

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.791/15/3ª Rito: Ordinário

PTA/AI: 01.000201223-47

Impugnação: 40.010135401-90 (Coob.), 40.010135399-57 (Coob.),
40.010135403-51 (Coob.), 40.010135402-71 (Coob.),
40.010135400-17 (Coob.), 40.010135404-32 (Coob.)

Impugnante: Ângelo Antônio Ferraz (Coob.)
CPF: 875.568.126-34
Comercial M.M. Informática Ltda - EPP (Coob.)
IE: 062080725.00-06
Jequiticar Auto Elétrica Ltda EPP (Coob.)
IE: 062185786.00-62
João Pires Barbosa (Coob.)
CPF: 745.483.286-53
Márcio Eduardo Goulart Junior (Coob.)
CPF: 499.190.836-15
Maria Ivaneide Pereira Barbosa (Coob.)
CPF: 029.834.916-76

Autuada: MM Supermercado Ltda ME
IE: 001701042.00-33

Proc. S. Passivo: Evandro Souza Toscano/Outro(s)

Origem: DFT/Belo Horizonte

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. 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 nº 6.763/75. Comprovado nos autos não a mera ausência de recolhimento de ICMS devido pela pessoa jurídica, mas sim a prática de atos pelo administrador que repercutiram no descumprimento da obrigação tributária. Contudo, a responsabilidade solidária de cada sócio deve ser limitada às exigências fiscais cujos fatos geradores ocorreram durante a participação deles no quadro social das empresas autuadas e no período em que elas respondem pelo crédito tributário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição para o polo passivo da obrigação tributária do Coobrigado Márcio Eduardo Goulart Júnior, que também é sócio-administrador

da Coobrigada Comercial M.M. Informática Ltda - EPP, tendo em vista que as procurações, juntadas aos autos pelo Fisco, comprovam que a Autuada outorgou-lhe amplos poderes de administração e gestão, hipótese na qual deve responder, solidariamente, pelo crédito tributário nos termos art. 21, inciso XII, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 135, inciso II do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – CORRETA A ELEIÇÃO. A empresa MM Supermercado Ltda ME responde pelo crédito tributário correspondente aos exercícios de 2011 e 2012, referentes a fatos geradores ocorridos após a aquisição do estabelecimento, como contribuinte do imposto. Correta a eleição do Sujeito Passivo para o polo passivo da obrigação tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EMPRESA SUCESSORA – CORRETA A ELEIÇÃO. A empresa MM Supermercado Ltda ME (adquirente do estabelecimento) responde pelos créditos tributários devidos até a data da aquisição, nos termos do art. 133 do CTN c/c o art. 21-A da Lei nº 6.763/75, subsidiariamente, tendo em vista que a empresa alienante prosseguiu na exploração de atividade comercial, conforme dispõe o inciso II do referido artigo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – CORRETA A ELEIÇÃO. A empresa Jequiticar Auto Elétrica Ltda (atual denominação do Supermercado Poupa & Ganha Ltda) responde pelo crédito tributário correspondente ao período de 01/01/08 a 31/12/10, referente a fatos geradores ocorridos antes da alienação do seu estabelecimento, como contribuinte do imposto. Responde, também, pelo crédito tributário correspondente à Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXVII da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição do Sujeito Passivo para o polo passivo da obrigação tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EMPRESA DESENVOLVEDORA DE PROGRAMA APLICATIVO FISCAL. A Coobrigada, empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal utilizado pela Autuada, responde solidariamente pela obrigação tributária, quando contribui ou proporciona instrumentos e mecanismos para uso irregular do ECF - Emissor de Cupom Fiscal, nos termos do art. 21, inciso XIII da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição da Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – UTILIZAÇÃO/FORNECIMENTO DE PROGRAMA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO – PAF/ECF. Constatação de utilização de programa aplicativo fiscal, para uso em ECF, em desacordo com a legislação, nos termos do art. 16 da Lei nº 6.763/75, Portarias da Secretaria de Estado de Fazenda nºs 068/08 e 081/09 e Ato COTEPE/ ICMS nº 06/08. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXVII da Lei nº 6.763/75, vigente à época da constatação da irregularidade por ser mais benéfica do que a penalidade atualmente em vigor.

