

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.828/15/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000191168-35  
Impugnação: 40.010134282-41  
Impugnante: Mix Pão Ltda.  
IE: 062780119.00-91  
Coobrigados: Carlos Alberto Bizzoto  
CPF: 486.616.006-34  
Comercial M.M. Informática Ltda – EPP  
IE: 062080725.00-06  
Jaqueline Xavier Bizzoto  
CPF: 486.636.466-15  
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)  
Origem: DFT/Belo Horizonte

**EMENTA**

**SIMPLES NACIONAL – EXCLUSÃO DE OFÍCIO – MERCADORIA DESACOBERTADA.** Uma vez comprovado nos autos que a Impugnante promoveu reiteradamente saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, correta a sua exclusão do regime do Simples Nacional, nos termos do disposto no art. 29, inciso XI da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 75, inciso II, § 1º e art. 76, inciso IV, alínea “d”, § 2º da Resolução CGSN nº 94/11.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO-ADMINISTRADOR.** Os sócios-administradores respondem pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º inciso II da Lei n.º 6.763/75. Comprovado nos autos não a mera ausência de recolhimento de ICMS devido pela pessoa jurídica, mas sim a prática de atos dos administradores que repercutiram sobre o descumprimento da obrigação tributária. Legítima, portanto, a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos sócios arrolados no Auto de Infração.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EMPRESA DESENVOLVEDORA DE PROGRAMA APLICATIVO – CORRETA A ELEIÇÃO.** A Coobrigada, empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal utilizado pela Autuada, responde solidariamente com esta pela obrigação tributária quando contribui ou proporciona instrumentos e mecanismos para uso irregular do ECF, nos termos do art. 21, inciso XIII da Lei nº 6.763/75. Correta, portanto, a sua eleição para o polo passivo da obrigação tributária.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – UTILIZAÇÃO/FORNECIMENTO DE PROGRAMA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO – PAF/ECF.** Constatação fiscal de utilização de programa aplicativo fiscal, para uso em Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), em desacordo com a legislação, nos termos do art. 16 da Lei nº 6.763/75, Portarias SEF nºs 068/08 e 081/09 e Ato COTEPE nº 06/08. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXVII da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – APLICATIVO IRREGULAR.** Constatado, mediante confronto entre as informações constantes dos registros lançados em aplicativo não autorizado pela SEF e os valores de saídas oficialmente declarados ao Fisco, que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertas de notas fiscais. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada em 50% (cinquenta por cento) no período de janeiro de 2008 a março de 2010, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Adequação da apuração do imposto devido, mediante adoção da carga tributária média apurada pela Impugnante, com ajuste da multa isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da mencionada lei.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – SAÍDA DESACOBERTADA – APLICATIVO IRREGULAR – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatado, mediante confronto entre as informações constantes dos registros lançados em aplicativo não autorizado pela SEF e os valores de saídas oficialmente declarados ao Fisco, que o Sujeito Passivo promoveu saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertas de notas fiscais. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02. Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada em 50% (cinquenta por cento) no período de janeiro de 2008 a março de 2010, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, ambos da Lei nº 6.763/75. A penalidade deve ser adequada, no entanto, ao disposto no § 2º do art. 55 da mencionada lei, em face da adoção da carga tributária média apurada pela Impugnante.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ENTRADA DESACOBERTADA – APLICATIVO IRREGULAR.** Imputação de entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, apuradas mediante arbitramento de valores após a identificação de saída desacoberta, constatada mediante confronto entre as informações constantes dos registros lançados em aplicativo não autorizado pela SEF e os valores de saídas oficialmente declarados ao Fisco. Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada em 50% (cinquenta por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, ambos da Lei nº 6.763/75. Não obstante seja considerado tecnicamente idôneo o procedimento realizado pelo Fisco, nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02, no caso dos autos, o arbitramento não demonstra coerência entre os fatos narrados e o resultado apurado, além de fazer incidir a multa isolada sobre uma mesma base de cálculo na entrada e saída de mercadoria desacoberta, dando ensejo à aplicação do disposto no art. 211 do RICMS/02. Infração não caracterizada. Exigência fiscal cancelada.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOHIMENTO DE ICMS/ST – ENTRADA DESACOBERTADA – APLICATIVO IRREGULAR – PRODUTOS DIVERSOS.** Imputação de entradas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, apuradas mediante arbitramento de valores após a identificação de saída desacobertada, constatada mediante confronto entre as informações constantes dos registros lançados em aplicativo não autorizado pela SEF e os valores de saídas oficialmente informados ao Fisco. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o inciso III do § 2º do mesmo dispositivo e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada em 50% (cinquenta por cento) no período de janeiro de 2008 a março de 2010, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Não obstante seja considerado tecnicamente idôneo o procedimento realizado pelo Fisco, nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02, no caso dos autos, o arbitramento não demonstra coerência entre os fatos narrados e o resultado apurado, além de fazer incidir a multa isolada sobre uma mesma base de cálculo na entrada e saída de mercadoria desacobertada, dando ensejo à aplicação do disposto no art. 211 do RICMS/02. **Infração não caracterizada. Exigências fiscais canceladas. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre:

- 1) utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF) sistema “SAT”, desenvolvido e fornecido pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda, para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária, constatada mediante análise de dados contidos nos arquivos extrafiscais copiados dos computadores em operação no estabelecimento da Autuada em 25/05/11;
- 2) entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/05/11, apuradas mediante o confronto dos dados contidos nos documentos extrafiscais com os valores das saídas oficialmente informados ao Fisco;
- 3) exclusão da Autuada do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, retroativamente a 1º de janeiro de 2008, por ter promovido reiteradas saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, multa de revalidação simples e em dobro e Multas Isoladas previstas nos arts. 54, inciso XXVII e 55, inciso II, adequada ao § 2º do mesmo dispositivo e majorada em 50% (cinquenta por cento) no período de janeiro de 2008 a março de 2010, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Conforme Auto de Infração (fls. 10) e Relatório Fiscal (fls. 25/26) a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXVII da Lei 6.763/75, aplicada em virtude da utilização do programa aplicativo fiscal em desacordo com a legislação tributária é de responsabilidade apenas da Autuada e dos Coobrigados (Sócios-administradores),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo que, em relação à Coobrigada Comercial M.M. Informática Ltda, afirma o Fisco que tal penalidade será exigida em outro Auto de Infração em virtude do fornecimento do referido programa.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 182/211.

A Coobrigada, Comercial M.M. Informática Ltda – EPP, inconformada, apresenta, por seu representante legal, Impugnação às fls. 625/635.

Sobre tal impugnação, a Repartição Fazendária manifesta-se às fls. 657 negando-lhe seguimento por intempestividade, sendo a Coobrigada intimada às fls. 658, mas não se manifesta.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 668/685, pela procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 691/712, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento.

A Câmara de Julgamento exara o Despacho Interlocutório e também converte o julgado em Diligência, fls. 715, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 719/740.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 807/815 e junta documentos às fls. 816/816.

Em razão de tal juntada de documentos, é aberto prazo à Autuada a qual se manifesta às fls. 822/837, e o Fisco, às fls. 839/844.

A Assessoria do CC/MG profere determinação de diligência para que o Fisco encaminhe cópia da manifestação de fls. 839/844 à Impugnante, em face dos cupons relacionados às fls. 842/843, reabrindo prazo para novo aditamento à peça de defesa.

Assim, a Impugnante manifesta-se às fls. 850/859, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 866/868.

A Assessoria do CC/MG retifica seu entendimento anterior (fls. 869/883).

A Câmara de Julgamento determina a realização de nova Diligência de fls. 886, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 888/889.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 892.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se (fls. 895).

Na sequência, a Assessoria do CC/MG decide retornar os autos à origem para que o Fisco reabra vista dos autos aos Autuados, não Impugnantes, nos termos do disposto no § 2º do art. 140 do RPTA.

Cumprida a diligência, retornados os autos a este Conselho, a Assessoria retifica seu entendimento anterior (fls. 909/953).

Em sessão realizada em 05/08/15, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 11/08/15, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Relator) e José Luiz Drumond, que julgavam parcialmente procedente o lançamento para que: 1) seja adotada, para apuração do valor do imposto, a carga tributária média informada pela Impugnante, adequando-se a multa isolada exigida ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75; 2) no tocante à Multa Isolada exigida em relação às entradas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária, seja adotada, para apuração do seu valor, a carga tributária média informada pela Impugnante, observado o disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75; 3) em relação à apuração do valor do ICMS/ST referente ao exercício de 2009, seja adotada a carga tributária no percentual de 16,94% (dezesseis vírgula noventa e quatro por cento); e Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor), que julgava parcialmente procedente o lançamento para: 1) aplicar a carga tributária média em relação às saídas desacobertadas, utilizando-se dos percentuais trazidos às fls. 732/733, adequando-se, a seguir, a multa isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, inclusive em relação às saídas desacobertadas de produtos do regime de substituição tributária; 2) excluir as exigências fiscais vinculadas às entradas desacobertadas. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Antônio Santos Rodrigues.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CC/MG, de fl. 691/712 e 869/883, foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

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

A Impugnante argui a nulidade do procedimento fiscal em decorrências dos seguintes fatos:

- obrigação de busca da verdade material – dever de investigação – impossibilidade de lançamento fundamentado em presunção quando é possível verificar por outros meios a ocorrência dos fatos jurígenos suficientes e necessários ao surgimento da obrigação tributária;

- dúvida do trabalho fiscal – insegurança dos dados coletados;
- nulidade da presunção de entrada sem nota fiscal – ausência de amparo legal;

- inexistência de Levantamento Quantitativo;
- arbitramento de entradas de mercadorias sem nota fiscal – cerceamento de defesa – impossibilidade de prova negativa;

- nulidade do rateio de receitas de vendas entre operações com tributação normal e com ST;
- ilegalidade de MVA média do ICMS/ST;
- ilegalidade de arbitramento de alíquota de 18%;
- redução da base de cálculo na saída de diversos produtos;
- arbitramento do valor das entradas – custo diferente da mercadoria acobertada – redução do valor correspondente ao ICMS.

Como bem destaca o Fisco, não procede a alegação de nulidade do lançamento calcada nos argumentos acima descritos.

Do simples exame da documentação constante dos autos, verifica-se que o Fisco seguiu rigorosamente os requisitos exigidos para a formalização do crédito tributário, quais sejam, os definidos pelos art. 85 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários e Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto 44.747/08, proporcionando à Impugnante toda a condição necessária e suficiente para a realização de sua defesa.

O processo de fiscalização foi levado a efeito com a utilização de procedimentos tecnicamente idôneos previstos no art. 194 do RICMS/02, calcados na análise das informações fiscais da Contribuinte, bem como, de documentos subsidiários (extrafiscais) copiados de computadores operados no estabelecimento da Autuada, os quais continham as informações necessárias e suficientes para a apuração e quantificação do fato imponível.

Lavrado o competente Auto de Infração, as pessoas físicas e jurídicas eleitas para figurar no polo passivo da relação tributária foram devidamente intimadas para pagarem ou parcelarem o crédito tributário apurado, com as reduções de penalidades previstas na legislação ou exercerem, querendo, o legítimo e constitucional direito de defesa.

Esclareça-se, por oportuno, que o lançamento foi levado a efeito por autoridade administrativa constitucionalmente competente para a prática do ato, tendo sido elaborado Relatório Fiscal circunstanciado, contendo a descrição detalhada do fato imponível, com citação dos dispositivos legais relativos às infringências e penalidades aplicadas, bem como, contendo planilhas e demonstrativos auto explicativos, além do demonstrativo do crédito tributário, fazendo parte integrante dele o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM, os quais foram devidamente apresentados aos Sujeitos Passivos.

O Auto de Infração, portanto, contém todas as informações e elementos necessários e suficientes ao esclarecimento da imputação objeto do presente feito fiscal. A propósito, os próprios argumentos trazidos pela Impugnante no bojo de sua peça defensiva, por si só, demonstram que houve o perfeito e necessário entendimento das acusações que lhe foram imputadas.

O conjunto probatório dos autos constante dos anexos do Relatório Fiscal, que faz parte integrante do presente Auto de Infração, demonstra de forma inequívoca e

incontestável a ocorrência da acusação efetivada, com determinação da matéria tributável, demonstração do montante do tributo devido e identificação do sujeito passivo.

Desta forma, o presente lançamento se deu com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, não havendo que se falar em descumprimento de norma insculpida na legislação tributária, mormente as disposições contidas no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Cumprido salientar, por oportuno, que o exame preliminar incide tão somente sobre os elementos que invalidam a relação processual ou sobre as imperfeições formais suficientes para prejudicar a apreciação do mérito, tais como: as nulidades decorrentes de deficiências apresentadas pelo Auto de Infração; as nulidades de intimações; as nulidades apontadas em procedimentos fiscalizatórios; a ausência de procedimentos prévios à formalização do crédito tributário previstos na legislação tributária (não lavratura de AAD, AIAF, etc.); as arguições de cerceamento de defesa; os pedidos de produção de provas; a ilegitimidade processual da parte; o defeito de representação; a intempestividade da peça impugnatória; a arguição de existência de autuação idêntica; a propositura de ação judicial contra a Fazenda Pública sobre a matéria tributária; dentre outros.

Portanto, deverão ser tratados apenas no exame de mérito, ainda que arguidos em preliminar, a verificação da ocorrência do fato gerador, os elementos e as técnicas de quantificação do tributo devido (base de cálculo, alíquota, arbitramento, etc.), as penalidades aplicadas, a evidência de algumas das circunstâncias extintivas do crédito tributário, eleitas pelo art. 156 do CTN, inclusive alegações quanto à decadência do crédito tributário, dentre outras.

Com efeito, no momento oportuno, se discorrerá de forma mais ampla e detalhada acerca dos questionamentos efetivados sobre tais questões.

Pelo exposto, rejeita-se as prefaciais arguidas pela Impugnante.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF) sistema "SAT" desenvolvido e fornecido pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda, para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária e apuração de entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/05/11, cujo valor foi apurado mediante o confronto dos dados contidos nos documentos extrafiscais com os valores das saídas oficialmente informados ao Fisco.

Inicialmente, quanto à possível extinção, pelo lapso decadencial, de algumas parcelas do crédito tributário exigido, concernente aos fatos geradores ocorridos até 27/05/08, por força das disposições contidas no § 4º do art. 150 do CTN, há de se ressaltar que o crédito tributário exigido foi omitido pela Contribuinte mediante utilização de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF adulterado e não cadastrado na SEF, portanto, mediante fraude e/ou simulação, conforme largamente comprovado no conjunto probatório dos autos.

Assim, o crédito tributário referido está excetuado da aplicação da regra extintiva do crédito amoldada no comando normativo contido no art. 150, § 4º do CTN, conforme ressalva expressamente prevista na parte final da norma em comento.

Dessa forma, verifica-se, dos elementos contidos nos autos, que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário objeto do presente feito fiscal.

Nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, ocorre homologação ficta ou tácita somente em relação ao imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte. Em relação ao imposto devido que não tenha sido objeto de declaração e/ou pagamento, tem a Fazenda Pública o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do mesmo diploma legal.

O prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário é regulado, portanto, pelo art. 173, inciso I do CTN, que para tanto, regra geral, estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tal dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do mesmo diploma legal acima citado, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do CTN.

Acerca da matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"O lançamento por homologação somente é passível de concretização se existiu pagamento. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa, nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, poderá ter lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149 do CTN." (gn)

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Dessa forma, os fatos geradores evidenciados no presente feito fiscal relativos ao exercício de 2008 ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 01/01/14.

Tendo sido o Sujeito Passivo regularmente intimado do Auto de Infração antes desta data (documentos de fls. 11 e 619), claro está que a constituição do crédito tributário em apreço deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Passa-se à análise das irregularidades constatadas pela Fiscalização:

**1 - Utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF) sistema “SAT” desenvolvido e fornecido pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda, para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária.**

**2 – Saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/05/11, cujo valor foi apurado mediante o confronto dos dados contidos nos documentos extrafiscais com os valores das saídas oficialmente informados ao Fisco.**

Cumpra esclarecer, inicialmente, que o procedimento fiscal em exame teve origem com o desenvolvimento da operação fiscal denominada “Operação Mr. MM”, que teve por finalidade investigar a regularidade das atividades desempenhadas pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda. Referida empresa, além de atuar no comércio varejista de equipamentos e suprimentos de informática, agia como desenvolvedora e fornecedora de programas de computadores, inclusive de natureza fiscal, para serem utilizados por contribuintes do ICMS.

No bojo desta operação foram realizadas, no dia 25/05/11, diligências no estabelecimento da empresa alvo, bem como nos estabelecimentos de alguns contribuintes clientes seus, onde foram apreendidos documentos e efetivada cópiagem e autenticação de documentos digitais e arquivos do servidor de computadores por eles operados.

Conforme explicitado pelo Fisco no Relatório Fiscal, em trabalho desenvolvido pela Estação Regional de Auditoria Digital vinculado à Delegacia Fiscal DF/BH-1 da SEF/MG, foi identificado que versões do PAF-ECF desenvolvidos pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda. e instalados nos caixas em operação no estabelecimento da Autuada, são versões não cadastradas na SEF/MG que permitiam a configuração e utilização de seus módulos para a realização de vendas de mercadorias sem a emissão de cupom fiscal válido, conforme Relatórios Técnicos nº 035/11 e 032/11, anexos ao AI.

A análise e ensaios técnicos efetivados e demonstrados com riqueza de detalhes nos relatórios retromencionados comprovam de forma inequívoca a ocorrência de operações sem a necessária emissão de documento fiscal válido, decorrente de prática de sonegação engendrada pela empresa fornecedora do programa e deliberadamente utilizada pela Autuada.

A efetivação e o armazenamento das vendas realizadas sem a emissão de documento fiscal nos bancos de dados da Autuada só foram possíveis através da utilização de programa aplicativo fiscal que permite esse registro, contrariando o art. 68, § 1º, inciso I da Portaria SRE 068, de 04/12/08.

Para a apuração do valor omitido, extraiu-se dos arquivos copiados, o total das operações de vendas de mercadorias realizadas pelo contribuinte no período (planilha da Tabela 9: Vendas recompostas, coluna Total Registros, constante das fls. 20/21 do Relatório Técnico - fls.132/153 dos autos) que, confrontado com os valores das saídas oficialmente informados ao Fisco (fls. 83/127 dos autos), obteve-se o valor das saídas desacobertadas de documentação fiscal.

Obtido o valor das saídas desacobertas de documentação fiscal, e considerando que na tabela “Notas vista” do banco de dados do sistema “SAT” “bd1.mdb”, de onde os referidos dados foram extraídos, não continha informações que possibilitasse inferir a exata situação tributária dos diversos itens de cada operação, o Fisco utilizou-se de instrumentos previstos na legislação tributária, e/ou plenamente aceitos e admitidos nos diversos roteiros de apuração e auditoria fiscal, para quantificar a exigência fiscal.

Desta forma, para fazer o rateio das operações sujeitas à substituição tributária e tributação normal, adotou-se a mesma proporção das saídas acobertas informadas pela Contribuinte na Declaração Anual do Simples Nacional - DASN item 4 - Resumo da Declaração (colunas “b” e “c” e linha “e” dos Anexos 1 e 3, fls. 29/32 e 39/42).

