D

CCMIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	23.887/25/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003831939-72	
Impugnação:	40.010158215-52	
Impugnante:	E X R Construções Ltda	
	IE: 002385694.00-30	
Coobrigados:	Adão José Coelho	
	CPF: 061.035.676-37	
	Alexandre José Coelho	
	CPF: 046.553.796-00	
Proc. S. Passivo:	Rosimeire Aparecida Rodrigues Barbosa	
Origem:	DF/Muriaé	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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 divergência existente neste voto dá-se apenas e tão somente em relação à responsabilidade dos coobrigados arrolados.

Nesse sentido, depreende-se dos autos que o Fisco apontou a responsabilidade dos Coobrigados em face do disposto no art. 135, inciso III, do CTN e no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

É *suigeneris* aqui o fato de que o próprio Fisco consigna que não é necessário haver dolo ou má fé, bastando uma simples infração à Lei.

Ora, se a responsabilização dos sócios decorresse unicamente da infração à lei, isso significaria que até mesmo um erro formal, como a entrega inadequada de arquivos magnéticos de um único mês, poderia justificar tal responsabilização, que tem repercussão penal.

Além disso, observa-se que o Fisco excluiu valores significativos nos autos, evidenciando que a controvérsia em questão se aproxima mais de uma deficiência na gestão administrativa do Contribuinte do que de um excesso, dolo ou má-fé. Essas circunstâncias, conforme disciplinado pela Lei nº 8.137/90, nos seus arts. 1º e 2º, não caracterizam crime contra a ordem tributária.

Ademais, não há que se falar em dolo ou má-fé quando o próprio Fisco, neste caso, aplicou o redutor da Multa Isolada, o que demonstra que todo o levantamento foi realizado com base na escrita regular do Contribuinte. Ou seja, não houve tentativa de ocultação, tendo sido apresentados todos os documentos legais necessários para a Fiscalização, que se valeu exatamente destes instrumentos.

Diante desse conjunto de elementos, afasto a responsabilização dos coobrigados arrolados nos autos, notadamente os Srs. Alexandre José Coelho e Adão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

José Coelho. Assim, julgo parcialmente procedente o lançamento, admitindo a reformulação promovida pelo Fisco e referendada pela Câmara de Julgamento, mas divergindo dos votos majoritários para afastar a responsabilidade dos sócios, dada a ausência de dolo ou má-fé e considerando que todo o lançamento decorreu da análise da escrita regular do Contribuinte.

Sala das Sessões, 26 de fevereiro de 2025.

**Antônio César Ribeiro
Conselheiro**

m

CCMIG