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 desacobertadas de notas fiscais. Procedimento considerado

tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Em relação às saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, exige-se apenas a multa isolada. Crédito tributário reformulado pelo Fisco que promoveu a recomposição da conta gráfica em razão da existência de saldo credor. No entanto, deve-se adequar a apuração do imposto devido mediante a adoção da alíquota média no percentual 10,3% (dez vírgula três por cento) conforme informações juntadas aos autos pelo Fisco, adequando-se a multa isolada exigida ao disposto no §2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – CONCLUSÃO FISCAL – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PRODUTOS DIVERSOS. Constatada a entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal, após a identificação de saída desacoberta, 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. A base de cálculo/substituição tributária foi arbitrada nos termos dos 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.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ENTRADA DESACOBERTADA. Constatada a entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal, após a identificação de saída desacoberta, 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 desacobertas 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. Contudo, deve ser observada a alíquota média no percentual 10,3% (dez vírgula três por cento), conforme informações juntadas aos autos pelo Fisco, para apuração do limitador da penalidade isolada exigida, nos termos do disposto no §2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O lançamento em análise refere-se às seguintes acusações fiscais:

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

2 - entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/05/11 (exceto outubro de 2009 e maio a julho de 2010), cujo valor foi apurado mediante o confronto dos dados contidos nos documentos extrafiscais com os valores das saídas de mercadorias oficialmente informados ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco. Irregularidades apuradas por meio do procedimento previsto no art. 194, inciso I do RICMS/02.

Foram exigidas as parcelas de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação simples e em dobro conforme art. 56, inciso II c/c o inciso III do § 2º do mesmo dispositivo e Multas Isoladas previstas nos arts. 54, inciso XXVII e 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Registra-se que não ocorreu a adequação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 ao disposto no § 2º do referido art. 55, uma vez que, muito embora apontada pela Fiscalização no relatório fiscal, o cálculo da penalidade não demandou tal providência por se tratar de cobrança do imposto com a utilização da alíquota de 18% (dezoito por cento).

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, além da empresa autuada, os seus sócios-administradores e o seu gestor, nos termos do art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN; a empresa fornecedora do aplicativo fiscal, com fulcro no art. 21, inciso XIII da Lei nº 6.763/75.

A empresa MM Supermercado Ltda ME e seus sócios-administradores foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, em relação ao crédito tributário correspondente ao período de 01/01/08 a 31/12/10, referente a fatos geradores ocorridos antes da aquisição de estabelecimento, nos termos do art. 21-A da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 133 do CTN. Em relação ao crédito tributário referente aos exercícios de 2011 e 2012, a Autuada e seus sócios-administradores respondem pelo crédito tributário como contribuinte do imposto.

A empresa Jequiticar Auto Elétrica Ltda (atual denominação do Supermercado Poupa & Ganha Ltda) e seus sócios-administradores foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, juntamente com a empresa MM Supermercado Ltda ME, em relação ao crédito tributário correspondente ao período de 01/01/08 a 31/12/10, referente a fatos geradores ocorridos antes da alienação do estabelecimento, como contribuinte do imposto. Os sócios-administradores da referida empresa foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, conforme art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III do CTN

Consta no Relatório do Auto de Infração (fls. 24) que a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXVII da Lei nº 6.763/75, exigida em virtude da “utilização de programa aplicativo fiscal em desacordo com a legislação tributária”, é de responsabilidade apenas das empresas autuadas (Jequiticar Auto Elétrica Ltda - EPP e MM Supermercado Ltda ME) e dos Coobrigados sócios-administradores/gestor e que será exigida tal penalidade da empresa coobrigada, desenvolvedora do referido aplicativo, em outro Auto de Infração em razão do “fornecimento” de tal programa.

Inconformados, a Autuada MM Supermercado Ltda – ME e os Coobrigados (sócios-administradores e o procurador constituído) apresentam, tempestivamente, Impugnação às fls. 237/240, 302/305 e 338/341, respectivamente, aos mesmos fundamentos daquela, e requerem, ao final, a procedência da peça de defesa. São

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

juntados aos autos os documentos de fls. 244/283, 306/335 e 342/381 (atestados de intervenção técnica em ECF, cópias DAPIs modelo 1 e recibos de entregas destas).