Para obtenção do valor das entradas, deduziu-se, do valor das saídas desacobertas, o percentual médio de agregação do período, extraído das informações da Declaração Anual do Movimento Econômico Fiscal - DAMEF da Contribuinte (quadro “r” e linha “r” dos Anexos 1 e 3, fls. 29/32 e 39/42). Em seguida, aplicou-se a alíquota de 18% (dezoito por cento) com fulcro no § 71 do art. 12 da Lei 6.763/75 c/c art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional – CTN.

Para obtenção da base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária), aplicou-se a Margem de Valor Agregado – MVA média ponderada, obtida com base em uma amostragem de 86.000 (oitenta e seis mil) itens de operações realizadas pelo contribuinte no período (Anexo 5, fls. 46/68 e CD-R fl.157).

Como se vê, diferentemente da alegação da Impugnante de que o lançamento foi fundamentado em presunção, a constatação da ocorrência das reiteradas saídas desacobertas de documentação fiscal está calcada em elementos e dados sólidos, armazenados nos arquivos copiados dos computadores da Autuada.

Estes dados permitem apurar as operações praticadas pela Impugnante com as características suficientes para se afirmar, com total segurança, a veracidade da ocorrência das mesmas, tais como: data e hora da operação, código do funcionário que operou o sistema, valor total, características do pagamento (se cartão, dinheiro, cheque ou ticket), valor do troco, dentre outros. Pode-se verificar tais dados nas Tabelas “Notas Vista” das planilhas Access do arquivo Mixpão.mdb, por exemplo, contido no DVD-R às fls. 155.

Tanto é que a Impugnante em momento algum contesta ou nega, de forma eficaz e fundamentada, que as operações levantadas pelo Fisco realmente ocorreram.

A argumentação da Impugnante de que a apuração somente poderia ser efetivada mediante a realização de “levantamento quantitativo” não encontra nenhum respaldo legal ou fiscal.

Uma vez comprovada a ocorrência de operações sem a emissão de documento fiscal válido, com a utilização de ECF adulterado, porquanto possuidor de programa que permite o registro de operação sem a devida emissão do Cupom Fiscal, e/ou não cadastrado na SEF/MG, basta efetuar o somatório dos valores das operações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

registradas e armazenadas no sistema e deduzir o valor das operações oficialmente informadas pela Contribuinte ao Fisco como realizadas.

O resultado não pode ser outro senão o valor das operações realizadas sem a emissão de documento fiscal ou às escondidas do órgão fiscalizador.

Também não procede a alegação de que os valores exigidos decorreram de importação incorreta dos dados no “Banco de Dados” copiados, conforme expõe expressamente o Relatório Técnico 35/11.

Dentre os arquivos copiados no estabelecimento da Impugnante, existem vários “Bancos de Dados” em versões e atualizações diferentes. Vale dizer, alguns possuem mais, ou menos, dados que outros. Esta divergência pode ser, inclusive, em razão da importação incorreta dos dados para as diversas versões. O que importa é o conteúdo dos registros ali armazenados. Por isto que, para a recomposição das vendas da Contribuinte, foi criado em laboratório um arquivo específico, denominado “MIXPÃO.mdb, onde foram considerados os registros dos arquivos mais completos de cada período. Isto com o fito de buscar o máximo de operações registradas e armazenadas pela Contribuinte.

Assim, o Fisco elaborou as planilhas de fls. 29/32, informando o total de saídas apurado no aplicativo fiscal irregular (coluna d). Em seguida, apurou o movimento declarado ao Fisco, identificando as modalidades de valor contábil, tributação normal e substituição tributária (colunas a, b e c).

Confrontando as saídas totais do estabelecimento com o valor contábil declarado pela Autuada, apurou-se o montante de saídas desacobertas (coluna d1).

Logo após, utilizando-se da proporcionalidade, identificou as saídas desacobertas sujeitas à tributação normal e ao regime de substituição tributária (colunas f e g).

Em relação às saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal, exige o Fisco o ICMS devido, calculado pela alíquota de 18% (dezoito por cento), a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, valores esses lançados nas planilhas de fls. 34/37.

No tocante às saídas vinculadas ao regime de substituição tributária, a exigência se refere exclusivamente à penalidade isolada capitulada no mesmo dispositivo acima mencionado (colunas MI (q)), da mesma forma, majorada em razão da reincidência.

No que tange à apuração da base de cálculo para levantamento do valor devido, também não procede a ilegalidade apontada pela Impugnante.

O valor da base de cálculo, conforme mencionado, foi extraído dos arquivos copiados no estabelecimento da Contribuinte (planilha da Tabela 9: Vendas recompostas, coluna Total Registros, constante das fls. 20/21 do Relatório Técnico - fls.132/153 dos autos) - total das operações realizadas, tendo sido deduzido o valor das saídas oficialmente informado ao Fisco (fls. 83/127 dos autos), obtendo-se assim o valor das saídas desacobertas de documentação fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A rigor, não houve arbitramento do valor das saídas desacobertadas, uma vez que os elementos e dados armazenados nos arquivos copiados dos computadores da Autuada permitiram apurar as operações praticadas e os seus correspondentes valores.

Obtido o valor das saídas desacobertadas, o Fisco utilizou-se de instrumentos previstos na legislação tributária e/ou plenamente aceitos e admitidos nos diversos roteiros de apuração e auditoria fiscal tão somente para separar as operações sujeitas à substituição tributária das de tributação normal, bem como obter os valores de entrada da mercadoria desacobertada e da base de cálculo das operações sujeitas a ST, uma vez que a tributação destas se dá pelo valor de entrada, acrescido da MVA.

A utilização destes instrumentos foi necessária, conforme relatado, tendo em vista que na tabela “Notas vista”, do banco de dados do sistema “SAT” “bd1.mdb”, de onde os referidos dados foram extraídos, não continha informações que possibilitassem inferir a exata situação tributária dos diversos itens de cada operação.

Cumprе ressaltar que todos os dados utilizados foram extraídos das informações prestadas pela própria Contribuinte ao Fisco e/ou dos arquivos copiados.

Desta forma, foi utilizada para a separação das operações desacobertadas, com e sem ST, a mesma proporção das operações acobertadas informadas no DASN (linha “e” do Anexo I - fls. 29/32).

Para obtenção do valor de entrada da mercadoria desacobertada, foi extraído, do valor das saídas, o percentual de agregação do contribuinte no período, obtido das informações de estoque inicial, estoque final, entradas e saídas, contidas também no DASN.

A média ponderada da MVA/ST, conforme já relatado, foi obtida trabalhando as informações contidas nos arquivos copiados, relativas a uma amostragem de aproximadamente 86.000 (oitenta e seis mil) itens de operações realizadas no período (Arquivo “bd1\_B1.mdb” e planilhas do Anexo 5 contidos no DVD-R e CD-R anexos ao AI).

Além dos demais pedidos já afastados, pleiteia a Impugnante que seja concedido a redução da carga tributária prevista para os produtos de panificação e os alimentícios consumidos no estabelecimento, transcrevendo trechos de acórdãos do CC/MG.

Contudo, os julgados transcritos pela Impugnante não se aplicam ao caso em exame, porquanto correspondentes a lançamentos anteriores à legislação citada.

O Fisco afirma que a alíquota de 18% (dezoito por cento) foi aplicada com fulcro e por determinação do art. 12, § 71 da Lei nº 6.763/75, na redação que lhe foi dada pela Lei 20.540/12 c/c art. 144, § 1º do CTN.

O dispositivo em comento assim dispõe:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A regra em destaque, no entanto, deve ser interpretada diante da impossibilidade de se identificar a carga tributária praticada pela Autuada. No caso dos autos, diversos produtos relacionados pela Impugnante estão submetidos à redução da base de cálculo prevista no item 19 do Anexo IV do RICMS/02, cabendo ao Fisco apurar o imposto na forma regulamentar.

A Câmara de Julgamento, através de despacho interlocutório, determinou que se comprovasse de forma inequívoca quais as operações e a respectiva alíquota aplicável. A Autuada promoveu a juntada dos relatórios de fls. 745/797, elaborados a partir dos elementos utilizados pelo Fisco para a apuração do crédito tributário.

A prova requerida diz respeito à proposta da Assessoria do CC/MG no sentido de se aplicar a carga tributária média em relação às saídas desacobertas, utilizando-se dos parâmetros lançados no “Anexo 5”, em decorrência da previsão contida no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75, supracitado.

Vê-se que o sentido do dispositivo é apurar, com exatidão, quais foram as operações realizadas, de modo a exigir o tributo efetivamente devido, ou, diante da falta desta comprovação, exigir o tributo pela alíquota geral de 18% (dezoito por cento).

Certo é que o Fisco adota como parâmetro para cálculo dos valores, a MVA média (46,15%), para apuração da substituição tributária, faz considerações sobre a média de agregação, aplicada na apuração da entrada desacoberta, mas nega apurar a carga tributária nas saídas das mercadorias, quer por média ou aquela efetivamente praticada.

Ao destacar que a carga tributária de cada operação pode ser obtida com a utilização dos recursos disponíveis no equipamento ECF, assim como no sistema gerencial informatizado da Contribuinte, o Fisco acaba por fragilizar o próprio lançamento que, a teor do que dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, é um “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Assim, se o Fisco estava com todos os elementos do ECF e do aplicativo irregular, caberia a ele, desde logo, calcular o montante do tributo devido de forma correta e de acordo com os recursos disponíveis no ECF.

Ao se manifestar nos autos, a Impugnante sustenta a tese de que a regra prevista no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75 somente se aplica na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51 da mencionada lei, não se constituindo em autorização para o Fisco efetuar arbitramento e utilizar alíquota única indiscriminadamente.

Na verdade, a regra acima não se aplica ao caso dos autos, pois o lançamento não contempla as omissões de receita previstas no § 2º do art. 49, nem o arbitramento do valor da operação previsto no art. 51. Neste lançamento, o valor da operação foi obtido a partir da apreensão do aplicativo irregular, deduzindo-se, dos valores obtidos a partir do banco de dados, o montando informado ao Fisco nas DASN.

O arbitramento ocorreu apenas na apuração da entrada desacobertada, com a aplicação do agregado médio da Autuada, conforme já relatado.

Para atender à determinação da Câmara de Julgamento, a Impugnante promoveu os ajustes necessários nos registros eletrônicos, com a alteração da situação tributária, bem como de modo a indicar no campo “alíquota” o percentual correspondente à carga tributária incidente naquela operação.

Considerando, por exemplo, que o produto pão do dia, assim entendido o pão doce ou salgado, obtido à base da massa preparada com farinha de trigo, fermento, água e sal ou açúcar, encontra-se beneficiado com crédito presumido equivalente a 100% (cem por cento) do valor do débito, inseriu na planilha a alíquota 0 (zero), conforme demonstrado na planilha de fls. 759 e seguintes.

O mesmo tratamento foi dado aos produtos isentos (leite) e com redução da base de cálculo (quadros de fls. 730/731).

A legislação que trata da tributação sobre pães e leite assim dispõe, nos termos do item 13 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02 e inciso XXV do art. 75 da Parte Geral do RICMS/02:

ANEXO I  
DAS ISENÇÕES  
PARTE 1  
DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

(...)

Efeitos de 20/04/2005 a 31/01/2011 - Redação dada pelo art. 2º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.015, de 19/04/2005:

13 Saída, em operação interna, de leite pasteurizado tipo “A”, “B” e “C”, inclusive longa vida, promovida por estabelecimento varejista com destino a consumidor final.

(...)

Redação atual

13 Saída, em operação interna, de leite pasteurizado tipo “A”, “B” ou “C” ou leite UHT (UAT), em embalagem que permita sua venda a consumidor final, produzidos no Estado, promovida por estabelecimento atacadista ou varejista.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 - Parte Geral:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

Efeitos de 14/01/2006 a 31/12/2006 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.206, de 13/01/2006:

“XXV - até 31 de dezembro de 2006, ao estabelecimento fabricante, nas saídas de pão-do-dia, assim entendido os pães, panhocas, broas e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares, comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor final, de valor equivalente ao imposto devido, vedado o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação;”

(...)

XXV - até 31 de janeiro de 2015, ao estabelecimento fabricante, nas saídas de pão do dia, assim entendido o pão doce ou salgado, obtido à base da massa preparada com farinha de trigo, fermento, água e sal ou açúcar, sem recheio e sem adição na massa de frutas ou grãos, comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor final, de valor equivalente ao imposto devido, vedado o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação;

(...)

A partir dos relatórios por ela elaborados, a Impugnante apurou a carga tributária média para os exercícios, conforme quadros de fls. 732/733.

O Fisco destaca que, para quantificar exata e adequadamente o valor do ICMS devido, é preciso identificar a carga tributária dos itens comercializados sem a emissão do documento fiscal, e que a Impugnante deveria ter separado, nos diversos relatórios, as saídas desacobertadas daquelas acobertadas para, então, obter a totalização mensal das saídas desacobertadas em suas diversas cargas tributárias.

A toda evidência, não parece ter sido esta a providência do Fisco ao elaborar o “ANEXO 5 - DEMONSTRATIVO DO EMBASAMENTO DA UTILIZAÇÃO DA MVA”, pois ao se identificar 94.000 (noventa e quatro mil) itens do servidor copiado, não há qualquer registro de que tenha havido a separação entre documentados e não documentados, uma vez que esta separação ocorreu mediante confronto entre os valores obtidos a partir do aplicativo e as informações das DASNs.

A adoção de médias é uma prática recorrente e admitida, que busca a economicidade e a praticidade, sem perder a coerência e a lógica, quer em razão da ausência de elementos ou diante de um número elevado de registros que possam dificultar a atuação do Fisco, como no caso dos autos.

No presente caso, vê-se que na atividade comercial da Autuada quase não se opera com produtos tributados pela alíquota de 18% (dezoito por cento), sendo a maior parte de 7% (sete por cento) e 8,4% (oito inteiros e quatro décimos por cento), esta última em decorrência da redução de base de cálculo para os produtos alimentícios, sem esquecer do pão, com a carga tributária zerada.

O próprio documento trazido pelo Fisco (fls. 817/818) demonstra que o setor da Impugnante apura uma alíquota média de 9,8% e uma “alíquota real” de 4%. A primeira, quando comparados a base de cálculo com o débito de ICMS, e a alíquota real, quando confrontados o valor contábil e o imposto apurado.

Pelo exposto, aplicar a carga tributária média é a medida que se impõe, uma vez que a determinação contida no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75 não se aplica ao caso dos autos, haja vista que o valor da operação não foi obtido mediante arbitramento, mas sim pelo confronto entre os registros eletrônicos e as informações fiscais da Autuada.

Neste caso, deve-se apurar o imposto mediante adoção da carga tributária média apurada pela Impugnante conforme quadros de fls. 732/733.

No tocante à inaplicabilidade da reincidência, a partir de março/09, defendida pela Impugnante ao argumento de que, embora o Auto de Infração nº 01.000148903-71 tenha sido lavrado em 21/02/05, a penalidade foi por ele aplicada em decorrência da Denúncia Espontânea efetivada em 03/03/04, devendo o prazo da reincidência iniciar-se a partir desta data, também não procede.

A legislação tributária vigente neste Estado impõe a aplicação da reincidência sempre que houver a prática de nova infração, pela mesma pessoa e dentro de 5 (cinco) anos, cuja penalidade seja idêntica à da infração anterior aplicada.

Estabelece, ainda, que a contagem de tal prazo se inicia na data em que houver sido reconhecida a infração anterior, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa.

É o que se depreende do disposto no art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 53 - (...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior;

(...)

Assim, para a caracterização da reincidência é necessária a existência de exigência de uma penalidade anterior e que esta penalidade tenha sido reconhecida pelo sujeito passivo dentro do quinquênio anterior à nova infração. E mais, o reconhecimento deve ser caracterizado pelo pagamento da exigência, pela declaração de revelia ou pela condenação na esfera administrativa.

No caso dos autos, a exigência da penalidade anterior se deu em 21/02/05 com a lavratura do Auto de Infração nº 01.000148903-71, em face da desistência do parcelamento efetivado pelo sujeito passivo (tela do SICAF à fl. 129), sendo que o reconhecimento veio com o pagamento da exigência no dia 24/03/05 (tela do SICAF à fl. 130).

Nesta data (24/03/05) inicia-se a contagem do prazo da reincidência e nos próximos 5 (cinco) anos toda infração de penalidade idêntica cometida pelo mesmo sujeito passivo deve ser agravada pela reincidência.

Iniciar a contagem do prazo e, conseqüentemente, passar a aplicar a reincidência na data em que foi efetivada a denúncia espontânea, como pretende a Impugnante, além de contrariar a legislação que rege a matéria, afronta a lógica jurídica, uma vez que nesta data ainda não há a exigência da multa isolada aludida na norma caracterizadora da reincidência. Não obstante tenha ocorrido o descumprimento da obrigação acessória, sua exigência ficou suspensa em razão da protocolização da mencionada denúncia espontânea com parcelamento do crédito tributário devido.

A exigência da penalidade isolada somente pode ser viabilizada, na hipótese em tela, quando e se ocorrer a não ultimação ou não concretização da denúncia espontânea, o que, no caso em análise, veio com a desistência do parcelamento referido.

**3 – Entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/05/11, apuradas mediante arbitramento de valores após a identificação de saída desacoberta, constatada mediante confronto dos dados contidos nos documentos extrafiscais com os valores das saídas oficialmente informados ao Fisco**

Destaca o Fisco que a conclusão fiscal da ocorrência da entrada da mercadoria sem documento fiscal foi obtida mediante a utilização da presunção lógica de que, se as mercadorias saíram desacobertas é por que deram entrada no estabelecimento também sem documento fiscal, principalmente, em se tratando de saídas reiteradas que alcança percentuais aproximados de 60% (sessenta por cento) do movimento da Contribuinte.

Segundo o Fisco, neste nível de omissão, é impossível o contribuinte compatibilizar e fechar os seus controles fiscais e contábeis, se promover as entradas das mercadorias acobertas e grande parte das saídas ocorrer sem a emissão de documento fiscal. O pressuposto lógico, neste caso, é que a mercadoria que saiu desacoberta não teve a sua entrada levada a registro.

Para apuração dos valores, após a identificação das saídas desacobertas, tanto pelo regime normal de apuração, quanto em relação às saídas por substituição tributária, o Fisco arbitrou os valores de entrada desacoberta.

Com efeito, utilizando-se do percentual de agregação média, apurado para o período de 2008 a 2011 (51,5065%), o Fisco promoveu a exclusão deste percentual da base de cálculo apurada, identificando-o como entrada desacobertada.

Para identificação da parcela de entrada desacobertada, o Fisco divide o valor apurado de saída desacobertada, pela soma de um inteiro mais o percentual médio de agregação (1 + 51,5065).

A título de exemplo, a apuração do mês de janeiro de 2008 ocorre da seguinte forma, partindo-se dos elementos da planilha de fls. 29:

Saída desacobertada operação normal: R\$ 52.037,40 (cinquenta e dois mil, trinta e sete reais e quarenta centavos).