A Coobrigada Comercial M.M. Informática Ltda, também inconformada, por seu representante legal, apresenta a Impugnação de fls. 286/295.

Inconformados, também, a empresa autuada Jequiticar Auto Elétrica Ltda e seus sócios-administradores, ora Coobrigados, João Pires Barbosa e Maria Ivaneide Pereira Barbosa, apresentam, tempestivamente, Impugnação às fls. 392/396, 384/388 e 404/408, respectivamente, aos mesmos fundamentos daquela, e requerem, ao final, a procedência da peça de defesa.

Consta, às fls. 426/427, Termo de Comunicação de Negativa de Seguimento da Impugnação, emitido pela Unidade Fazendária de origem do Auto de Infração, referente à empresa autuada MM Supermercados Ltda - ME, em razão da ilegitimidade de parte/irregularidade na representação.

Em razão da informação da Autuada MM Supermercados Ltda - ME e dos Coobrigados, sócios-administradores, de que a conta gráfica do ICMS da referida empresa possuía saldo credor nos meses de janeiro a maio de 2011, conforme DAPIs apresentadas, a Fiscalização alterou o crédito tributário para considerar e compensar tais créditos na apuração do imposto devido no mencionado período, conforme Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 436, Recomposição da Conta Gráfica de fls. 437, Anexo 2 retificado de fls. 438 e Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 439/443.

Devidamente intimados (fls. 444/463), os Sujeitos Passivos não se manifestam.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 465/477, refuta as alegações dos Impugnantes e requer a procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada.

A Assessoria do CC/MG retorna os autos à origem, em diligência (fls. 481/482).

A Fiscalização manifesta-se às fls. 484/488.

Os Sujeitos Passivos são devidamente intimados da juntada de documentos (fls. 490/501).

O Coobrigado João Pires Barbosa, por meio de procurador regularmente constituído, manifesta-se às fls. 502/510 e anexa os documentos de fls. 512/538,

A Fiscalização manifesta-se às fls. 540/544.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 543/583, opina pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 436/443, e, ainda, para que:

- em relação à apuração do ICMS, seja adotada a alíquota média no percentual 10,3% (dez vírgula três por cento) informada pelo Fisco, adequando-se a multa isolada exigida ao disposto no §2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no tocante à Multa Isolada exigida em relação às entradas de mercadorias não sujeitas à ST, seja adotada, para apuração do limitador previsto no §2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, a alíquota média no percentual 10,3% (dez vírgula três por cento) informada pelo Fisco;

- a responsabilidade solidária de cada sócio-administrador seja limitada às exigências fiscais cujos fatos geradores ocorreram durante a participação deles no quadro social das empresas autuadas e no período em que eles respondem pelo crédito tributário.

DECISÃO

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

Do Mérito

Decorre o lançamento da constatação de utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF), sistema “SAT”, desenvolvido e fornecido pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda, ora Coobrigada, para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária e 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 de mercadorias oficialmente informados ao Fisco.

Inicialmente, quanto à possível extinção, pelo lapso decadencial, de parcelas do crédito tributário exigido, concernente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, por força das disposições contidas no § 4º do art. 150 do CTN, embora não arguido pelos Impugnantes nas peças impugnatórias, vale destacar que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I do CTN.

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.

Nessa linha de entendimento, como as intimações do Auto de Infração efetivaram-se todas no exercício de 2013 (fls. 232, 234, 235 e 236) não ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2008, nos termos da norma ínsita no referido dispositivo legal.

Convém mencionar que, ainda que se entendesse pela aplicação ao presente caso da norma posta no art. 150 do CTN, a ressalva contida no seu § 4º, deixa claro a sua inaplicabilidade na ocorrência de fraude e/ou simulação, como se constata nos presentes autos.

Passa-se à análise das irregularidades constantes dos autos.

1 - utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF) desenvolvido e fornecido pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda, para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária;

2 - entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Ressalta-se que o procedimento fiscal em exame originou-se 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 que, 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 dessa operação foram realizadas, no dia 25/05/11, diligências no estabelecimento da empresa alvo e nos estabelecimentos de alguns contribuintes, clientes seus, onde foram apreendidos documentos e efetivada copiagem e autenticação de documentos digitais e arquivos do servidor de computadores por eles operados.

Conforme explicitado no relatório fiscal, que integra o Auto de Infração, em trabalho desenvolvido pela Estação Regional de Auditoria Digital - ERAD vinculada à Delegacia Fiscal DF/BH-1 da SEF/MG, foi identificado que versões do PAF-ECF desenvolvidas pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda e instaladas nos caixas em operação no estabelecimento da Autuada, são versões não cadastradas na SEF/MG e/ou 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 031/11, 032/11 e 036/11 (fls. 169/196 e mídia eletrônica de fls. 200).

A análise e os 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, decorrentes de prática de sonegação engendrada pela empresa fornecedora do programa e deliberadamente utilizada pela Autuada, conforme pode ser atestado na conclusão do Relatório nº 036/2011 (fls. 195/196), reproduzida, em parte, a seguir:

Os relatórios técnicos NAD/BH 031/2011 e NAD/BH 032/2011 complementam as análises deste relatório técnico.

O contribuinte utiliza para registro de suas vendas a varejo dois PAF-ECF:

O sistema “SAT” através do PAF-ECF “SatEcf” desenvolvido pela empresa Comercial MM Informática Ltda; e

O sistema “Lince” através do PAF-ECF “LinceEcf” desenvolvido pela empresa Megvan Comércio de Equipamentos de Informática Ltda, CNPJ 06.928.260/0001-08.

As vendas predominantes são realizadas pelo PAF-ECF “SatEcf”.

O contribuinte utiliza o sistema “Sat” desde, pelo menos, 28/11/2007. O contribuinte utilizou várias versões do sistema “Sat”. Foram encontradas nas imagens várias versões antigas, quando o PAF-ECF tinha como principal executável o arquivo “SatCxa.exe” e versões atuais, aplicativo “SatEcf.exe”.

Foi encontrada na imagem FINANCEIRO versão não fiscal do aplicativo “SatCxa.exe”. Como demonstrado neste relatório e também no relatório técnico NAD/BH 031/2011 a **empresa desenvolvedora disponibilizava para seus clientes versões fiscais e não fiscais do seu PAF-ECF “SatCxa”**.

A versão não fiscal do aplicativo “SatCxa” foi testada em laboratório. Foram encontrados, nos diversos “backups” dos bancos de dados presentes nas imagens, registros com características semelhantes ao teste efetuado indicando que **o contribuinte usou o aplicativo não fiscal para registrar suas vendas**.

Foram encontradas diversas versões do PAF-ECF “SatEcf” que, apesar de serem fiscais por exigirem a presença de equipamento ECF, não estão cadastradas na SEF/MG.

As versões não cadastradas na SEF/MG do PAF-ECF “SatEcf” possuem a tela alternativa de vendas descrita neste relatório e no relatório NAD/BH 032/2011. Foram encontrados, nos diversos “backups” dos bancos de dados presentes nas imagens, registros com características semelhantes indicando que o contribuinte usou a tela alternativa de vendas para registrar suas vendas.

Foram encontradas inúmeras versões de “backups” do banco de dados do sistema “SAT”. A análise destes bancos de dados indica que:

- 1) - Aproximadamente **12,755%** (R\$ 1.402.275,36 de R\$ 10.992.708,80) **do total de vendas** realizadas pelos caixas do contribuinte **foram feitas sem a devida emissão de documento fiscal;**
- 2) - O contribuinte se **utilizou de versões não fiscais** do “SatCxa” para fazer vendas;
- 3) - O contribuinte se **utilizou da tela alternativa de vendas** do “SatEcf” para registrar vendas;
- 4) - O contribuinte **apagou registros dos seus bancos de dados** durante o uso do sistema “Sat” e geração dos “backups”.

Foi possível criar, em laboratório, um banco de dados unificando os registros de alguns dos bancos de dados encontrados nas imagens. Não é possível concluir o montante exato de vendas para o período porque não se sabe o total de registros excluídos pelo contribuinte. São 924.539 registros com R\$ 10.992.708,80 de vendas para o período de 28/11/2007 a 25/05/2011. A este valor total

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deve-se somar o valor de vendas efetuados através do PAF-ECF “LinceEcf”, R\$ 195.279,56.