Operação:  $R\$ 52.037,40 : 1.51,5065 = 34.346,64$ .

Entrada desacobertada operação normal: R\$ 34.346,64 (trinta e quatro mil, trezentos e quarenta e seis reais e sessenta e quatro centavos).

A mesma operação é realizada para a apuração da entrada descoberta relativa aos produtos alcançados pela substituição tributária.

Em seguida, sobre os valores apontados nas planilhas de fls. 29/32, o Fisco aplicou a média ponderada de agregação (46,15% - quarenta e seis inteiros e quinze centésimos por cento), para apurar o valor do ICMS/ST lançado na coluna "n" das planilhas de fls. 34/37.

No cálculo da multa isolada sobre entrada desacobertada, a exigência se faz sobre os valores das colunas "h" e "i" das planilhas de fls. 27/30, com a respectiva majoração em 50% (cinquenta por cento), no período de janeiro de 2008 a março de 2010.

O Fisco ressalta que a mencionada conclusão fiscal encontra-se alicerçada nas próprias informações disponibilizadas pela Autuada no DASN/2008 e DAMEF 2009/2011.

Destaca que um simples e rápido exame das informações prestadas pela Autuada pode confirmar tal conclusão.

Prossegue afirmando que, conforme se pode ver na DASN (fls. 99/127), no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, a Autuada informou que teve estoque inicial de R\$ 113.765,63 (cento e treze mil, setecentos e sessenta e cinco reais e sessenta e três centavos), que adquiriu mercadoria no valor de R\$ 1.809.209,69 (um milhão, oitocentos e novel mil, duzentos e nove reais e sessenta e nove centavos) e que teve estoque final de R\$ 58.707,92 (cinquenta e oito mil, setecentos e sete reais e noventa e dois centavos). Informou, também, que promoveu saídas no valor de R\$ 2.102.435,23 (dois milhões, cento e dois mil, quatrocentos e trinta e cinco reais e vinte e três centavos) que, somado ao valor das saídas desacobertadas apuradas (R\$ 2.748.354,28 – dois milhões, setecentos e quarenta e oito mil, trezentos e cinquenta e quatro reais e vinte e oito centavos), totalizou o valor de R\$ 4.850.789,51 (quatro milhões, oitocentos e cinquenta mil, setecentos e oitenta e nove reais e cinquenta e um centavos).

Salienta que a Autuada teve um Custo de Mercadoria Vendida – CMV (EI + Compras - EF) de R\$ 1.864.267,40 (um milhão, oitocentos e sessenta e quatro mil, duzentos e sessenta e sete reais e quarenta centavos) para um total de vendas de R\$ 4.850.789,51 (quatro milhões, oitocentos e cinquenta mil, setecentos e oitenta e nove reais e cinquenta e um centavos) e que isto equivale a uma Margem de Valor Agregado superior a 160% (cento e sessenta por cento), bem maior do que a MVA média de 51,50% (cinquenta e um inteiros e cinquenta centésimos por cento) apurada para as operações acobertadas do período (quadro “r” do Anexo 1) e bastante elevada (praticamente inconcebível) para o seguimento, o que confirma a conclusão de ocorrência de omissão e/ou entradas desacobertadas.

Conclui que, assim, as entradas informadas são insuficientes para suportar o volume de saídas informadas e constatadas, denotando-se, dessa forma, que as mercadorias objeto do lançamento entraram e saíram do estabelecimento da Autuada desacobertadas de documento fiscal.

Afirma ainda que as notas fiscais constantes do livro Registro de Entradas, cujas cópias foram acostadas aos autos pela Impugnante às fls. 221/590, correspondem apenas, e tão somente, às mercadorias que saíram acobertadas de documento fiscal e foram informadas na DASN, até porque os valores são compatíveis, vale dizer, os valores das notas fiscais registradas no referido livro (fls. 221/590) são equivalentes aos informados da DASN como aquisição de mercadorias (fls. 84/127).

No caso, certo é que não merece guarida o argumento de que a imputação de entrada de mercadoria desacobertada somente seria possível mediante o desenvolvimento do roteiro “levantamento quantitativo”, uma vez que outras técnicas fiscais podem ser adotadas.

A argumentação da Impugnante de que o custo da mercadoria adquirida sem documento fiscal é menor do que o custo daquela que foi adquirida acobertada, devendo, portanto, dela ser deduzido o valor de 18% (dezoito por cento) relativo ao ICMS, não possui nenhuma procedência ou lógica jurídica.

A não aplicação da multa isolada sustentada pela Impugnante, ao argumento de que emitiu notas fiscais Série “D” e “mod. 1” durante todo o período objeto do lançamento, as quais não foram analisadas pelo Fisco, constitui outro equívoco da Autuada.

As operações realizadas por ela, Autuada, cujo documento fiscal foi emitido, não fazem parte do conjunto de operações objeto do lançamento em análise. Isto porque o valor dos documentos fiscais emitidos e informados ao Fisco na DASN foi deduzido do valor total das operações realizadas, conforme amplamente discorrido e demonstrado.

Por outro lado, as operações objeto do lançamento em exame são devidamente individualizadas por data, hora, valor, quantidade e discriminação do produto vendido, dentre outros. Caso houvesse documento fiscal válido emitido para alguma das operações apuradas como desacobertadas, e que não tivesse sido informada ao Fisco na DASN, caberia à Impugnante identificar a operação e apresentar o documento correspondente junto à sua peça impugnatória. O que não se pode conceber

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

é a efetivação de simples alegação, vazia e sem a devida comprovação, como quer fazer a Impugnante.

Cumprе esclarecer, por oportuno, que o documento hábil a ser emitido pela Autuada para acobertar as suas operações é o Cupom Fiscal, podendo emitir nota fiscal em substituição deste, somente em ocasião excepcional como, por exemplo, quando o ECF estiver com defeito.

No tocante à tese da Impugnante mediante a qual defende a limitação da multa isolada a 15% (quinze por cento) do valor da operação nos casos de entrada de mercadoria sem documento fiscal e saída de mercadoria sob o regime de ST, ao argumento de que nesses casos não há ICMS a pagar, duas são as conclusões.

A primeira, no caso das entradas desacobertas de produtos sujeitos ao regime normal de tributação, de fato não se pode falar em imposto devido, porquanto o pagamento do tributo se deu na saída da mercadoria, ainda que por exigência deste Auto de Infração, o que conduz à aplicação da pretensão da Impugnante, cabendo a adequação ao percentual de 15% (quinze por cento), conforme destacado nas decisões trazidas por ela.

Por outro lado, nas operações com produtos tributados pelo regime de substituição tributária, há incidência do ICMS, ainda que não exigido no momento do lançamento, uma vez que a cobrança ocorre na entrada da mercadoria, não havendo que se falar em adequação ao percentual de 15% (quinze por cento), haja vista que a mencionada adequação está limitada às respectivas cargas tributárias incidentes no momento de apurar o imposto devido por substituição tributária.

Quanto à pretensão da Impugnante de abatimento de crédito do ICMS do lançamento, o Fisco afirma que, igualmente, não possui respaldo legal, pois se a mercadoria deu entrada no estabelecimento desacoberta de documentação fiscal, não há que se falar em creditamento do ICMS da operação, não houve documento fiscal, bem como imposto destacado a apropriar.

Sustenta que, neste sentido, é farta a jurisprudência do CC/MG, conforme se pode atestar na transcrição de parte do acórdão 20.609/12/3ª, *in verbis*:

ACORDÃO Nº 20.609/12/3ª

CONSIDERANDO-SE QUE AS OPERAÇÕES OCORRERAM DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, NO CÁLCULO DO ICMS/ST O FISCO NÃO ABATEU O CRÉDITO RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA DO REMETENTE, UMA VEZ QUE ESTA PARCELA DO IMPOSTO NÃO FOI COBRADA NA ORIGEM (SÃO PAULO). ESTE PROCEDIMENTO RESPEITA O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS QUE, NOS ESTRITOS TERMOS DO ART. 155, § 2º, INCISO I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, EFETIVA-SE ATRAVÉS DA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO COM O MONTANTE COBRADO NAS ETAPAS ANTERIORES PELO MESMO OU OUTRO ESTADO OU DISTRITO FEDERAL.

ART. 155 – COMPETE AOS ESTADO E AO DISTRITO FEDERAL INSTITUIR IMPOSTOS SOBRE: .....

§ 2º - O IMPOSTO PREVISTO NO INCISO II, ATENDERÁ O SEGUINTE:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - SERÁ NÃO-CUMULATIVO, COMPENSANDO-SE O QUE FOR DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM O MONTANTE COBRADO NAS ANTERIORES PELO MESMO OU OUTRO ESTADO OU PELO DISTRITO FEDERAL. ....

NESSE SENTIDO, ESTABELECE O ART. 68 DO RICMS/02, QUE “O CRÉDITO CORRESPONDERÁ AO MONTANTE DO IMPOSTO CORRETAMENTE COBRADO E DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL RELATIVO À OPERAÇÃO OU À PRESTAÇÃO”, SENDO REFORÇADO EM SEU PARÁGRAFO ÚNICO QUE “SE O IMPOSTO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL FOR INFERIOR AO DEVIDO, O VALOR A SER ABATIDO CORRESPONDERÁ AO DO DESTAQUE, FICANDO ASSEGURADO O ABATIMENTO DA DIFERENÇA, DESDE QUE FEITO COM BASE EM DOCUMENTO FISCAL COMPLEMENTAR EMITIDO PELO ALIENANTE OU REMETENTE DA MERCADORIA OU PELO PRESTADOR DO SERVIÇO”.

ORA, SE AS OPERAÇÕES OCORRERAM DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONCLUI-SE QUE INEXISTIU QUALQUER DESTAQUE DO IMPOSTO, NÃO HAVENDO NENHUMA PROVA NOS AUTOS DE QUE ESTE TENHA SIDO PELO MENOS COBRADO.

ASSIM SENDO, CORRETAMENTE AGIU O FISCO, AO NÃO COMPENSAR, NO CÁLCULO DO ICMS/ST, O CRÉDITO RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA DO REMETENTE, UMA VEZ QUE ESTA PARCELA DO IMPOSTO (ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA) NÃO FOI COBRADA NA ORIGEM (ESTADO DE SÃO PAULO), EIS QUE AS OPERAÇÕES OCORRERAM DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL.

Conclui o Fisco, portanto, que as mercadorias entraram no estabelecimento da Autuada desacobertadas de documento fiscal e não houve recolhimento do ICMS/ST pelo alienante ou remetente, nem há comprovação de recolhimento pela Autuada, no caso das aquisições fora do Estado.

Não obstante a clareza de raciocínio do Fisco, o exemplo citado e transcrito anteriormente, contrapõe-se ao levantamento indicado no “Anexo I” (fls. 29/32), quando se constata um CMV apurado no valor de R\$ 2.297.557,41. Tal valor, se confrontado com as saídas totais mencionadas pelo Fisco (R\$ 4.850.789,51), indica uma margem de valor agregado bem menor que a apontada pelo Fisco, em torno de 111% (cento e onze por cento).

Sabendo-se que na comercialização de produtos alimentícios aplica-se margem de agregação mais contundente, a proporção não se mostra tão desequilibrada. É o caso, por exemplo, da comercialização de pão de queijo, produzido a partir do polvilho e essência de queijo.

Na forma apurada pelo Fisco, as entradas desacobertadas (R\$ 2.098.166,31) são maiores que as entradas acobertadas indicadas no exemplo lançado na Manifestação Fiscal (R\$ 1.809.209,69).

Conforme já exposto, em relação às entradas desacobertadas, exige-se apenas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Contudo, na forma do arbitramento realizado pelo Fisco, exige-se a multa isolada por entrada e saída desacobertada sobre a mesma base de cálculo, o que

demandaria a aplicação da regra estampada no art. 211 do RICMS/02, que assim prescreve:

**Art. 211.** Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

Assim, conclui-se que as entradas desacobertadas não refletem a proporcionalidade indicada pelo Fisco, razão pela qual devem ser excluídas das exigências fiscais.

### **Da Responsabilidade Tributária**

Foram inseridos no polo passivo, na qualidade de Coobrigados, a empresa desenvolvedora/fornecedora do programa aplicativo fiscal, nos termos do art. 21, inciso XIII, art. 21-A, inciso I e art. 207, § 1º, item 1 da Lei nº 6.763/75 e os Sócios-administradores da Autuada, com fulcro no art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II do mesmo diploma legal c/c art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional - CTN, em ambos os casos combinados com o art. 128 do CTN.

Os Coobrigados Sócios-administradores da Autuada não compareceram aos autos com defesa individualizada, acatando, em tese, a incumbência imputada pelo Fisco.

Verifica-se que seus atos ou omissões foram decisivos para o cometimento da infração, concorrendo para o não recolhimento do tributo.

Ademais, vale mencionar o disposto no art. 135, inciso III do CTN e do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

#### Código Tributário Nacional:

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

(...)

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

#### Lei nº 6.763/75:

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Deste modo, respondem solidariamente os Sócios-administradores, que efetivamente é quem participa das deliberações e dos negócios sociais da empresa.

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 e, sim, a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira.

Induidoso, portanto, que os Sócios-administradores tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, na forma em que ocorreu, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco.

Assim, resta clara a gestão fraudulenta dos Sócios-administradores com o intuito de lesar o erário.

No presente caso, há a comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, sendo necessária, portanto, a inclusão na sujeição passiva dos Sócios-administradores com base no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o inciso XII do mencionado artigo.

No tocante à Coobrigada Comercial M.M. Informática Ltda, não obstante tenha sido negado seguimento à Impugnação pela sua intempestividade, passa-se a analisar os argumentos nela inseridos, em homenagem a princípio da verdade real ou material que rege o processo tributário administrativo deste Estado.

A Coobrigada requer sua exclusão da sujeição passiva do feito fiscal ao argumento de que tomou todas as providências necessárias para que não houvesse a sonegação fiscal por parte da Autuada. Informa que fez vários contatos telefônicos, carta com AR e visitas *in loco* informando da necessidade de atualização da versão do *software*, o que não foi realizado pela Autuada.

Garante que o aplicativo “SATECF.EXE” utilizado pela Autuada foi devidamente homologado e cadastrado na SEF/MG, desde 07/11/07 e que o sistema por ela desenvolvido está em conformidade com a legislação que rege a matéria, sendo que tal ferramenta foi utilizada de forma indevida pela Contribuinte Mix Pão.

Em síntese, cita e discorre sobre o requisito XVII, item 1, letra “c” do roteiro do PAF-ECF que diz que, na impossibilidade de uso do ECF, o programa deve impedir os registros de cupons fiscais no banco de dados, porém, deve disponibilizar recurso para digitação dos outros documentos emitidos manualmente. Vislumbra a possibilidade de ter a Autuada se valido deste recurso para efetuar vendas sem a emissão de documento fiscal.

A Coobrigada, Comercial M.M. Informática Ltda, se esforça, em vão, em construir argumentos para se eximir da responsabilidade pela ocorrência da infração cometida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O conjunto probatório dos autos demonstra de forma clara a responsabilidade da Coobrigada pela infração imputada.

A análise, os testes e a conclusão a que chegou o órgão especializado (“Núcleo de Auditoria Digital” da Delegacia Fiscal/Belo Horizonte 1), não deixam dúvidas acerca da participação direta e deliberada da Coobrigada na infração ora em análise.

Restou devidamente comprovado que os programas disponibilizados pela Coobrigada continham dispositivo (tela alternativa de venda) que permitia a realização de operação de venda sem a emissão do documento fiscal válido e sem o registro dos dados no arquivo Sintegra. É o que se pode subsumir da conclusão do Relatório Técnico 032/11, a seguir transcrito (em parte):

(...) As três versões cadastradas na SEF e analisadas neste relatório apresentam tela alternativa de vendas que não emite documento fiscal. A opção é encontrada no item de menu “Ferramentas> Rotinas Fiscais> Documentos Fiscais” e tem o nome na sua tela de “Registro de Documentos Fiscais”. Apesar do nome indicar apenas o registro de documentos fiscais supostamente já emitidos, esta tela permite a escolha de meio de pagamento e cálculo de troço indicando o seu uso direto na frente de loja pelo operador do caixa para registro de operações de venda.

A tela alternativa de vendas pode ser configurada para gerar ou não o cálculo de troço e escolha de meios de pagamento.

Todas as vendas feitas por esta tela alternativa de vendas aparecem nos relatórios gerenciais do módulo gerencial de retaguarda.

Todas as vendas feitas através da tela alternativa de vendas citada acima foram feitas sem a emissão de qualquer documento fiscal.

A tela alternativa de vendas citada acima permite ao usuário fazer um registro de venda com o campo “Documento” sem conteúdo.

A empresa desenvolvedora disponibiliza aplicativo para geração do arquivo SINTEGRA que deve conter todas as movimentações comerciais do contribuinte. O aplicativo disponibilizado pela empresa desenvolvedora que gera o arquivo SINTEGRA permite ao usuário escolher o tipo de registro que deverá constar no arquivo a ser entregue ao fisco.

Os registros feitos na tela alternativa de venda com o campo “Documento” sem conteúdo não aparecem no conteúdo do arquivo SINTEGRA gerado pelo aplicativo disponibilizado pela empresa desenvolvedora.

Também fica evidente na parte da conclusão do Relatório Técnico 035/11, a seguir transcrita:

As versões do PAF-ECF instaladas nos seus caixas são, versões não cadastradas na SEF/MG. Apesar de serem, a princípio, versões fiscais que exigem a presença do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

equipamento ECF estas versões tem diferenças em relação às versões cadastradas na SEF/MG. Por exemplo, na versão analisada neste relatório, os campos “Série” e “Subsérie” da tela alternativa de vendas aceitam conteúdo nulo, ao contrário das versões cadastradas na SEF e testadas no relatório técnico NAD/BH 032/2011.

A versão testada neste relatório possui tela alternativa de venda conforme demonstrado neste relatório e também no relatório técnico NAD/BH 032/2011.

Foram encontradas nas imagens dos equipamentos dos contribuintes diversas versões não fiscais anteriores às versões utilizadas atualmente pelo contribuinte. Conforme demonstrado neste relatório e também no relatório técnico NAD/BH 032/2011, as versões anteriores à versão 3.0 tinham o executável com o nome “SatCxa.exe” e dois executáveis separados: um fiscal e outro não fiscal. A partir da versão 3.0 o executável mudou o nome para “SatEcf.exe” e a tela alternativa de vendas faz parte do executável fiscal.

É importante destacar que a mesma irregularidade foi constatada nas operações de venda promovidas pela própria Coobrigada em diversos contribuintes clientes seus, diligenciados em operação desenvolvida para fins fiscais. Todos utilizavam o mesmo “modus operandi” para promover saídas sem documento fiscal. Inclusive, os contribuintes (M.M. Supermercados Ltda., Empório Pão e Vinho Ltda., Paris Pães Ltda. e Tecnoweb Informática Ltda.) geridos “de fato” pela ora Coobrigada, uma vez que, seu Sócio-administrador e proprietário de 90% (noventa por cento) de seu capital social, Sr. Márcio Eduardo Goulart Júnior, possui procuração com plenos poderes para administrar e gerir os negócios das mesmas.

A alegação de que fez vários contatos com a Autuada, por telefone, por carta com AR e em visitas *in loco*, para informar da necessidade de atualização da versão do *software*, o que não foi realizado pela Autuada, não lhe socorre.

Sabedora da existência da irregularidade, a Coobrigada, na qualidade de Interventora/Desenvolvedora, tinha o dever de tomar as providências necessárias e suficientes para saná-la, inclusive a de informar a SEF/MG, conforme determina o disposto no art. 36, inciso VIII, alínea “d”, “h” e “i” da Portaria SRE 068/08, *in verbis*:

Art. 36 - São responsabilidades da empresa interventora:

(...)

VIII - informar à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, sempre que constatar a utilização de ECF:

(...)

d) em desacordo com a autorização concedida ou com a legislação vigente;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

h) com programa aplicativo em desacordo com a autorização concedida ou com a legislação vigente;

i) não autorizado pelo Fisco;

Ao contrário do que afirma a Coobrigada, as versões do PAF-ECF instaladas nos caixas da Autuada são versões não cadastradas na SEF/MG e contêm dispositivo irregular que permite realização de venda sem a emissão do Cupom Fiscal válido.

O requisito XVII, item 1, letra “c” do roteiro do PAF-ECF, citado pela Coobrigada, apenas exige que, na impossibilidade de uso do ECF, o programa deve impedir os registros de cupons fiscais no banco de dados e deve disponibilizar recurso para digitação dos outros documentos emitidos manualmente.

O programa disponibilizado pela Coobrigada, a despeito de cumprir tal requisito, disponibilizava tela alternativa de venda sem cupom fiscal, conforme relatado à fl. 21 do Relatório 032/11, *in verbis*:

Observa-se que se trata, a princípio, de tela para “Registro de Documentos Fiscais”, o que mostra a intenção de ser apenas uma tela de registro de documentos fiscais já emitidos. Como será visto adiante trata-se de tela alternativa de vendas permitindo a escolha de meios de pagamento e cálculo de troco.

E mais, o sistema continha opção para que essas operações realizadas sem documento fiscal válido não fossem incluídas no arquivo Sintegra a ser enviado ao Fisco, constando apenas nos relatórios gerenciais, o que confirma de forma indubitosa a intenção de fraudar, e ocultar do Fisco a fraude.

Tudo isto autoriza a inserção da Interventora/Desenvolvedora, Comercial M.M. Informática Ltda, no polo passivo da obrigação tributária, na qualidade de responsável solidária pelo crédito tributário exigido.

### **Da Exclusão do Regime do Simples Nacional**

Em decorrência da constatação de irregularidades sucessivas, decidiu o Fisco pela exclusão da Autuada do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, retroativamente a 1º de janeiro de 2008, conforme “Termo de Exclusão do Simples Nacional” (fls. 73), recebido pela Autuada em 27/05/13.

A Impugnante defende a sua permanência no regime do Simples Nacional, ao argumento de que não restou demonstrada a infração tributária, haja vista que o Fisco realizou o lançamento somente com base em valores totais declarados e apurados em arquivo eletrônico, sem analisar qualquer documento fiscal emitido pela Autuada.

A mencionada exclusão foi procedida, retroativamente a 01/01/2008, em consequência da prática reiterada de saídas desacobertadas de documento fiscal, com base no art. 29, inciso XI c/c art. 26, inciso I da Lei Complementar 123/06, em virtude de utilização deliberada de programa de EFC adulterado e/ou não cadastrado na SEF/MG.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As reiteradas saídas desacobertadas estão exaustivamente comprovadas, conforme demonstrado.

A forma pela qual se deu a mencionada infração, não deixa dúvidas quanto à existência ou utilização de meio fraudulento com o intuito de induzir a Fiscalização a erro, com o fim de suprimir o pagamento do tributo apurável na forma do Simples Nacional, impondo, assim, a aplicação do gravame previsto no § 2º do art. 76 da Resolução CGSN nº 94/11.

Dessa forma, correta a exclusão do estabelecimento do regime do Simples Nacional.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 05/08/15. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para: 1) aplicar a carga tributária média em relação às saídas desacobertadas, utilizando-se dos percentuais trazidos às fls. 732/733, adequando-se, a seguir, a multa isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, inclusive em relação às saídas desacobertadas de produtos do regime de substituição tributária; 2) excluir as exigências fiscais vinculadas às entradas desacobertadas. Vencidos, em parte, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Relator) e José Luiz Drumond, que o julgavam parcialmente procedente, para que: 1) seja adotada, para apuração do valor do imposto, a carga tributária média informada pela Impugnante, adequando-se a multa isolada exigida ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75; 2) no tocante à Multa Isolada exigida em relação às entradas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária, seja adotada, para apuração do seu valor, a carga tributária média informada pela Impugnante, observado o disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75; 3) em relação à apuração do valor do ICMS/ST referente ao exercício de 2009, seja adotada a carga tributária no percentual de 16,94% (dezesseis vírgula noventa e quatro por cento). Designado relator o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor). Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 11 de agosto de 2015.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Relator designado**

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

---

|                   |  |                 |
|-------------------|--|-----------------|
| Acórdão:          | 20.828/15/2ª   | Rito: Ordinário |
| PTA/AI:           | 01.000191168-35  |                 |
| Impugnação:       | 40.010134282-41  |                 |
| Impugnante:       | Mix Pão Ltda.<br>IE: 062780119.00-91   |                 |
| Coobrigados:      | Carlos Alberto Bizzoto<br>CPF: 486.616.006-34<br>Comercial M.M. Informática Ltda - EPP<br>IE: 062080725.00-06<br>Jaqueline Xavier Bizzoto<br>CPF: 486.636.466-15 |                 |
| Proc. S. Passivo: | Marcelo Braga Rios/Outro(s)  |                 |
| Origem:           | DFT/Belo Horizonte   |                 |

---

Voto proferido pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A atuação versa sobre a constatação, mediante análise dos dados contidos nos arquivos extrafiscais copiados dos computadores em operação no estabelecimento da Autuada, das seguintes irregularidades:

1 - Utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF) sistema “SAT” desenvolvido e fornecido pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda, para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária, pelo que se exige a Multa Isolada de 15.000 UFEMG, com base no art. 54, inciso XXVII da Lei 6.763/75;

2 – Entradas e Saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/05/11, cujo valor foi apurado mediante o confronto dos dados contidos nos documentos extrafiscais com o valor das saídas oficialmente informado ao Fisco, pelo que se exigem ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação (50% e 100%) e Multa Isolada de 40% (agravada em 50%, no período de janeiro de 2008 a março de 2010, em face da reincidência constatada), com base no art. 55, inciso II c/c art. 53, § § 6º e 7º e art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III, todos da Lei 6.763/75.

A 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, opta em julgar parcialmente procedente o lançamento, para: 1) aplicar a carga tributária média em relação às saídas desacobertas, utilizando-se dos percentuais trazidos às fls. 732/733, adequando-se, a seguir, a multa isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, inclusive em relação às saídas desacobertas de produtos do regime de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária; 2) excluir as exigências fiscais vinculadas às entradas desacobertadas.

O presente voto vencido diverge do voto de qualidade pelos fundamentos a seguir elencados.

Após a identificação das saídas de mercadorias desacobertadas, tanto pelo regime normal de apuração, quanto em relação às saídas por substituição tributária, o Fisco arbitrou os valores da entrada desacobertada.

Com efeito, utilizando-se do percentual de agregação média, apurado para o período de 2008 a 2011 (51,5065%), o Fisco promoveu a exclusão deste percentual da base de cálculo apurada, identificando-o como entrada desacobertada.

Para identificação da parcela de entrada desacobertada, o Fisco divide o valor apurado de saída desacobertada pela soma de um inteiro mais o percentual médio de agregação (1 + 51,5065).

A título de exemplo, a apuração do mês de janeiro de 2008 ocorre da seguinte forma, partindo-se dos elementos da planilha de fls. 29:

Saída desacobertada operação normal: R\$ 52.037,40 (cinquenta e dois mil, trinta e sete reais e quarenta centavos).

Operação:  $R\$ 52.037,40 : 1.51,5065 = 34.346,64$ .

Entrada desacobertada operação normal: R\$ 34.346,64 (trinta e quatro mil, trezentos e quarenta e seis reais e sessenta e quatro centavos).

A mesma operação é realizada para a apuração da entrada descoberta relativa aos produtos alcançados pela substituição tributária.

Em seguida, sobre os valores apontados nas planilhas de fls. 29/32, o Fisco aplicou a média ponderada de agregação (46,15% - quarenta e seis inteiros e quinze centésimos por cento), para apurar o valor do ICMS/ST lançado na coluna "n" das planilhas de fls. 34/37.

No cálculo da multa isolada sobre entrada desacobertada, a exigência se faz sobre os valores das colunas "h" e "i" das planilhas de fls. 27/30, com a respectiva majoração em 50% (cinquenta por cento), no período de janeiro de 2008 a março de 2010.

O Fisco ressalta que a mencionada conclusão fiscal encontra alicerçada nas próprias informações disponibilizadas pela Autuada no DASN/2008 e DAMEF 2009/2011.

Destaca o Fisco que um simples e rápido exame das informações prestadas pela Autuada pode confirmar a ocorrência de entrada de mercadorias desacobertada de documentação fiscal.

Explica a Fiscalização que, conforme se pode ver na DASN (fls. 99/127), no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, a Autuada informou que teve estoque inicial de R\$ 113.765,63 (cento e treze mil, setecentos e sessenta e cinco reais e sessenta e três centavos), que adquiriu mercadoria no valor de R\$ 1.809.209,69 (um

milhão, oitocentos e novel mil, duzentos e nove reais e sessenta e nove centavos) e que teve estoque final de R\$ 58.707,92 (cinquenta e oito mil, setecentos e sete reais e noventa e dois centavos). Informou, também, que promoveu saídas no valor de R\$ 2.102.435,23 (dois milhões, cento e dois mil, quatrocentos e trinta e cinco reais e vinte e três centavos) que, somado ao valor das saídas desacobertadas apuradas (R\$ 2.748.354,28 – dois milhões, setecentos e quarenta e oito mil, trezentos e cinquenta e quatro reais e vinte e oito centavos), totalizou o valor de R\$ 4.850.789,51 (quatro milhões, oitocentos e cinquenta mil, setecentos e oitenta e nove reais e cinquenta e um centavos). Vale dizer, teve um Custo de Mercadoria Vendida – CMV (EI + Compras - EF) de R\$ 1.864.267,40 (um milhão, oitocentos e sessenta e quatro mil, duzentos e sessenta e sete reais e quarenta centavos) para um total de vendas de R\$ 4.850.789,51 (quatro milhões, oitocentos e cinquenta mil, setecentos e oitenta e nove reais e cinquenta e um centavos). Isto equivale a uma Margem de Valor Agregado superior a 160% (cento e sessenta por cento), bem maior do que a margem de agregação média de 51,50% (cinquenta e um inteiros e cinquenta centésimos por cento) apurada para as operações acobertadas do período (quadro “r” do Anexo 1) e bastante elevada (praticamente inconcebível) para o seguimento, o que confirma a conclusão de ocorrência de omissão e/ou entradas desacobertadas.

Conclui a Fiscalização que as entradas informadas são insuficientes para suportar o volume de saídas informadas e constatadas, denotando-se, dessa forma, que as mercadorias objeto do lançamento entraram e saíram do estabelecimento da Autuada desacobertadas de documento fiscal.

Vale lembrar que a na Sessão de Julgamento ocorrida no dia 04/02/14, a 2ª Câmara decidiu “(...) converter o julgamento em diligência para que o Fisco apresente informações técnicas atestando qual a margem de valor agregado do setor da Impugnante no período objeto da autuação; e, ainda, manifeste-se acerca dos dados utilizados provenientes das DASN (Declaração Anual do Simples Nacional), bem como da existência de conexão entre as entradas e saídas desacobertadas em relação às quais está sendo exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, à luz do parecer da Assessoria/CCMG.” (fls. 715).

Nessa ocasião, a Fiscalização deixou consignado o seguinte:

Para atendimento da determinação desta douta Câmara, foi solicitado à Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais desta Secretaria de Estado de Fazenda – SAIF/SEF que apresentassem as informações técnicas atestando qual a margem de lucro agregado do setor da Impugnante. Em resposta, a mencionada Superintendência nos enviou o Estudo de Impacto, anexo, que apurou no segmento da Autuada (CNAE 1091-1/02 – Fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância de produção própria) um percentual de agregação médio de 26% no período autuado (2008 = 27%, 2009 = 21%, 2010 = 27%, 2011 janeiro a abril = 33%). O mencionado percentual de agregação foi obtido nas informações prestadas pelos contribuintes do segmento no período autuado (total das saídas frente ao total das entradas).

É importante reafirmar que a Margem de Valor Agregado - MVA do contribuinte autuado no período de 2008 a 2011 foi apurada com base nas informações por ele prestadas nas DASN do período, resultando no percentual de 51,5065, conforme consta do Quadro “r” do Anexo I, fls. 29/32 dos autos.

Cumprе esclarecer, ainda, que a MVA de um contribuinte varia, principalmente, conforme o rol de produtos que ele comercializa. No segmento em exame, os produtos produzidos/manufaturados pelo estabelecimento (pães, bolos, produtos de lanchonete, etc.) tendem a ter um agregado bem maior que os dos produtos adquiridos para comercializar (refrigerante, sucos, cervejas, leite, cigarro, produtos de mercearia em geral, etc.). Portanto, no CNAE da Autuada o agregado de cada contribuinte varia de acordo com a diversidade e quantidade de produtos com os quais ele trabalha.

Das Considerações acerca do Parecer da Assessoria/CCMG.

De início, cumpre registrar que o douto Parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 691/712 adotou quase em sua totalidade os argumentos esposados na Manifestação Fiscal de fls. 668/685, somente divergindo às fls. 702 (cinco primeiros parágrafos), 705 (dois últimos parágrafos), 706 (primeiro parágrafo) e 707 (a partir do segundo parágrafo), a respeito das quais passa-se a tecer os seguintes comentários.

Quanto à utilização dos dados das DASN entregue pelo contribuinte autuado, pode-se observar que o douto parecer (fl. 707) conclui que “*Não obstante a clareza de raciocínio do Fisco, o exemplo citado e transcrito anteriormente, contrapõe-se ao levantamento indicado no “Anexo I” (fls. 29/32), quando se constata um CMV apurado no valor de R\$ 2.297.557,41. Tal valor, se confrontado com as saídas totais mencionadas pelo Fisco (R\$ 4.850.789,51), indica uma margem de valor agregado bem menor que a apontada pelo Fisco, em torno de 111%.*”. Tal conclusão, *data máxima vênia*, é equivocada e não condiz com o contido no conjunto probatório dos autos.

Nenhuma contraposição, distorção ou contrariedade existe entre o levantamento do agregado indicado no Anexo I (fls. 29/32) e o exemplo citado na Manifestação Fiscal (fl. 674) e reproduzido no Parecer da Assessoria do CC/MG (fl. 704).

Ocorre que o CMV de R\$ 2.297.557,41 indicado no quadro “r” do Anexo I (fls. 29/32) se refere ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2011, portanto não poderia ser confrontado com o valor das saídas consignado no exemplo mencionado (R\$ 4.850.789,51), que se refere ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, como quer o nobre parecerista.

Somente se chegará a um percentual de MVA correto e fidedigno se confrontar o CMV de um período com o valor das saídas realizadas neste mesmo período. Portanto, o valor das saídas ocorridas no período de janeiro de 2008 a

dezembro de 2010 contido no exemplo e considerado no parecer da Assessoria deve ser confrontado com o CMV deste mesmo período. Caso contrário, haverá distorção no percentual de agregação obtido, como ocorreu na conclusão equivocada a que chegou o douto parecer.

Destarte, conforme afirmado na Manifestação Fiscal de fls. 668/685 e contido no DASN (fls. 99/127), no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, a Autuada informou que teve estoque inicial de R\$ 113.765,63, adquiriu mercadoria no valor de R\$ 1.809.209,69 e teve estoque final de R\$ 58.707,92; informou, também, que promoveu saídas no valor de R\$ 2.102.435,23 que somado ao valor das saídas desacobertadas apuradas (R\$ 2.748.354,28) totalizou o valor de R\$ 4.850.789,51. Vale dizer, teve um Custo de Mercadoria Vendida - CMV (EI + Compras - EF) de R\$ 1.864.267,40 para um total de vendas de R\$ 4.850.789,51. Isto equivale a uma Margem de Valor Agregado superior a 160%, bem maior do que a MVA média de 51,50% apurada para as operações acobertadas do período (quadro "r" do Anexo 1) e bastante elevada (praticamente inconcebível) para o segmento, o que confirma a conclusão de ocorrência de omissão e/ou entradas desacobertadas.

Sob melhor juízo, nenhuma contribuição traz para o deslinde da contenda, a afirmação do parecer de que "*Na forma apurada pelo Fisco, as entradas desacobertadas (R\$ 2.098.166,31) são maiores que as entradas acobertadas indicadas no exemplo lançado na Manifestação Fiscal (R\$ 1.809.209,69).*". Em primeiro lugar, o valor das entradas acobertadas indicado no exemplo mencionado (R\$ R\$ 1.809.209,69) refere-se ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010 e o valor das entradas desacobertadas exigidas no Auto de Infração (R\$ 2.098.166,31) refere-se ao período de janeiro de 2008 a abril de 2011. Em segundo lugar, não vislumbramos nenhum prejuízo para o trabalho fiscal em exame, o fato do valor das entradas desacobertadas ser maior do que o valor das entradas acobertadas, pelo contrário, isto constitui mais um indicativo de que a apuração efetivada pelo Fisco está correta. A propósito, o conjunto probatório dos autos levou o Fisco a detectar uma omissão de saídas de aproximadamente 60%, vale dizer, o valor das saídas acobertadas é menor do que o valor das saídas desacobertadas. Nada mais coerente, pois, que aconteça o mesmo em relação às entradas acobertadas e desacobertadas.

À propósito, a conclusão da ocorrência da entrada da mercadoria sem documento fiscal foi obtida mediante a utilização da presunção lógica de que, se as mercadorias saíram desacobertadas de documento fiscal é por que deram entrada no estabelecimento também sem documento fiscal, principalmente, em se tratando de saídas reiteradas que alcança percentuais aproximados de 60% do movimento do contribuinte. Neste nível de omissão, é impossível o contribuinte compatibilizar e fechar os seus controles fiscais e contábeis, se promover as entradas das mercadorias

acobertadas e grande parte das saídas ocorrer sem a emissão de documento fiscal. O pressuposto lógico, neste caso, é que a mercadoria que saiu desacobertada não teve a sua entrada levada a registro.

Principalmente no que se refere às mercadorias sujeitas à substituição tributária, cuja saída não é tributada, uma vez que o ICMS é recolhido antecipadamente por imposição da legislação tributária, não justificaria, em tese, a saída desacobertada de documentação fiscal.