(...) (grifou-se)

A efetivação e o armazenamento das vendas realizadas sem a emissão de documento fiscal nos bancos de dados da Autuada só foram possíveis por meio da utilização de programa aplicativo fiscal que permite esse registro, contrariando o disposto no art. 68, § 1º, inciso I da Portaria SRE nº 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 pela Contribuinte no período, (Relatórios “itens vista” contidos nos arquivos “pp.mdb” e “Lince.zip”), constantes das mídias eletrônicas de fls. 198 e 200, respectivamente, que confrontado com os valores das saídas oficialmente informados ao Fisco, conforme DAPIs (158/161), obteve-se o valor das saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

De acordo com a Fiscalização não houve arbitramento do valor das saídas de mercadorias desacobertas, 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 desacobertas de documentação fiscal e, considerando que os arquivos copiados não continham informações que possibilitassem inferir a exata situação tributária dos diversos itens de cada operação, a Fiscalização utilizou-se de instrumentos previstos na legislação tributária e/ou plenamente aceitos e admitidos nos diversos roteiros de apuração e auditoria fiscal, para qualificar a exigência fiscal (separar as operações sujeitas à substituição tributária - ST daquelas de tributação normal e obter o valor de entrada da mercadoria desacoberta e da base de cálculo das operações sujeitas à ST, uma vez que a tributação, nesse caso, dá-se pelo valor de entrada acrescido da Margem de Valor Agregado - MVA, prevista na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para as mercadorias).

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

Dessa forma, para fazer o rateio das operações sujeitas à substituição tributária e tributação normal, adotou-se a mesma proporção das saídas acobertas informadas pelo contribuinte nas Declarações de Apuração do ICMS - DAPI (colunas “b” e “c” e linha “e” dos Anexos 1 e 3, fls. 28/31 e 38/41, respectivamente).

Para obtenção do valor das entradas desacobertas, deduziu-se do valor das saídas desacobertas o percentual médio de agregação do período, praticado pela Autuada, obtido por meio das informações contidas nas DAMEF/DAPI 2009/2011 (para 2008 foi adotada a média do agregado médio dos exercícios de 2009 a 2011, em face da inexistência da DAMEF do exercício) - quadro do Anexo 1 – item (r) da legenda do Anexo 3 – fls. 28/31 e 38/41, respectivamente.

Em seguida, aplicou-se a alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo do ICMS, com fulcro no disposto no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 144, § 1º do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para obtenção da base de cálculo do ICMS/ST, aplicou-se a MVA Média Ponderada, obtida com base em uma amostragem de 181.572 itens de operações realizadas pela Contribuinte no período (Anexo 5, fls. 45/145 e mídia eletrônica de fls. 200), sobre o valor das entradas das mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Portanto, 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).

Observa-se que, para apuração das exigências, a Fiscalização elaborou as planilhas de fls. 28/31, informando o total de saídas apuradas 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, conforme percentuais extraídos da escrita fiscal da Autuada, identificou-se as saídas desacobertas sujeitas à tributação normal e pelo regime de substituição tributária (colunas f e g).

Em relação às saídas de mercadorias sujeitas à tributação no momento da saída do estabelecimento autuado, exige a Fiscalização 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. 33/36.

Vale lembrar que restaram diminuídos os valores relativos aos ICMS, multas de revalidação e isolada, referentes às saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal não sujeitas à ST relativas aos meses de janeiro a maio de 2011, conforme demonstrativos de fls. 436/443, tendo em vista a retificação do crédito tributário devido à compensação do saldo credor existente na conta gráfica do ICMS.

Ressalta-se que a recomposição da conta gráfica do ICMS, procedimento previsto na legislação tributária mineira à época da lavratura do Auto de Infração, não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se aplicava às irregularidades constantes destes autos. Contudo, o procedimento adotado pela Fiscalização é mais favorável ao contribuinte e, nesse caso, não cabe reparos.

No tocante às saídas vinculadas ao regime de substituição tributária, a exigência refere-se exclusivamente à penalidade isolada capitulada no mesmo dispositivo supramencionado (colunas MI (q)).

Reitera-se que a Fiscalização apurou os valores das entradas desacobertas, após a identificação das saídas desacobertas, tanto pelo regime normal de apuração, quanto em relação às saídas por substituição tributária, conforme já mencionado acima.