Portanto, o pressuposto é que se as mercadorias que tivessem entrado no estabelecimento acobertadas por documentos fiscais saíam, também, acobertadas por documentos fiscais, tendo em vista que não haveria destaque de imposto na saída, uma vez que a Autuada já teria feito a retenção do imposto na entrada ou as mercadorias já chegariam ao seu estabelecimento com a retenção do ICMS/ST.

Tudo isto foi devidamente comprovado nos autos. Os números e os percentuais, extraídos da escrituração fiscal e contábil do contribuinte, demonstram de forma cristalina que as mercadorias saíram desacobertadas porque deram entrada no estabelecimento também desacobertadas. As entradas escrituradas não suportam o volume total das saídas contabilizadas e aquelas apuradas pelo Fisco, indicando que realmente as mercadorias objeto do lançamento entraram e saíram do estabelecimento desacobertadas de documentos fiscais.

De acordo com os dados extraídos da escrita do contribuinte, para que as entradas registradas suportassem as saídas apuradas, verificar-se-ia a ocorrência de uma MVA superior a 160% infinitamente maior do que a MVA média de 51,50% apurada para as operações acobertadas do período (quadro "1" do Anexo 1) e praticamente inconcebível para o segmento, conforme comprovam os documentos anexos.

A jurisprudência deste CC/MG é pacífica, tendo suas diversas Câmaras de Julgamento se manifestado de forma reiterada e favorável à aprovação do procedimento em comento, conforme se pode confirmar nos acórdãos seguintes: 19.381/11/2<sup>a</sup>, 19.822/12/2<sup>a</sup>, 19.823/12/2<sup>a</sup>, 19.845/12/2<sup>a</sup>, 19.846/12/2<sup>a</sup>, 20.036/11/3<sup>a</sup>, 20.037/11/3<sup>a</sup>, 20.082/13/2<sup>a</sup>, 20.119/13/2<sup>a</sup>, 20.191/13/2<sup>a</sup>, 20.247/13/2<sup>a</sup>, 20.500/12/3<sup>a</sup> a 20.502/12/3<sup>a</sup>, 20.552/12/3<sup>a</sup>, 20.627/11/1<sup>a</sup>, 20.670/12/1<sup>a</sup>, 20.818/12/3<sup>a</sup>, 20.973/13/3<sup>a</sup> a 20.980/13/3<sup>a</sup>, 21.029/13/3<sup>a</sup> a 21.033/13/3<sup>a</sup>, 21.195/13/3<sup>a</sup>, 21.196/13/3<sup>a</sup>, 21.202/13/3<sup>a</sup>, 21.203/13/3<sup>a</sup>, dentre outros.

No que tange à existência de conexão entre as entradas e saídas desacobertadas para os efeitos da exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, deve-se entender ser equivocada a posição defendida no douto parecer (fl. 707), ao argumento de que a penalidade

foi exigida sobre a mesma base de cálculo, o que demandaria a aplicação da regra estampada no art. 211 da Parte Geral do RICMS/02.

Com efeito, conforme se pode certificar no Anexo 1 do relatório Fiscal (fls. 29/32) colunas “f” e “g” (saídas) e “h” e “i” (entradas), as bases de cálculo da multa isolada exigida na entrada e na saída são completamente distintas, sendo que a conclusão do parecer de que a penalidade foi exigida sobre a mesma base de cálculo, é inverídica e equivocada. Na verdade, o Fisco apenas utilizou o valor da saída para a obtenção do valor da entrada, deduzindo-se a MVA média do contribuinte. Nada mais.

Portanto, não há que se falar em conexão na aplicação da penalidade isolada no caso em análise, uma vez que se trata de infrações autônomas e independentes, ocorridas em períodos diversos de tempo.

Também neste ponto a jurisprudência deste CC/MG é pacífica e favorável à aprovação do procedimento em análise, conforme se pode ver nos acórdãos seguintes: 19.381/11/2<sup>a</sup>, 19.822/12/2<sup>a</sup>, 19.823/12/2<sup>a</sup>, 19.845/12/2<sup>a</sup>, 19.846/12/2<sup>a</sup>, 20.036/11/3<sup>a</sup>, 20.037/11/3<sup>a</sup>, 20.082/13/2<sup>a</sup>, 20.119/13/2<sup>a</sup>, 20.191/13/2<sup>a</sup>, 20.413/12/3<sup>a</sup>, 20.414/12/3<sup>a</sup>, 20.500/12/3<sup>a</sup>, a 20.502/12/3<sup>a</sup>, 20.552/12/3<sup>a</sup>, 20.627/11/1<sup>a</sup>, 20.670/12/1<sup>a</sup>, 20.818/12/3<sup>a</sup>, 20.973/13/3<sup>a</sup> a 20.978/13/3<sup>a</sup>, 21.195/13/3<sup>a</sup>, 21.196/13/3<sup>a</sup>, 21.202/13/3<sup>a</sup>, 21.203/13/3<sup>a</sup>, dentre outros.

No tocante à aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) nas operações objeto da autuação, com fulcro e por determinação do art. 12, § 71 da Lei n° 6.763/75, na redação que lhe foi dada pela Lei 20.540/12 c/c art. 144, § 1° do CTN, o douto parecer à fl. 12 entende que a referida regra “(...) *deve ser interpretada diante da impossibilidade de se identificar a carga tributária praticada pela Autuada*”.

Ora, no caso dos autos, a mencionada regra legal de presunção foi aplicada justamente e tão somente em face da fiscalização não ter vislumbrado a possibilidade de identificação, nos documentos e informações do contribuinte que teve acesso, da carga tributária praticada pela Autuada em cada uma das operações por ela realizadas. (Grifos acrescidos).

**Sobre a apuração das entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, realizada pela Fiscalização, a Impugnante trouxe aos autos as seguintes arguições, em síntese:**

- a aquisição de mercadoria sem documento fiscal não é decorrência lógica da omissão de receita;
- o lançamento fundamentado em entrada de mercadoria sem documento fiscal somente tem lugar quando a entrada de mercadoria é constatada ainda que indiretamente;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em se tratando de omissão de receita, somente seria possível se falar em entrada de mercadoria sem documento fiscal quando realizado levantamento quantitativo de mercadoria;

- é evidente que a entrada de mercadoria sem documento fiscal não pode ser presumida;

- um dos fatos que demonstram a ausência total de provas e indícios da entrada de mercadoria sem documento fiscal é o cálculo mirabolante feito pela Fiscalização para se determinar o valor das entradas desacobertas, uma vez que foi adotado procedimento não previsto na legislação;

- há decisões deste Conselho de Contribuintes nas quais foram excluídas as exigências de ICMS/ST e respectiva multa de revalidação, sob o entendimento de que somente tem lugar a referida acusação, a partir da constatação das saídas também desacobertas de documento fiscal, quando a Autoridade Administrativa fiscalizadora demonstra a efetiva entrada de mercadorias sem documento fiscal;

- todas as suas aquisições de mercadorias são acobertadas por documento fiscal;

- o arbitramento das entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal sem a realização de levantamento quantitativo mostra-se nulo até mesmo pela impossibilidade de se fazer prova em contrário;

- a utilização da MVA média com base na saída de produtos para definição da base de cálculo do ICMS/ST mostra-se, além de desarrazoada, nula por falta de previsão e autorização legal do critério para definição da base de cálculo do ICMS/ST e pela possibilidade de determinação da MVA individualizada com base nos arquivos extrafiscais;

- no máximo, poderia ser utilizada a média ponderada da MVA em relação às operações de entradas de mercadorias com incidência de ST, nunca da saída, como feito pela Fiscalização;

- sustenta que a metodologia adotada pela Fiscalização, para apuração do valor das entradas de mercadorias desacobertas (aplicação inversa da MVA), considera que nas entradas de mercadorias desacobertas teria imposto embutido no preço, mas a própria Fiscalização não permite o crédito do imposto por considerar que o imposto não foi pago. Entende, assim, que deve ser descontado o imposto na apuração das entradas desacobertas, pois se admitida a entrada de mercadorias sem documento fiscal, não se pode presumir ou mesmo arbitrar que a mercadoria desacoberta teria o mesmo preço da mercadoria sem documento fiscal;

- questiona que o agregado médio do setor de atividade da Impugnante trazido pela Fiscalização, em atendimento à diligência exarada pela Câmara de Julgamento, oriundo da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais desta Secretaria de Estado de Fazenda – SAIF/SEF/MG, não atende ao que foi determinado na medida, uma vez que não são dados técnicos. E que o denominado “agregado econômico” constante às fls. 816 é o valor agregado da atividade, considerando todas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

as entradas e o total das saídas, sem, no entanto, especificar se correspondem a entradas e saídas de mercadorias;

- no demonstrativo de fls. 817 tanto as “entradas no Estado” e as “Entradas em outros Estado” estão subdivididas em “compras” e “outras”, além disso não se pode auferir que todas as entradas correspondam a aquisições de mercadorias para revenda e produção própria, ou se correspondem também às compras de embalagens, maquinário, material de uso e consumo, dentre outros;

- diz que não se pode deixar de considerar é o fato de que as informações declaradas pelos contribuintes mineiros do setor da Impugnante não refletem a realidade do setor, haja vista a problemática na correta declaração dos contribuintes. Isso fica evidente até pelo fato de que a Impugnante é apenas um dos contribuintes que foram autuados nesse período de utilização do PAF. Exemplifica que sua MVA no ano-calendário de 2008 foi negativa (quadro de fls. 824);

- e que situações iguais às exemplificadas alteram significativamente a análise das informações declaradas em relação à realidade do setor. Entende restar claro que a MVA não pode ser obtida a partir de informações declaradas que sabidamente contém informações que não condizem com a realidade;

- não se pode deixar de considerar os percentuais de “agregado fiscal” trazidos também no Estudo de Impactos de fls. 816, os quais refletem de forma mais precisa a margem de valor agregado em relação às mercadorias adquiridas com a finalidade de revenda ou serem utilizadas na produção para venda;

- o objetivo dessas informações é o percentual da MVA que corresponde ao percentual que incide sobre o valor do produto adquirido para se projetar o valor da venda daquela mesma mercadoria, identificando, por consequência, a base de cálculo do ICMS na saída;

- informa que o agregado fiscal referente ao ano-calendário 2011 (janeiro a abril de 2011) é de 243% (duzentos e quarenta e três por cento), muito próximo ao encontrado com base na apuração pela DASN do mesmo ano-calendário e de todo o período objeto do lançamento (2008 e 2011) pelo levantamento feito pela análise técnica dos arquivos utilizados para lavratura do AI, conforme quadros de fls. 825;

- diz que a comprovação de que a MVA média da Impugnante é muito maior que a utilizada no lançamento foi realizada por meio dos arquivos backup dos bancos de dados “bd1.mdb” utilizados pelo próprio Fisco, ficando demonstrado que a MVA de todo o período é de 272,49%;

- e que soma-se ao exposto, o fato de que na própria DASN 2012, referente ao ano-calendário de 2011, na qual a Autuada passou a declarar corretamente as suas informações fiscais, a MVA foi de 218%. Diz que o agregado fiscal trazido pelo Fisco foi de 243% para 2011. Sustenta que a MVA por ela apurada está correta, e não a adotada pelo Auditor Fiscal;

- entende que o Fisco não agiu com zelo para determinação da MVA;

- ao refutar as conclusões contidas no parecer da Assessoria, a Fiscalização fez um cálculo correto da MVA do período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010,

apurando uma MVA superior a 160%, mas a considerou equivocada porque considerou “bem maior que a MVA média de 51,50% apurada”. E que essa MVA apurada fica próxima do próprio agregado fiscal médio apresentado no Estudo de Impacto da SEF/MG (fls. 816) e daquela apurada pela Impugnante, a partir dos arquivos utilizados pelo próprio Fisco;

- traz o demonstrativo de fls. 853 para dizer que se considerado que o procedimento do Fisco é correto, a Impugnante teria considerável prejuízo em todo o período autuado.

**Especificamente sobre essas discussões trazidas pela Impugnante, a Fiscalização, assim, posicionou-se:**

Manifestação fiscal (fls. 839/840):

“Insurge a Impugnante contra o cumprimento pelo Fisco da Diligência determinada pela Douta Câmara, ao argumento de que não foram apresentadas informações técnicas atestando qual a margem de valor agregado do setor, conforme determinado, mas sim dados extraídos das informações declaradas ao Fisco pelos contribuintes mineiros.

Cumprir esclarecer que, conforme explicitado às fls. 808/809, o cumprimento da diligência foi efetivado mediante o acionamento da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais desta Secretaria de Estado de Fazenda – SAIF/SEF, órgão técnico incumbido de se manifestar em assuntos vinculados a arrecadação e informações fiscais. Em resposta, a mencionada Superintendência apresentou o documento “Estudo de Impacto” (fls. 816/818), contendo a apuração da MVA do segmento da Impugnante (CNAE 1091-1/02 – Fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância de produção própria), denominado “Agregado Econômico”.

Permissa vênua, este é o procedimento técnico utilizado no âmbito desta SEF/MG para a obtenção da MVA dos diversos segmentos de contribuintes.

Portanto, não há nenhuma dúvida de que a diligência determinada pela Douta 2ª Câmara foi cumprida a contento.

Cumprir esclarecer, ainda, que o denominado “Agregado Fiscal”, também constante do mencionado Estudo de Impacto, consiste na apuração da relação existente entre as bases de cálculo da entrada e da saída, vale dizer, considera-se apenas as entradas e saídas sujeitas à tributação normal, desprezando-se todas as demais. Portanto, não pode ser o mais indicado para a obtenção da MVA real do segmento, para fins fiscais, por razões óbvias.

Por outro lado, cumpre ressaltar que a MVA da autuada no período fiscalizado (2008 a 2011) foi de 51,5065% conforme apurado no quadro “r” do Anexo I, com base nas informações constantes nas DASN do período. O percentual de 272,49% a que chegou a Impugnante, baseando-se em análise das informações contidas nos arquivos copiados em seu estabelecimento, não possui nenhuma relação com a

MVA do contribuinte no período, para os fins fiscais, não podendo, portanto, ser considerada para os fins pretendidos.

Engana-se a Impugnante quando afirma à fl. 827 que a Fiscalização considerou à fl. 809 equivocada a MVA de 160%, porquanto bem maior que a MVA de 51,50% apurada no Anexo I. Conforme se pode certificar, naquela oportunidade, o Fisco demonstrou que no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, considerando as informações das DASN correspondentes, acrescida do valor das saídas desacobertas apuradas, a MVA seria superior a 160%, o que demonstra que houve entradas omitidas, uma vez que este percentual é excessivamente maior do que a MVA média de 51,50% apurada com base nas operações acobertadas praticadas pela Autuada no período (quadro “r” do Anexo 1), bem como, da MVA média do segmento. Ao contrário do afirmado pela Impugnante, não há nenhuma “consideração equivocada”, há apenas uma demonstração técnica de que as entradas registradas no período são insuficientes para suportar as saídas (oficiais e extraoficiais) realizadas no período. Tal demonstração traduz uma constatação e não apenas uma presunção, como quer fazer crer a Impugnante.”

(...)

Manifestação fiscal (fls. 866/867):

Insurge a Impugnante contra a utilização do “Agregado Econômico” e não do “Agregado Fiscal” constantes do documento “Estudo de Impacto” acostado às fls. 816/818 dos presentes autos, ao argumento de que não teria sido explicado as razões para não acatar o percentual do “Agregado Fiscal”.

Cumprе esclarecer, mais uma vez, que é o referido Agregado Econômico que estabelece a Margem de Valor Agregado do seguimento, uma vez que tal agregado busca a diferença percentual entre o valor de aquisição das mercadorias pelos contribuintes do segmento (entradas) e o seu valor de venda (saídas). Este percentual constitui a MVA do segmento, para fins fiscais.

Quanto ao mencionado Agregado Fiscal, retrata a diferença percentual existente entre as bases de cálculo da entrada e da saída, vale dizer, considera-se apenas as entradas e saídas sujeitas à tributação normal, desprezando-se todas as demais, conforme já esclarecido na manifestação de fl. 840. Desta forma, é considerada apenas uma parte do movimento dos contribuintes, já que são desprezados os valores relativos às entradas e saídas isentas ou não incidentes, com redução da base de cálculo, sujeitas à ST, dentre outras. Portanto, tal diferença percentual não pode possui o condão de retratar, para os fins fiscais, a MVA do segmento.

Cumprе registrar, por oportuno, que a MVA de 51,5065% adotada no trabalho fiscal (Quadro “r” do Anexo I, fls. 29/32) é a MVA do contribuinte autuado no período

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscalizado (2008/2011) e foi extraída das informações prestadas pela própria Autuada, constantes nas DASN do período (fls. 84/127). Portanto, inexistente o pretenso equívoco apontado pela Impugnante.

(...)"

(Grifos acrescidos).

Cumpra-se destacar que a Fiscalização apurou os valores das entradas de mercadorias desacobertadas, após a identificação das saídas desacobertadas (estas apuradas por meio do cotejo do total das vendas realizadas, conforme controles extrafiscais, com as saídas declaradas pela Autuada), tanto pelo regime normal de apuração, quanto em relação às saídas de mercadorias sujeitas à ST. As saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal apuradas foram proporcionalmente segregadas em sujeitas à tributação normal e à substituição tributária, conforme escrita fiscal da Autuada.

Verifica-se que a Fiscalização utilizou-se do percentual de agregação médio de 51,5065%, obtido das informações de estoque inicial, estoque final, entradas e saídas contidas, também, na DASN, para apuração das entradas desacobertadas, conforme demonstrativos de fls. 29/32.

Frisa-se que, para identificação do valor das entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal (sujeitas à tributação normal e à ST), a Fiscalização divide o valor das saídas de mercadorias desacobertadas pela soma de um inteiro mais o percentual médio de agregação (1,515065).

Observa-se que a base de cálculo/substituição tributária foi arbitrada, com fulcro nas disposições contidas nos arts. 53, inciso III, e 54, § 4º, ambos do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Ressalta a Fiscalização que um simples e rápido exame das informações prestadas pela Autuada pode confirmar tal conclusão, conforme pontua:

- conforme se pode ver no DASN 2010 (fls. 99/127), no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, a Autuada informou que teve estoque inicial de R\$ 113.765,63, adquiriu mercadoria no valor de R\$ 1.809.209,69 e teve estoque final de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

R\$ 58.707,92; informou, também, que promoveu saídas no valor de R\$ 2.102.435,23 que somado ao valor das saídas desacobertas apuradas (R\$ 2.748.354,28) totalizou o valor de R\$ 4.850.789,51. Vale dizer, teve um Custo de Mercadoria Vendida – CMV (EI + Compras - EF) de R\$ 1.864.267,40 para um total de vendas de R\$ 3.921.784,71. Isto equivale a uma Margem de Valor Agregado superior a 160% (cento e sessenta por cento), exageradamente elevada (praticamente inconcebível) para o seguimento, o que confirma a conclusão de ocorrência de omissão e/ou entradas desacobertas.

Depreende-se que a constatação das entradas de mercadorias desacobertas é sustentada pela Fiscalização a partir do confronto entre a margem de agregação encontrada ao se adicionar ao valor das saídas acobertas o valor das saídas desacobertas e cotejar o resultado dessa soma com o Custo das Mercadorias Vendidas - CMV declarado pela Autuada, sendo que nessa situação o agregado da Contribuinte fica bem superior ao agregado médio do setor.

Travou-se uma discussão nos presentes autos sobre a referida análise da Fiscalização não englobar o período de 2011 autuado.

Utilizando-se das informações constantes dos autos, apresenta o seguinte comparativo das saídas totais com o CMV por exercício, o qual não deixa dúvida que razão assiste à Fiscalização:

| Exercício  | 2008                | 2009                | 2010                | 2011                |
|--|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| CMV (dados informados pela Impugnante média de fls. 797) | 629.406,43          | 254.897,69          | 979.963,28          | 433.290,01          |
| saídas desacobertas (apurção fiscal de fls. 29/32)       | 924.235,00          | 1.006.707,87        | 817.411,41          | 430.514,17          |
| saídas acobertas (apurção fiscal de fls. 29/32)          | 473.394,45          | 607203,71           | 808.150,07          | 1.378.514,53        |
| <b>Totais de saídas (com e sem documento fiscal)</b>     | <b>1.397.629,45</b> | <b>1.613.911,58</b> | <b>1.625.561,48</b> | <b>1.809.028,70</b> |
| <b>Margem de Agregação (saídas totais : CMV)</b>         | <b>122,06%</b>      | <b>533,16%</b>      | <b>65,88%</b>       | <b>317,51%</b>      |

Obs.: O CMV e as saídas acobertas do exercício de 2011 correspondem a todo o exercício, uma vez que só há nos autos informações anuais do CMV, enquanto as saídas desacobertas referem-se ao período autuado neste exercício (meses janeiro a maio de 2011).

Corroborando o raciocínio mencionado, quanto à discrepância das margens de agregação, as análises efetuadas pela Fiscalização, às fls. 808/811, em atendimento à diligência exarada pela Câmara de Julgamento.

Relembre-se que, nessa oportunidade, a Fiscalização colacionou aos autos informações técnicas, exaradas pela Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda - SAIF/SEF/MG, nas quais constam as margens de lucros agregadas referentes ao setor de atividade da Impugnante. São elas:

Percentual médio de agregação, por exercício:

- 2008 = 27% (vinte e sete por cento);
- 2009 = 21% (vinte um por cento);
- 2010 = 27% (vinte e sete por cento);
- 2011 (meses de janeiro a abril) = 33% (trinta e três por cento).

Tais percentuais são infinitamente inferiores à agregação apurada a partir das análises acima mencionadas, o que significa dizer que as entradas de mercadorias

acobertadas por documentação fiscal não suportaram todas as saídas de mercadorias promovidas pela Impugnante (com e sem documentação fiscal).

Conclui-se, pois, sem muito esforço, conforme bem demonstrado pela Fiscalização, que as entradas de mercadorias informadas ao Fisco pela Autuada são insuficientes para suportar o volume de saídas informadas e constatadas, denotando-se, dessa forma, que as mercadorias objeto do lançamento entraram e saíram do estabelecimento da Autuada desacobertadas de documento fiscal.

Não procede o argumento defensivo de que o procedimento adotado pela Fiscalização para apuração das entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal não se encontra previsto na legislação, tendo em vista o disposto no art. 194, inciso V do 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;

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

IV - levantamento quantitativo de mercadorias e valores (quantivalor);

V - conclusão fiscal; (grifou-se).

Dessa forma, também não procede a alegação defensiva de que por se tratar de omissão de receita, somente seria possível se falar em entrada de mercadoria sem documento fiscal quando realizado levantamento quantitativo de mercadoria, uma vez que a Fiscalização adotou procedimento idôneo previsto na legislação tributária.

Questiona a Impugnante a utilização da MVA média com base na saída de produtos para definição da base de cálculo do ICMS/ST, alegando falta autorização legal para adoção do critério adotado para definição da base de cálculo do ICMS/ST e pela possibilidade de determinação da MVA individualizada com base nos arquivos extrafiscais.

Contudo, como já mencionado, a MVA média adotada para apuração da base de cálculo da ST foi obtida trabalhando as informações contidas nos arquivos copiados relativas a uma amostragem de aproximadamente 86.000 (oitenta e seis mil) itens de operações realizadas no período (Arquivo "bd1\_B1.mdb" e planilhas do Anexo 5 contidos no DVD-R e CD-R anexos ao AI), uma vez que nos controles extrafiscais não continham informações que possibilitasse inferir a exata situação tributária dos diversos itens de cada operação. Assim, o Fisco utilizou-se de instrumentos previstos na legislação tributária e/ou plenamente aceitos e admitidos nos diversos roteiros de apuração e auditoria fiscal para quantificar a exigência fiscal.

Ademais, a Impugnante, para contrariar a MVA média apurada pela Fiscalização, poderia ter trazido aos autos sua apuração, como fez para a demonstração

da carga tributária das mercadorias por ela comercializadas, no entanto, ancora-se em argumentos marginais que não afetam a apuração efetuada pela Fiscalização.

Também não socorre a Impugnante a alegação de que só poderia ser utilizada a média ponderada da MVA em relação às operações de entradas de mercadorias com incidência de ST, nunca da saída, pois as operações de entradas foram arbitradas. Destaca-se, também, que as entradas de mercadorias desacobertadas foram apuradas a partir da constatação de saídas de mercadorias desacobertadas, conforme procedimentos já mencionados.

Outra arguição trazida pela Impugnante diz respeito ao imposto estar embutido no valor das entradas sem documentação fiscal. Tal alegação também não prospera tendo em vista o disposto na alínea "i", inciso XII, § 2º, art. 155 da Constituição Federal de 1988, no art. 13, § 1º, inciso I da LC nº 87/96, também reproduzidos na legislação estadual, a seguir mencionada, o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo. Examine-se:

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i - fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

LC nº 87/96

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

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

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

(...)

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

Parte Geral do RICMS/02

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Quanto à pretensão da Impugnante de abatimento de crédito do ICMS do lançamento, igualmente não possui respaldo legal. Se a mercadoria deu entrada no estabelecimento desacombertada de documentação fiscal, não há que se falar em creditamento do ICMS da operação. Até porque se não houve documento fiscal, não houve imposto destacado a apropriar.

Neste sentido, é farta a jurisprudência do CC/MG, cita-se, a título de exemplo, o Acórdão 20.609/12/3ª.

Da mesma forma não há de prevalecer a assertiva da Defesa de que o agregado médio do setor de atividade da Impugnante trazido pela Fiscalização, em atendimento à diligência exarada pela Câmara de Julgamento, não atende ao que foi determinado na medida, uma vez que, segundo alega, não são dados técnicos.

Ora, como bem salienta a Fiscalização, tais informações são provenientes da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda deste Estado – SAIF/SEF/MG, órgão técnico incumbido de se manifestar em assuntos vinculados a arrecadação e informações fiscais. E o “Estudo de Impacto” (fls. 816/818), contém a apuração da margem de agregação do setor de atividade exercido pela Impugnante (CNAE 1091-1/02 – Fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância de produção própria), denominado “Agregado Econômico”.

Registra, ainda, a Fiscalização que este é o procedimento técnico utilizado no âmbito da SEF/MG para a obtenção da margem de agregação de diversos setores de atividades.

Para impugnar tais dados poderia a Impugnante colacionar aos autos informações divulgadas, por exemplo, por revistas especializadas de notória reputação, o que não fez.

Quanto às margens de agregação contidas no “Estudo de Impacto” (fls. 816/818), pontua a Impugnante:

- que o denominado “agregado econômico” constante às fls. 816 é o valor agregado da atividade, considerando todas as entradas e o total das saídas, sem, no entanto, especificar se correspondem a entradas e saídas de mercadorias;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- que no demonstrativo de fls. 817 tanto as “entradas no Estado” e as “Entradas em outros Estado” estão subdivididas em “compras” e “outras”, além disso não se pode auferir que todas as entradas correspondam a aquisições de mercadorias para revenda e produção própria, ou se correspondem também às compras de embalagens, maquinário, material de uso e consumo, dentre outros;

- que não se pode deixar de considerar é o fato de que as informações declaradas pelos contribuintes mineiros do setor da Impugnante não refletem a realidade do setor, haja vista a problemática na correta declaração dos contribuintes. Isso fica evidente até pelo fato de que a Impugnante é apenas um dos contribuintes que foram autuados nesse período de utilização do PAF. Exemplifica que sua MVA no ano-calendário de 2008 foi negativa (quadro de fls. 824);

- e que situações iguais às exemplificadas alteram significativamente a análise das informações declaradas em relação à realidade do setor. Entende restar claro que a MVA não pode ser obtida a partir de informações declaradas que sabidamente contém informações que não condizem com a realidade;

- não se pode deixar de considerar os percentuais de “agregado fiscal” trazidos também no Estudo de Impactos de fls. 816, os quais refletem de forma mais precisa a margem de valor agregado em relação às mercadorias adquiridas com a finalidade de revenda ou serem utilizadas na produção para venda;

- o objetivo dessas informações é o percentual da MVA que corresponde ao percentual que incide sobre o valor do produto adquirido para se projetar o valor da venda daquela mesma mercadoria, identificando, por consequência, a base de cálculo do ICMS na saída;

- informa que o agregado fiscal referente ao ano-calendário 2011 (janeiro a abril de 2011) é de 243% (duzentos e quarenta e três por cento), muito próximo ao encontrado com base na apuração pela DASN do mesmo ano-calendário e de todo o período objeto do lançamento (2008 e 2011) pelo levantamento feito pela análise técnica dos arquivos utilizados para lavratura do AI, conforme quadros de fls. 825;

- diz que a comprovação de que a MVA média da Impugnante é muito maior que a utilizada no lançamento foi realizada por meio dos arquivos *backup* dos bancos de dados “bd1.mdb” utilizados pelo próprio Fisco, ficando demonstrado que a MVA de todo o período é de 272,49%;

- e que soma-se ao exposto, o fato de que na própria DASN 2012, referente ao ano-calendário de 2011, na qual a Autuada passou a declarar corretamente as suas informações fiscais, a MVA foi de 218%. Diz que o agregado fiscal trazido pelo Fisco foi de 243% para 2011. Sustenta que a MVA por ela apurada está correta, e não a adotada pelo Auditor Fiscal;

- ao refutar as conclusões contidas no parecer da Assessoria, a Fiscalização fez um cálculo correto da MVA do período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, apurando uma MVA superior a 160%, mas a considerou equivocada porque considerou “bem maior que a MVA média de 51,50% apurada”. E que essa MVA apurada fica próxima do próprio agregado fiscal médio apresentado no Estudo de Impacto da

SEF/MG (fls. 816) e daquela apurada pela Impugnante, a partir dos arquivos utilizados pelo próprio Fisco;

- traz o demonstrativo de fls. 853 para dizer que se considerado que o procedimento do Fisco é correto, a Impugnante teria considerável prejuízo em todo o período autuado.

As análises acima transcritas efetuadas pela Impugnante também não a socorrem.

Destaca a Fiscalização que **o denominado “Agregado Fiscal”, também constante do mencionado Estudo de Impacto, consiste na apuração da relação existente entre as bases de cálculo da entrada e da saída, e considera-se apenas as entradas e saídas sujeitas à tributação normal, desprezando-se todas as demais.** Portanto, como bem concluiu a Fiscalização, não pode ser o agregado fiscal o mais indicado para a obtenção da margem de agregação do setor de atividade do contribuinte autuado, tendo em vista que o estabelecimento autuado comercializa diversos produtos sujeitos à ST (bebidas, cigarro, produtos alimentícios, picolés, sorvetes, etc.).

Assim, todas as análises efetuadas pela Impugnante, utilizando-se de tal agregado, restam prejudicadas.

No tocante à alegação da Impugnante de que a Fiscalização fez um cálculo correto da MVA do período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, apurando uma MVA superior a 160% (cento e sessenta por cento), mas a considerou equivocada porque considerou “bem maior que a MVA média de 51,50% apurada”, explica a Fiscalização:

Engana-se a Impugnante quando afirma à fl. 827 que a Fiscalização considerou à fl. 809 equivocada a MVA de 160%, porquanto bem maior que a MVA de 51,50% apurada no Anexo I. Conforme se pode certificar, naquela oportunidade, o Fisco demonstrou que no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, considerando as informações das DASN correspondentes, acrescida do valor das saídas desacobertadas apuradas, a MVA seria superior a 160%, o que demonstra que houve entradas omitidas, uma vez que este percentual é excessivamente maior do que a MVA média de 51,50% apurada com base nas operações acobertadas praticadas pela Autuada no período (quadro “r” do Anexo 1), bem como, da MVA média do segmento. Ao contrário do afirmado pela Impugnante, não há nenhuma “consideração equivocada”, há apenas uma demonstração técnica de que as entradas registradas no período são insuficientes para suportar as saídas (oficiais e extraoficiais) realizadas no período. Tal demonstração traduz uma constatação e não apenas uma presunção, como quer fazer crer a Impugnante.

Quanto à fala da Impugnante de que as informações declaradas pelos contribuintes mineiros do setor de atividade da Impugnante não refletem a realidade do setor, haja vista a problemática na correta declaração dos contribuintes, cabe destacar que consta em tal apuração que foram expurgadas as informações do contribuinte identificado às fls. 848 por serem incompatíveis, distorcendo as informações. Também

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a Impugnante não trouxe informações técnicas capazes de contrariar os dados técnicos colacionados pela Fiscalização.

Com relação às conclusões da Impugnante, baseadas no demonstrativo de fls. 853, no sentido de que se considerado correto o procedimento do Fisco, ela teria considerável prejuízo em todo o período autuado, vale ressaltar que a apuração do suposto prejuízo financeiro não afasta a tributação do ICMS.

Ademais, não se pode afirmar que os valores das saídas de mercadorias apurados nos presentes correspondam a todas as operações sem cobertura fiscal praticadas pela Autuada, uma vez que somente foram apuradas as saídas de mercadorias que foram registradas no PAF/ECF, o que impossibilita a análise de prejuízo financeiro pretendida pela Defesa.

Várias das arguições defensórias lastreiam-se na apuração da margem de agregação, por exercício, extraída da escrita fiscal, efetuada pela Autuada, abaixo reproduzida. Lembre-se que a apuração da margem de agregação utilizada pela Fiscalização na apuração de fls. 29/32 ("r" agregado 2008/2011), para apuração das entradas desacobertas, também foi extraída da escrita fiscal da Autuada e corresponde a todo o período autuado:

### Apuração do agregado, efetuada pela Fiscalização:

| APURAÇÃO DE MVA (%) NO PERÍODO DE 2008 A 2011 |                  |   |                                       |
|---|------------------|---|---------------------------------------|
| Informações DASN 2009 a 2012                  |                  | Custo de Mercadoria Vendida<br>(CMV=EI+TE-EF) | MVA MÉDIA<br>(MVA=[(RB-CMV)/CMV]x100) |
| Estoque Inicial (EI)                          | R\$ 113.765,63   | R\$ 2.297.557,41                              | 51,5065%                              |
| Total de Entradas (TE)                        | R\$ 2.231.060,82 |   |                                       |
| Estoque Final (EF)                            | R\$ 47.269,04    |   |                                       |
| Receita Bruta (RB)                            | R\$ 3.480.949,76 |   |                                       |

### Apuração do agregado, por exercício, efetuada pela Impugnante:

## MVA MÉDIA POR EXERCÍCIO CALCULADA PELA DASN - 2008 A 2011

(Cálculo feito pelo mesmo critério adotado pelo Auditor Fiscal)

| APURAÇÃO DE MVA (%) NO ANO-CALENDRÁRIO DE 2011 |                  |   |                                      |
|--|------------------|---|--------------------------------------|
| Informações DASN 2012                          |                  | Custo de Mercadoria Vendida<br>(CMV=EI+TE-EF) | MVA 2011<br>(MVA=[(RB-CMV)/CMV]x100) |
| Estoque Inicial (EI)                           | R\$ 58.707,92    | R\$ 433.290,01                                | 218,1505%                            |
| Total de Entradas (TE)                         | R\$ 421.851,13   |   |                                      |
| Estoque Final (EF)                             | R\$ 47.269,04    |   |                                      |
| Receita Bruta (RB)                             | R\$ 1.378.514,53 |   |                                      |

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

| APURAÇÃO DE MVA (%) NO ANO-CALENDARIO DE 2010 |                  |   |                                      |
|---|------------------|---|--------------------------------------|
| Informações DASN 2011                         |                  | Custo de Mercadoria Vendida<br>(CMV=EI+TE-EF) | MVA 2010<br>(MVA=((RB-CMV)/CMV)x100) |
| Estoque Inicial (EI)                          | R\$ 343.509,38   | R\$ 979.963,28                                | 4,2730%                              |
| Total de Entradas (TE)                        | R\$ 695.161,82   |   |                                      |
| Estoque Final (EF)                            | R\$ 58.707,92    |   |                                      |
| Receita Bruta (RB)                            | R\$ 1.021.837,07 |   |                                      |

| APURAÇÃO DE MVA (%) NO ANO-CALENDARIO DE 2009 |                |   |                                      |
|---|----------------|---|--------------------------------------|
| Informações DASN 2010                         |                | Custo de Mercadoria Vendida<br>(CMV=EI+TE-EF) | MVA 2009<br>(MVA=((RB-CMV)/CMV)x100) |
| Estoque Inicial (EI)                          | R\$ 23.071,35  | R\$ 254.897,69                                | 138,2147%                            |
| Total de Entradas (TE)                        | R\$ 575.335,72 |   |                                      |
| Estoque Final (EF)                            | R\$ 343.509,38 |   |                                      |
| Receita Bruta (RB)                            | R\$ 607.203,71 |   |                                      |

| APURAÇÃO DE MVA (%) NO ANO-CALENDARIO DE 2008 |                |   |                                      |
|---|----------------|---|--------------------------------------|
| Informações DASN 2009                         |                | Custo de Mercadoria Vendida<br>(CMV=EI+TE-EF) | MVA 2008<br>(MVA=((RB-CMV)/CMV)x100) |
| Estoque Inicial (EI)                          | R\$ 113.765,63 | R\$ 629.406,43                                | -24,7872%                            |
| Total de Entradas (TE)                        | R\$ 538.712,15 |   |                                      |
| Estoque Final (EF)                            | R\$ 23.071,35  |   |                                      |
| Receita Bruta (RB)                            | R\$ 473.394,45 |   |                                      |

Quanto a essas discussões advindas das margens de agregação fiscal, entende-se que elas também não têm o condão de afastar a acusação fiscal.

Reitera-se que o agregado apurado pela Fiscalização, no percentual de 51,5065%, corresponde a todo o período autuado e foi utilizado para identificação do valor das entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal (sujeitas à tributação normal e à ST).

Frisa-se que a Fiscalização divide o valor das saídas de mercadorias desacobertadas pela soma de um inteiro mais o percentual médio de agregação (1,515065) para apuração das entradas de mercadorias sem documentação fiscal.

A adoção, pelo Fisco, deste agregado extraído da escrita fiscal da Autuada, foi até favorável a ela, uma vez que o agregado praticado pelo setor de atividade da Impugnante corresponde ao percentual médio de 26% (vinte e seis por cento), conforme informações provenientes da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda deste Estado – SAIF/SEF/MG (fls. 816/817).