E, utilizando-se dos percentuais de agregação médios, apurado para os exercícios autuados (34,0455% - exercício de 2008; 28,7413% - exercício de 2009; 30,2761% - exercício de 2010; 43,1192% - exercício de 2011), conforme operações declaradas ao Fisco pela Autuada, a Fiscalização promoveu a exclusão desse percentual da base de cálculo das saídas apuradas, identificando-as como entradas desacobertas.

Observa-se que para identificação da parcela de entrada desacoberta, a Fiscalização divide o valor das saídas desacobertas pela soma de um inteiro mais o percentual médio de agregação (1 + 34,0455).

A título de exemplo, a apuração do mês de janeiro de 2008 ocorre da seguinte forma, partindo-se dos elementos da planilha de fls. 28:

- saída desacoberta operação normal: R\$ 6.020,24;
- operação: $R\$ 6.020,24 / 1,340455 = R\$ 4.491,19$;
- entrada desacoberta operação normal: R\$ 4.491,19.

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

Em seguida, sobre os valores das entradas dos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, apontados nas planilhas de fls. 28/31, a Fiscalização aplicou a MVA média apurada para as mercadorias comercializadas pela Autuada (42,37%), conforme Anexo 5 do AI (fls. 44/145), para apurar o valor do ICMS/ST lançado na coluna "n" das planilhas de fls. 33/36.

No cálculo da multa isolada aplicada pelas entradas desacobertas, a exigência se faz sobre os valores das colunas "h" e "i" das planilhas de fls. 28/31, sem agregação de MVA no caso das operações sujeitas à ST.

Em relação às entradas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária, exigiu-se somente a multa isolada mencionada.

Como bem destaca a Fiscalização, a mencionada apuração encontra-se alicerçada nas informações disponibilizadas pela Autuada nas DAPIs de 2008 a 2011.

A Assessoria do CC/MG determinou a diligência de fls. 481/482 para que a Fiscalização:

1 - Apresente informações técnicas atestando qual a margem de lucro agregado do setor da empresa autuada no período objeto da autuação.

2 - Fundamente as exigências fiscais relativas às entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, as quais foram apuradas após a constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, demonstrando que as entradas acobertadas não suportam as saídas (acobertadas e desacobertadas imputadas) do período.


A Fiscalização manifestou-se às fls. 484/488, na oportunidade, sobre a diligência, deixou consignado o seguinte:

Do Cumprimento da Diligência Determinada pela Assessoria

Da Margem de Valor Agregado do Setor da Impugnante

Para atendimento da determinação, 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 valor agregado do setor da Impugnante. **Em resposta, a mencionada Superintendência nos enviou o “Estudo do Setor”, abaixo reproduzido, que apurou no segmento da Autuada (CNAE 4711-3/02 – Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - Supermercados) um percentual de agregação médio de 15% no período fiscalizado (2008/2011).** O mencionado percentual de agregação foi extraído das informações prestadas pelos contribuintes mineiros do segmento no período (total das saídas frente ao total das entradas).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

 SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS	ESTUDOS DO SETOR					ANEXO 1/2
	Número: 028B/2015	Revis: 01	Emissão: 11/03/2015	Atualização: 16/03/2015	Elaborador: Renato Coelho e Eurico Rodrigues	
Título: Dados Básicos por CNAE: Supermercado, Hipermercado e Minimercados. Período de referência: Ano 2008 a 2011.		Classificador: Antônio Amorim Filho			Classificação: RESERVADO	