O que se verifica é que as margens de agregação extraídas da escrita fiscal da Autuada, por exercício, as quais são utilizadas pela Impugnante ao elaborar sua tese defensiva, variam consideravelmente nos exercícios autuados (exercícios 2008: - 24,7872% (negativa); 2009: 138,2147%; 2010: 4,2730% e 2011: 215,1505%), o que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não se mostra razoável na medida em que não houve alteração substancial no mix de produtos comercializados por ela no período autuado, conforme se depreende dos relatórios de carga tributária, por exercício, elaborados pela Impugnante (mídia eletrônica de fls. 737).

Nesse diapasão, conveniente destacar que em outros lançamentos semelhantes ao caso dos presentes autos e também oriundos da análise do mesmo aplicativo fiscal, julgados procedentes por este Conselho de Contribuintes, a Fiscalização utilizou o agregado, para apuração das entradas desacobertadas de documento fiscal, no percentual de 30% (trinta por cento). Confira-se:

ACÓRDÃO: 20.739/15/2ª

PTA/AI: 01.000196912-95

EMENTA

(...)

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL.** CONSTATADO, MEDIANTE CONFRONTO ENTRE AS INFORMAÇÕES CONSTANTES DOS REGISTROS LANÇADOS EM APLICATIVO NÃO AUTORIZADO PELA SEF/MG E OS VALORES DAS SAÍDAS OFICIALMENTE INFORMADOS AO FISCO, QUE A AUTUADA PROMOVEU SAÍDAS DE MERCADORIAS, NÃO SUJEITAS À ST, DESACOBERTADAS DE NOTAS FISCAIS. PROCEDIMENTO CONSIDERADO TECNICAMENTE SAÍDA DESACOBERTADA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTATADO, MEDIANTE CONFRONTO ENTRE AS INFORMAÇÕES CONSTANTES DOS REGISTROS LANÇADOS EM APLICATIVO NÃO AUTORIZADO PELA SEF/MG E OS VALORES DAS SAÍDAS OFICIALMENTE INFORMADOS AO FISCO, QUE A AUTUADA PROMOVEU SAÍDAS DE MERCADORIAS, SUJEITAS AO RECOLHIMENTO ANTECIPADO PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DESACOBERTADAS DE NOTAS FISCAIS. PROCEDIMENTO CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISO I DO RICMS/02. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ENTRADA DESACOBERTADA.** CONSTATADA A ENTRADA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL, APÓS A IDENTIFICAÇÃO DE SAÍDA DESACOBERTADA, ESTA APURADA MEDIANTE CONFRONTO ENTRE AS INFORMAÇÕES CONSTANTES DOS REGISTROS LANÇADOS EM APLICATIVO NÃO AUTORIZADO PELA SEF/MG E OS VALORES DE SAÍDAS OFICIALMENTE INFORMADOS AO FISCO. VALORES DAS ENTRADAS DESACOBERTADAS ARBITRADAS NOS TERMOS DOS ARTS. 53, INCISO III, E 54, § 4º, AMBOS DO RICMS/02. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PRODUTOS DIVERSOS.** CONSTATADA A ENTRADA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL, APÓS A IDENTIFICAÇÃO DE SAÍDA DESACOBERTADA, ESTA APURADA MEDIANTE CONFRONTO ENTRE AS INFORMAÇÕES CONSTANTES DOS REGISTROS LANÇADOS EM APLICATIVO NÃO AUTORIZADO PELA SEF/MG E OS VALORES DE SAÍDAS OFICIALMENTE INFORMADOS AO FISCO. BASE DE CÁLCULO/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ARBITRADA NOS TERMOS DOS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ARTS. 53, INCISO III, E 54, § 4º, AMBOS DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II C/C O INCISO III DO § 2º DO MESMO DISPOSITIVO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

CUMPRE RESSALTAR QUE TODOS OS DADOS UTILIZADOS FORAM EXTRAÍDOS DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA PRÓPRIA CONTRIBUINTE AO FISCO E/OU DOS ARQUIVOS COPIADOS.

DESTA FORMA, PARA FAZER O RATEIO DAS OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E TRIBUTAÇÃO NORMAL, ADOTOU-SE A MESMA PROPORÇÃO DAS SAÍDAS ACOBERTADAS INFORMADAS PELA CONTRIBUINTE NA DECLARAÇÃO ANUAL DO SIMPLES NACIONAL - DASN ITEM 4 - RESUMO DA DECLARAÇÃO E DECLARAÇÃO DE APURAÇÃO DO ICMS - DAPI (COLUNAS "B" E "C" E LINHA "E" DOS ANEXOS 1 E 3 (FLS. 22/24 E 30/32).

PARA O CÁLCULO DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS REFERENTES ÀS ENTRADAS DESACOBERTADAS, FOI UTILIZADO O AGREGADO MÉDIO DE 30% PARA DEDUZIR DO VALOR DAS SAÍDAS DESACOBERTADAS, UMA VEZ QUE O AGREGADO MÉDIO DA CONTRIBUINTE OBTIDO ATRAVÉS DAS INFORMAÇÕES CONTIDAS NAS DASN E DAPI DO PERÍODO APRESENTOU VALOR NEGATIVO (QUADRO DO ANEXO 1 – ITEM (R) DA LEGENDA DO ANEXO 3) - FLS. 22/24 E 30/32).

EM SEGUIDA, APLICOU-SE A ALÍQUOTA DE 18% COM FULCRO NO § 71 DO ART. 12 DA LEI 6.763/75 C/C ART. 144, § 1º DO CTN, SENDO QUE, PARA OBTENÇÃO DA BASE DE CÁLCULO ST, APLICOU-SE A MVA MÉDIA PONDERADA, OBTIDA COM BASE EM UMA AMOSTRAGEM DE 151.104 ITENS DE OPERAÇÕES REALIZADAS PELA CONTRIBUINTE NO PERÍODO (ANEXO 5, FLS. 36/96 E DVD-R FL.152).

(...)

ASSIM, O FISCO ELABOROU AS PLANILHAS DE FLS. 22/24, INFORMANDO O TOTAL DE SAÍDAS APURADOS NO APLICATIVO FISCAL IRREGULAR (COLUNA D). EM SEGUIDA, APUROU O MOVIMENTO DECLARADO AO FISCO, IDENTIFICANDO AS MODALIDADES DE VALOR CONTÁBIL, TRIBUTAÇÃO NORMAL E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COLUNAS A, B E C).

CONFRONTANDO AS SAÍDAS TOTAIS DO ESTABELECIMENTO COM O VALOR CONTÁBIL DECLARADO PELA AUTUADA, APUROU-SE O MONTANTE DE SAÍDAS DESACOBERTADAS (COLUNA D1).

LOGO APÓS, UTILIZANDO-SE DA PROPORCIONALIDADE, IDENTIFICOU AS SAÍDAS DESACOBERTADAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO NORMAL E PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COLUNAS F E G).

EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS TRIBUTADAS, EXIGE O FISCO O ICMS DEVIDO, CALCULADO PELA ALÍQUOTA DE 18% (DEZOITO POR CENTO), A RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E A MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75, VALORES ESSES LANÇADOS NAS PLANILHAS DE FLS. 26/28.

NO TOCANTE ÀS SAÍDAS VINCULADAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, A EXIGÊNCIA SE REFERE EXCLUSIVAMENTE À PENALIDADE ISOLADA CAPITULADA NO DISPOSITIVO ACIMA MENCIONADO (COLUNAS MI (Q)) – FLS. 26/28.

(...)

DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA, EIS QUE OS AUTUADOS NÃO SE MANIFESTARAM A RESPEITO DO DESPACHO INTERLOCUTÓRIO, CHEGA-SE À CONCLUSÃO DE QUE A FISCALIZAÇÃO UTILIZOU-SE DO PERCENTUAL DE AGREGAÇÃO MÉDIO DE 30% (TRINTA POR CENTO) PARA APURAÇÃO DAS ENTRADAS DESACOBERTADAS, UMA VEZ QUE, NO PERÍODO DE 2009 A 2011, A MARGEM DE AGREGAÇÃO APURADA COM BASE NAS INFORMAÇÕES PRESTADAS NAS DASN E DAMEF DO PERÍODO AUTUADO RESULTOU EM PERCENTUAL NEGATIVO, O QUE DESCREDENCIA TOTALMENTE AS INFORMAÇÕES PRESTADAS AO FISCO, CONFORME CONSTA DO QUADRO "R" DO ANEXO I, FLS. 22/24 DOS AUTOS.

(...)

COMO BEM ESCLARECE A FISCALIZAÇÃO, A MARGEM DE AGREGAÇÃO DE UM CONTRIBUINTE VARIA, PRINCIPALMENTE, CONFORME O ROL DE PRODUTOS QUE ELE COMERCIALIZA. E QUE NO SEGMENTO EM EXAME, OS PRODUTOS PRODUZIDOS/MANUFATURADOS PELO ESTABELECIMENTO (PÃES, BOLOS, PRODUTOS DE LANCHONETÉ, ETC.) TENDEM A TER UM AGREGADO BEM MAIOR QUE OS DOS PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA COMERCIALIZAR (REFRIGERANTE, SUCOS, CERVEJAS, LEITE, CIGARRO, PRODUTOS DE MERCEARIA EM GERAL, ETC.).

NÃO OBSTANTE, CONSTATA-SE QUE A AGREGAÇÃO UTILIZADA ENCONTRA-SE EM CONSONÂNCIA COM O PERCENTUAL MÉDIO PRATICADO PELO SETOR DE ATIVIDADE DESENVOLVIDO PELA AUTUADA, CONFORME ESTUDO DE IMPACTO ELABORADO PELA SUPERINTENDÊNCIA DE ARRECADAÇÃO E INFORMAÇÕES FISCAIS DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA – SAIF/SEF/MG (FLS. 351/353), TRAZIDO EM ATENDIMENTO À DILIGÊNCIA. TAL METODOLOGIA DE DEFINIÇÃO DO PERCENTUAL É LARGAMENTE UTILIZADA PELA FISCALIZAÇÃO EM SITUAÇÕES SEMELHANTES A DOS PRESENTES AUTOS EM QUE AS INFORMAÇÕES DO CONTRIBUINTE NÃO MEREÇAM FÉ, CONFORME CONSTA EM DECISÕES DESTES CONSELHO. E TAMBÉM ENCONTRA RESPALDO NAS DISPOSIÇÕES DO RICMS/02. CONFIRAR-SE:

#### ANEXO IX DO RICMS/02

ART. 73. PARA O EFEITO DE APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO ANTERIOR, RESSALVADO O DISPOSTO NO § 1º DESTES ARTIGO E NO CAPUT DO ARTIGO 76 DESTA PARTE, O VALOR DA OPERAÇÃO NÃO PODERÁ SER INFERIOR AO CONSTANTE DO DOCUMENTO FISCAL ACOBERTADOR DA SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO DE ORIGEM, ACRESCIDO DOS SEGUINTE PERCENTUAIS:

I - 60% (SESSENTA POR CENTO), NO CASO DE CONFECÇÕES, AGUARDENTE DE CANA, ARTIGOS DE PERFUMARIA, JOALHERIA, ARMARINHO E BIJUTERIAS;

II - 50% (CINQUENTA POR CENTO), NO CASO DE FERRAGENS, ELETRODOMÉSTICOS, MÓVEIS, CALÇADOS E PRODUTOS DE LOUÇA, VIDRO E CERÂMICA;

III - 40% (QUARENTA POR CENTO), NO CASO DE TECIDOS, POSTAIS, GRAVURAS, CURIOSIDADES;

IV - 30% (TRINTA POR CENTO), NO CASO DE OUTRAS MERCADORIAS. (GRIFOS ACRESCIDOS).

A TÍTULO DE INFORMAÇÃO, DESTACA-SE QUE A MARGEM DE AGREGAÇÃO ADOTADA PELA FISCALIZAÇÃO GUARDA COMPATIBILIDADE TAMBÉM COM AS MARGENS DE VALORES AGREGADOS QUE ERAM PREVISTAS PARA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APURAÇÃO DA RECEITA PRESUMIDA DOS CONTRIBUINTES ENQUADRADOS NO SIMPLES MINAS, CUJAS ATIVIDADES COMERCIAIS SÃO SIMILARES A DA AUTUADA, CONFORME ANEXO X DO RICMS/02, VIGENTE ATÉ JUNHO DE 2007. EXAMINE-SE:

### PARTE 2

#### MARGENS DE VALORES AGREGADOS PARA APURAÇÃO DA RECEITA PRESUMIDA

(...)

FABRICAÇÃO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS E DE BEBIDAS 58%

COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS DE PADARIA E DE CONFEITARIA 26%

COMÉRCIO VAREJISTA DE LATICÍNIOS, FRIOS E CONSERVAS 26%

COMÉRCIO VAREJISTA DE BALAS, BOMBONS E SEMELHANTES 26%

COMÉRCIO VAREJISTA DE BEBIDAS 45%

COMÉRCIO VAREJISTA DE OUTROS PRODUTOS ALIMENTÍCIOS NÃO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE 40%

OBSERVA-SE QUE, PARA IDENTIFICAÇÃO DO VALOR DAS ENTRADAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL (SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO NORMAL E À ST), A FISCALIZAÇÃO DIVIDE O VALOR DAS SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS PELA SOMA DE UM INTEIRO MAIS O PERCENTUAL MÉDIO DE AGREGAÇÃO (1,30). EM SEGUIDA, SOBRE OS VALORES DAS ENTRADAS DOS PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, APONTADOS NAS PLANILHAS DE FLS. 22/24, A FISCALIZAÇÃO APLICOU A MVA MÉDIA APURADA PARA AS MERCADORIAS COMERCIALIZADAS PELA AUTUADA (49,35%), CONFORME ANEXO 5 DO AUTO DE INFRAÇÃO (FLS. 35/96, CUJO CONTEÚDO COMPLETO ENCONTRA-SE NA MÍDIA ELETRÔNICA DE FLS. 154), PARA APURAR O VALOR DO ICMS/ST LANÇADO NA COLUNA "N" DAS PLANILHAS DE FLS. 26/28, UTILIZANDO-SE A ALÍQUOTA DE 18% (DEZOITO POR CENTO). (...) GRIFOS ACRESCIDOS.

Acresça-se que a metodologia adotada pela Fiscalização, para o arbitramento do valor das entradas desacobertas de documento fiscal, pautou-se nas determinações contidas no RICMS/02 e, nos termos do § 2º do art. 54, abaixo reproduzido, caberia à Impugnante, para afastar a aplicação do valor arbitrado, demonstrar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, qual foi o valor real das operações:

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

(...)

§ 2º O valor arbitrado pelo Fisco poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações.

Considerando-se que tal prova não veio aos autos a contento, deve prevalecer o valor arbitrado.

Verifica-se, assim, que razão assiste à Fiscalização, pois a conclusão de que houve entrada de mercadoria sem documento fiscal foi obtida mediante procedimento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tecnicamente idôneo, largamente utilizado pela Fiscalização, em vários lançamentos julgados procedentes por este Conselho. Cita-se, por exemplo, a seguinte decisão:

ACÓRDÃO: 21.389/13/1ª

RITO: ORDINÁRIO

(...)

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO . CONSTATADA A PRÁTICA DE ATOS COM INFRAÇÃO A LEI, CORRETA A ELEIÇÃO DO COOBIGADO PARA O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS TERMOS DO ART. 124, INCISO II DO CTN C/C O ART. 21, INCISO XII DA LEI Nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL – MERCADORIA SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTATADO, MEDIANTE CONFRONTO ENTRE AS INFORMAÇÕES CONSTANTES EM DOCUMENTOS EXTRAFISCAIS, DEVIDAMENTE APREENDIDOS NO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA, COM AS NOTAS FISCAIS EMITIDAS NO MESMO PERÍODO, QUE O SUJEITO PASSIVO PROMOVEU SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COSMÉTICOS, PERFUMARIA, ARTIGOS DE TOUCADOR) DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. PROCEDIMENTO CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISO I DA PARTE GERAL DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO, ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO III E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

QUANTO À APURAÇÃO DO VALOR A TRIBUTAR, O PROCEDIMENTO UTILIZADO PELA FISCALIZAÇÃO NÃO DEIXA DÚVIDAS, PRINCIPALMENTE APÓS AS DILIGÊNCIAS DETERMINADAS PELA CÂMARA DE JULGAMENTO E PELA ASSESSORIA DO CC/MG, DE QUE AS ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS A ST ESCRITURADAS PELA AUTUADA NÃO SÃO CAPAZES DE SUPORTAR AS SAÍDAS DE MERCADORIAS EFETUADAS NO PERÍODO FISCALIZADO.

DEPREENDE-SE DO LEVANTAMENTO FISCAL QUE, PARA QUE FOSSE POSSÍVEL QUE A PARCELA DE MERCADORIAS SUJEITAS À ST, ADQUIRIDA COM ACOBERTAMENTO FISCAL, SUPORTASSE AS VENDAS ACOBERTADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À ST E TAMBÉM AS SAÍDAS DESACOBERTADAS APURADAS NO LANÇAMENTO, SERIA NECESSÁRIO QUE A AUTUADA PRATICASSE UMA MARGEM DE AGREGAÇÃO MUITO SUPERIOR AQUELAS NORMALMENTE PRATICADAS PELO COMÉRCIO ATACADISTA CONFORME DEMONSTRATIVO SUPRA.

OBSERVA-SE, PELA PLANILHA CONSTANTE DE FL. 1526, QUE PARA O EXERCÍCIO DE 2010 A MARGEM DE AGREGAÇÃO CHEGARIA AO PATAMAR DE 4.687% (QUATRO MIL SEISCENTOS E OITENTA E SETE POR CENTO).

DESSA FORMA, OS ELEMENTOS DOS AUTOS AUTORIZAM A EXIGÊNCIA DO ICMS/ST E A RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO, UMA VEZ QUE RESTOU DEMONSTRADO QUE TAIS MERCADORIAS NÃO TIVERAM O IMPOSTO RECOLHIDO NO MOMENTO DA ENTRADA NO TERRITÓRIO MINEIRO.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à apuração realizada pela Assessoria do CC/MG no parecer de fls. 707, a Fiscalização destacou o seguinte:

Quanto à utilização dos dados das DASN entregue pelo contribuinte autuado, pode-se observar que o douto parecer (fl. 707) conclui que “*Não obstante a clareza de raciocínio do Fisco, o exemplo citado e transcrito anteriormente, contrapõe-se ao levantamento indicado no “Anexo I” (fls. 29/32), quando se constata um CMV apurado no valor de R\$ 2.297.557,41. Tal valor, se confrontado com as saídas totais mencionadas pelo Fisco (R\$ 4.850.789,51), indica uma margem de valor agregado bem menor que a apontada pelo Fisco, em torno de 111%.*”. Tal conclusão, *data máxima vênia*, é equivocada e não condiz com o contido no conjunto probatório dos autos.

Nenhuma contraposição, distorção ou contrariedade existe entre o levantamento do agregado indicado no Anexo I (fls. 29/32) e o exemplo citado na Manifestação Fiscal (fl. 674) e reproduzido no Parecer da Assessoria do CC/MG (fl. 704).

Ocorre que o CMV de R\$ 2.297.557,41 indicado no quadro “r” do Anexo I (fls. 29/32) se refere ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2011, portanto não poderia ser confrontado com o valor das saídas consignado no exemplo mencionado (R\$ 4.850.789,51), que se refere ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, como quer o nobre parecerista.

**Somente se chegará a um percentual de MVA correto e fidedigno se confrontar o CMV de um período com o valor das saídas realizadas neste mesmo período.** Portanto, o valor das saídas ocorridas no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010 contido no exemplo e considerado no parecer da Assessoria deve ser confrontado com o CMV deste mesmo período. Caso contrário, haverá distorção no percentual de agregação obtido, como ocorreu na conclusão equivocada a que chegou o douto parecer. (...)

Dessa forma, discorda-se do mencionado parecer quanto à exclusão das exigências fiscais vinculadas às entradas desacobertadas, conforme entendimento já adotado por este Conselho, ao analisar lançamentos consubstanciados em PTAs, em situação semelhante a dos presentes autos e também oriundo da análise do mesmo aplicativo fiscal, conforme as seguintes decisões:

ACÓRDÃO: 21.670/14/1ª (VOTO VENCEDOR MANTIDO PELA CÂMARA ESPECIAL – VIDE ACÓRDÃO Nº 4.374/15/CE)

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM DEFERIR REQUERIMENTO DE JUNTADA DE SUBSTABELECIMENTO APRESENTADO DA TRIBUNA. TAMBÉM EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REJEITAR A ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. NO MÉRITO, PELO VOTO DE QUALIDADE, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO. VENCIDOS OS CONSELHEIROS ANTÔNIO CÉSAR RIBEIRO (RELATOR) E MARCELO NOGUEIRA DE MORAIS, QUE O JULGAVAM PARCIALMENTE PROCEDENTE PARA: A) APLICAR A CARGA TRIBUTÁRIA MÉDIA EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESACOBERTADAS, UTILIZANDO-SE DOS PARÂMETROS LANÇADOS NO "ANEXO 5" DO AUTO DE INFRAÇÃO, ADEQUANDO-SE, A SEGUIR, A MULTA ISOLADA AO DISPOSTO NO § 2º DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75, INCLUSIVE EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS DESACOBERTADAS DE PRODUTOS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; B) EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS FISCAIS VINCULADAS ÀS ENTRADAS DESACOBERTADAS, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CC/MG. EM SEGUIDA, À UNANIMIDADE, APROVA A EXCLUSÃO DA AUTUADA DO SIMPLES NACIONAL. DESIGNADA RELATORA A CONSELHEIRA MARIA DE LOURDES MEDEIROS (REVISORA). PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. MARISMAR CIRINO MOTTA E, PELA IMPUGNANTE ASSISTIU AO JULGAMENTO A DRA. DANIELA APARECIDA FAUSTINO. PARTICIPOU DO JULGAMENTO, ALÉM DA SIGNATÁRIA E DOS CONSELHEIROS VENCIDOS, O CONSELHEIRO MARCO TÚLIO DA SILVA.

SALA DAS SESSÕES, 18 DE SETEMBRO DE 2014.

MARIA DE LOURDES MEDEIROS

PRESIDENTE / RELATORA DESIGNADA

ACÓRDÃO: 20.739/15/2ª

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REJEITAR A ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. TAMBÉM EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM INDEFERIR O PEDIDO DE PERÍCIA. NO MÉRITO, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO E, AINDA, EM APROVAR A EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. EDER SOUSA. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DAS SIGNATÁRIAS, OS CONSELHEIROS LUCIANA GOULART FERREIRA (REVISORA) E JOSÉ LUIZ DRUMOND.

SALA DAS SESSÕES, 06 DE MAIO DE 2015.

LUCIANA MUNDIM DE MATTOS PAIXÃO

PRESIDENTE

IVANA MARIA DE ALMEIDA

RELATORA

ACÓRDÃO: 21.687/15/3ª

(...)

EM RAZÃO DA APLICAÇÃO DA PORTARIA Nº 04, DE 16/02/01, DEU-SE PROSSEGUIMENTO AO JULGAMENTO ANTERIOR REALIZADO EM 18/03/15. ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REJEITAR AS PREFACIAIS ARGUIDAS. TAMBÉM EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM INDEFERIR O PEDIDO DE PERÍCIA. NO MÉRITO, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO ÀS FLS. 531/542, E AINDA, PARA QUE: 1) SEJA ADOTADO O MESMO PROCEDIMENTO LEVADO A EFEITO PELA FISCALIZAÇÃO PARA EMBASAMENTO DA MVA CONFORME "ANEXO 5" (FLS. 43/104 E MÍDIA ELETRÔNICA DE FLS. 171), PARA CÁLCULO DA CARGA TRIBUTÁRIA MÉDIA, A SER APLICADA SOBRE O MONTANTE DAS SAÍDAS DESACOBERTADAS PARA APURAÇÃO DO IMPOSTO EXIGIDO, CONSIDERANDO AS MERCADORIAS COMERCIALIZADAS PELO ESTABELECIMENTO AUTUADO NÃO SUJEITAS À ST, COM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ADEQUAÇÃO DA MULTA ISOLADA AO DISPOSTO NO § 2º DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75; 2) SEJA MANTIDA A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA COOBRIGADA, EMPRESA DESENVOLVEDORA DO PROGRAMA APLICATIVO FISCAL UTILIZADO PELA AUTUADA, BEM COMO A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE CADA SÓCIO-ADMINISTRADOR LIMITADA ÀS EXIGÊNCIAS FISCAIS, CUJOS FATOS GERADORES OCORRERAM DURANTE A PARTICIPAÇÃO DELES NO QUADRO SOCIAL DA EMPRESA AUTUADA, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CC/MG. E AINDA, EM APROVAR A EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS, OS CONSELHEIROS GUILHERME HENRIQUE BAETA DA COSTA (REVISOR) E CARLOS ALBERTO MOREIRA ALVES.

SALA DAS SESSÕES, 29 DE ABRIL DE 2015.

FERNANDO LUIZ SALDANHA

PRESIDENTE

EDUARDO DE SOUZA ASSIS

RELATOR

Ressalta-se que a metodologia adotada pela Fiscalização neste lançamento é a mesma que foi adotada nos lançamentos referentes aos acórdãos acima mencionados.

As análises quanto às adequações da alíquota utilizada para apuração do imposto e consequente adequação da multa isolada serão objeto do item que se segue.

### **Da Diligência de fls. 886:**

Por meio da diligência acima mencionada, solicitou-se que a Fiscalização manifestasse, pontualmente, **acerca das alíquotas médias apuradas pela Impugnante às fls. 732/733, considerando as informações de fls. 745/797 dos autos.**

Registra-se no tocante ao despacho interlocutório, em que a Câmara de Julgamento determinou que se comprovasse de forma inequívoca quais as operações e a respectiva alíquota aplicável, a Autuada promoveu a juntada dos relatórios de fls. 745/797, elaborados a partir dos elementos utilizados pelo Fisco para a apuração do crédito tributário.

A Fiscalização rechaça a apuração das alíquotas médias realizada pela Impugnante, sustentando que elas traduzem a média aritmética das alíquotas das operações com mercadorias realizadas com e sem cobertura fiscal pela Impugnante, conforme informações de fls. 745/797 dos autos.

Assim, conclui a Fiscalização que não restaram devidamente especificadas as cargas tributárias das operações realizadas sem a emissão de documento fiscal, objeto da exigência legal em exame, conforme preceituado no art. 12, § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Pede-se vênias à Fiscalização para discordar de seu entendimento para sustentar a adoção da alíquota de 18% (dezoito por cento) para apuração do imposto (ICMS e ICMS/ST) exigido nos presentes autos.

A norma ínsita no art. 12, § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75, introduzido na Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 20.540, de 14 de dezembro de 2012, assim dispõe:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 12 (...)

§ 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.

(Grifos acrescidos).

Veja-se que o dispositivo em questão estabelece um critério de apuração a ser utilizado pelo Fisco. Portanto, de acordo com o art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), aplicam-se as alíquotas definidas no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75 quando do lançamento de crédito tributário relativo a fatos geradores anteriores à sua vigência.

Depreende-se da leitura da norma em destaque, que sua aplicabilidade restringe-se aos lançamentos nos quais o valor das operações ou das prestações é arbitrado pela autoridade fiscal (art. 51 da Lei nº 6.763/75) ou amparado nas presunções legais de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais, conforme autorização prevista na Lei nº 6.763/75 (art. 49, § 2º), o que não é caso da irregularidade consubstanciada **nas saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais apuradas nos presentes autos**, que foram apuradas mediante cotejo das vendas totais promovidas pelo estabelecimento autuado (conforme controle extrafiscal) e as saídas de mercadorias devidamente acobertadas por documentação fiscal.

Não há como sustentar que tal cotejo caracteriza-se como uma espécie de arbitramento, nos termos das disposições contidas no art. 148 CTN e também de acordo com várias decisões deste Conselho de Contribuintes, por exemplo, Acórdãos nºs 21.640/15/3ª e 21.639/15/3ª.

Dessa forma, o fundamento trazido pela Fiscalização não se presta para sustentar a exigência do ICMS exigido em razão das **saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal** com a adoção da alíquota de 18% (dezoito por cento). Tais operações, repita-se, foram apuradas por meio do cotejo entre os dados constantes em controles extrafiscais e aqueles declarados ao Fisco pela Autuada.

Entende-se que não é suficiente para afastar a apuração da carga tributária efetuada pela Autuada (fls. 732/733, conforme informações de fls. 745/797), a alegação da Fiscalização de que tais percentuais de carga tributária traduzem a média aritmética das alíquotas das operações com mercadorias realizadas com e sem cobertura fiscal pela Impugnante, uma vez que o procedimento da Impugnante assemelha-se ao adotado pela própria Fiscalização ao apurar a MVA média (Anexo 5 – fls. 45/68 e CD de fls. 157), ou seja, não houve separação de mercadorias cujas saídas ocorreram com e sem documento fiscal.

Certo é que o Fisco adota como parâmetro para cálculo dos valores a MVA média (46,15%), para apuração da substituição tributária, faz considerações sobre a média de agregação, aplicada na apuração da entrada desacobertada, mas nega apurar a carga tributária nas saídas das mercadorias, quer por média ou aquela efetivamente praticada.

A toda evidência não parece ter sido esta a providência do Fisco ao elaborar o “ANEXO 5 - DEMONSTRATIVO DO EMBASAMENTO DA UTILIZAÇÃO DA MVA”, pois ao se identificar 94.000 itens do servidor copiado, não há qualquer registro de que tenha havido a separação entre documentados e não documentados, uma vez que esta separação ocorreu mediante confronto entre os valores obtidos a partir do aplicativo e as informações da DASNs.

Assim, entende-se que a adoção de médias é uma prática recorrente e admitida, que busca a economicidade e a praticidade, sem perder a coerência e a lógica, quer em razão da ausência de elementos ou diante de um número elevado de registros que possam dificultar a atuação do Fisco, como no caso dos autos.

Salta aos olhos, no entanto, que na atividade comercial da Autuada, exceto em relação aos produtos sujeitos à ST, quase não se opera com produtos tributados pela alíquota de 18%, sendo a maior parte de 7% e 8,4% (carga tributária), esta última em decorrência da redução de base de cálculo para os produtos alimentícios, sem esquecer do pão, com a carga tributária zerada.

O próprio documento trazido pelo Fisco (fls. 817/818) demonstra que o setor da Impugnante apura uma alíquota média de 9,8% e uma “alíquota real” de 4%. A primeira, quando comparados a base de cálculo com o débito de ICMS, e a alíquota real, quando confrontados o valor contábil e o imposto apurado.

Lado outro, verifica-se que na apuração da carga tributária (Relatórios de Carga Tributária), efetuada pela Impugnante (amostragem às fls. 757/769 e integral na mídia eletrônica de fls. 737), **não houve separação de mercadorias sujeitas ou não à substituição tributária.**

Elaborou, também, a Impugnante, o **Relatório de Produtos com Tributação Normal**, contido, também, na mídia eletrônica de fls. 737 e, por amostragem, às fls. 783/795, **no qual restou demonstrado a carga tributária, por exercício, referente aos produtos não sujeitos à ST.**

Dessa forma, no que tange à apuração do imposto exigido **nas saídas desacobertadas de mercadorias não sujeitas à ST**, deve ser adotada, para apuração do imposto, a carga tributária média informada pela Impugnante às fls. 783/795 para apuração do imposto exigido (ICMS), adequando-se a multa isolada exigida ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

No tocante à Multa Isolada exigida em relação às **entradas de mercadorias não sujeitas à ST**, adota-se, para apuração do limitador da multa isolada previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, a carga tributária média informada pela Impugnante às fls. 783/795 para apuração do imposto que seria exigido (ICMS).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em tais operações, a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente é transferida àquele que promover a entrada. É o que se depreende do artigo 21, inciso VII da Lei nº 6.763/75 c/c art. 11, inciso I, alínea “b” da Lei Complementar 87/96, *in verbis*:

### LEI 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacobertada de documento fiscal;

(grifou-se).

(...)

### LEI COMPLEMENTAR 87/96

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

(...)

É de se esclarecer que o tributo devido na operação (saída do estabelecimento fornecedor) somente não foi exigido, da Autuada, por solidariedade, por mera questão didática, uma vez que, se exigido, teria que ser simultaneamente compensado (subtraído) do valor da exigência do tributo devido na saída da mercadoria, tendo em vista a não cumulatividade do imposto.

Porém, o fato de não ter sido exigido na autuação o imposto incidente na operação (saída do estabelecimento fornecedor), não transforma tais operações em operações isentas ou não incidentes de forma a incluí-las no rol das operações insertas no § 2º do art. 55 da Lei 6.763/75. Cumpre relembrar que a norma mencionada determina a limitação da multa isolada a 15% (quinze por cento) quando a operação for amparada por isenção ou não incidência ou quando a alíquota do imposto for igual/menor que 6% (seis por cento), o que não é o caso,

A apuração do imposto relativo às entradas desacobertadas de mercadorias sujeitas à ST, referentes aos exercícios 2008, 2010 e 2011, não merece reparo, quanto à alíquota adotada. Isso porque as alíquotas previstas para as mercadorias sujeitas à ST comercializadas pela Autuada (bebidas, cigarros, salgadinhos, água mineral, sorvetes e picolés, etc.) são iguais ou superiores ao percentual de 18% (dezoito por cento) utilizado para apuração do ICMS/ST. Nesse sentido, encontram-se as informações contidas nos demonstrativos de apuração da carga tributária referentes aos produtos sujeitos à ST elaborados pela Autuada, constantes da mídia eletrônica de fls. 797 e por

amostragem às fls. 771/772 (**mercadorias identificadas com a letra “F” na coluna sit. tributária**).

Contudo, ressalta-se que para o exercício de 2009 a Impugnante demonstrou a carga tributária referente aos produtos sujeitos à ST no percentual de 16,94% (dezesseis inteiros e noventa e quatro centésimos por cento).

Assim, a apuração do ICMS/ST no exercício de 2009 deve ser adequada para que se adote a carga tributária no percentual de 16,94% (dezesseis inteiros e noventa e quatro centésimos por cento). Tal adequação não refletirá no percentual da multa exigida nos termos do que dispõe o § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Não merece reparo a exigência relativa à multa isolada referente às saídas desacobertas de mercadorias sujeitas à ST, pois o imposto que seria incidente na operação corresponde à alíquota igual ou superior ao percentual de 16,94% (dezesseis inteiros e noventa e quatro centésimos por cento), conforme acima exposto, hipótese que não se aplica os limitadores mínimo e máximo da previsto no referido § 2º do art. 55.

Não obstante, no caso em apreço, saídas de mercadorias sujeitas à ST sem documento fiscal, não ser devido o ICMS/ST no momento da saída das mercadorias do estabelecimento autuado, essa hipótese não se equipara àquela amparada por isenção ou não-incidência, para a qual se aplicaria a multa isolada no percentual de 15% (quinze por cento) do valor da operação, uma vez que incide imposto na operação, só que antecipadamente retido ou recolhido a título de substituição tributária.

Registra-se, pela importância, que um dos parâmetros para aferição dos limitadores previstos no § 2º do artigo em comento é o valor do imposto incidente na operação, que deverá ser demonstrado, mesmo que a irregularidade constatada esteja relacionada com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, cujo imposto já tenha sido retido ou recolhido antecipadamente.

Desse modo, não merece procedência a tese da Impugnante mediante a qual defende a limitação da multa isolada a 15% (quinze por cento) do valor da operação nos casos de entrada de mercadoria sem documento fiscal sujeitas à tributação normal e saída desacoberta de mercadoria sob o regime de ST.

Convém mencionar, quanto às entradas de mercadorias sujeitas à ST e não sujeitas à ST, as quais ocorreram desacobertas de documentação fiscal, que a base de cálculo do ICMS/ST ou da multa isolada foi arbitrada, nos termos do art. 53, inciso III do RICMS/02, cujos parâmetros encontram-se de acordo com o § 4º do art. 54 do referido regulamento. Dessa forma, a essas operações aplicam-se as disposições previstas no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75.

No entanto, foram apresentadas pela Autuada informações sobre a carga tributária prevista para as mercadorias sujeitas a tais tributações, restando afastadas as disposições contidas no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75.

As adequações propostas para a apuração da multa isolada refletirão na apuração da majoração da penalidade isolada pela constatação da reincidência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não se encontra materializada nos presentes autos hipótese de aplicação do disposto no art. 211 do RICMS/02, em relação às penalidades isoladas aplicadas pelas entradas e saídas desacobertadas de documentação fiscal.

Dispõe o referido dispositivo legal:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

Nota-se, pois, que as penalidades isoladas exigidas em razão das aquisições e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal originam-se de fatos distintos (entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal).

Assim, deve ser mantida a exigência da penalidade isolada em relação às entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Também já decidiu esse Conselho de Contribuintes no mesmo entendimento ora defendido, em situação semelhante a dos presentes autos e também oriundo da análise do mesmo aplicativo fiscal, conforme Acórdãos acima mencionados.

Por fim, destaca-se que a única adequação no lançamento em epígrafe seja para adotar a carga tributária média, conforme mencionado acima, para **apuração do ICMS exigido e referidas adequações das multas isoladas.**

Em face do exposto e, tendo em vista o que dispõe a legislação tributária, concluo o presente voto, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, pela exclusão da Autuada do Simples Nacional e pela procedência parcial do lançamento para 1) seja adotada, para apuração do valor do imposto, a carga tributária média informada pela Impugnante, adequando-se a multa isolada exigida ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75; 2) no tocante à Multa Isolada exigida em relação às entradas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária, seja adotada, para apuração do seu valor, a carga tributária média informada pela Impugnante, observado o disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75; 3) em relação à apuração do valor do ICMS/ST referente ao exercício de 2009, seja adotada a carga tributária no percentual de 16,94% (dezesseis vírgula noventa e quatro por cento).

**Sala das Sessões, 11 de agosto de 2015.**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Conselheiro**