Demonstração das Operações de Entradas e Saídas

4711-3/02 **Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados**

PERÍODO REFERÊNCIA: Ano de 2008 a 2011

Valores em reais

INDICADORES	Valor Contábil		Base de Cálculo		ICMS Creditado / Debitado		Alíquota Média	Alíquota Efetiva
	R\$	Part. %	R\$	Part. %	R\$	Part. %	%	%
ENTRADAS	62.692.578.080	100,0%	14.629.475.349	100,0%	1.664.664.691	100,0%	11,4%	2,7%
DO ESTADO	51.857.387.360	82,7%	11.452.800.334	78,3%	1.347.737.588	81,0%	11,8%	2,6%
Isentas	5.530.755.242	10,7%						
Não Tributadas	750.914.950	1,4%						
Parcela BC reduzida	1.028.387.707	2,0%						
Diferidas	193.652.710	0,4%						
Suspensas	21.426.290	0,0%						
Outras	7.339.923.535	14,2%						
DE OUTROS ESTADOS	10.779.919.576	17,2%	3.171.574.492	21,7%	316.264.137	19,0%	10,0%	2,9%
Isentas	713.460.951	6,6%						
Não Tributadas	71.872.042	0,7%						
Parcela BC reduzida	153.673.841	1,4%						
Suspensas	3.485.128	0,0%						
Outras	2.065.082.454	19,2%						
DO EXTERIOR	55.271.143	0,1%	5.100.524	0,0%	662.967	0,0%	13,0%	1,2%
SAÍDAS	72.126.519.802	100,0%	20.832.254.979	100,0%	2.145.181.353	100,0%	10,3%	3,0%
PARA O ESTADO	71.663.916.646	99,4%	20.531.983.182	98,6%	2.120.127.043	98,8%	10,3%	3,0%
Isentas	6.154.483.450	8,6%						
Não Tributadas	950.673.656	1,3%						
Parcela BC reduzida	349.526.015	0,5%						
Diferidas	205.115.663	0,3%						
Suspensas	26.999.347	0,0%						
Outras	8.021.537.434	11,2%						
PARA OUTROS ESTADOS	462.601.111	0,6%	300.271.797	1,4%	25.054.310	1,2%	8,3%	5,4%
Isentas	54.038.520	11,7%						
Não Tributadas	7.412.211	1,6%						
Parcela BC reduzida	3.990.767	0,9%						
Suspensas	2.776.741	0,6%						
Outras	54.921.311	11,9%						
PARA O EXTERIOR	2.045	0,0%						
SALDO (SAÍDAS - ENTRADAS)	9.433.941.722	-	6.202.779.630	-	480.516.662	2,31%		
CRÉDITO PRESUMIDO					27.731.453			
OUTROS CRÉDITOS					19.421.336			
ESTORNO DE CRÉDITOS					7.729.783			
SALDO CREDOR EM 31/12/2011					9.974.872			
SALDO DEVEDOR NO PERÍODO					446.508.460	2,14%		
ICMS A RECOLHER					434.793.495	2,09%		
ICMS PAGO NA IMPORTAÇÃO					678.116			
AGREGADO FISCAL					42%			
AGREGADO ECONÔMICO					15%			

Fonte: Amazém de Informações_ Dados DAPI-1.

Elaboração: DGI/DIEF/SAIF/SEF-MG

Da Exigência Fiscal relativa às Entradas

A conclusão fiscal da ocorrência de entrada de mercadoria sem documento fiscal foi obtida mediante a utilização da presunção lógica de que, se as mercadorias saíram desacobertas de documento fiscal é por que deram entrada no estabelecimento também sem documento fiscal, principalmente, em se tratando de saídas desacobertas reiteradas que alcança percentuais significativos do movimento do contribuinte.

Neste nível de omissão, é praticamente impossível o contribuinte compatibilizar e fechar os seus controles fiscais e contábeis, se registrar todas as mercadorias que entraram no estabelecimento 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.

Cumpra ressaltar que, no caso dos autos, a mencionada conclusão fiscal encontra alicerçada também nas próprias informações disponibilizadas pela Autuada no DAPI/DAMEF do período autuado.

Um simples e rápido exame das informações prestadas pela Autuada pode confirmar tal conclusão, a despeito da existência nestas informações de diversas incorreções e omissões.

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 DAMEF/DAPI do período, resultando nos percentuais de 28,7413 (2009), 30,2761 (2010), 43,1192 (2011) e 34,0455 (2009/2011), conforme consta do Quadro "r" do Anexo I, fls. 28/31 dos autos.

Note-se que a Margem de Valor Agregado - MVA do contribuinte autuado no período é bem superior que a MVA média do segmento, que é de 15%, conforme demonstrado no Estudo do Setor reproduzido alhures.

Isto significa que a Autuada possui um valor de entrada bem inferior à média do segmento, o que é um indicativo de omissão de entradas, vale dizer, entradas insuficientes para suportar o volume de saídas.

Os percentuais de MVA mencionados acima levam em consideração apenas as informações oficiais do contribuinte. Mesmo assim já se vê que as suas entradas são insuficientes para suportar as saídas, porquanto produzem uma MVA bem maior do que a média do segmento.

Quando se agrega às saídas registradas, as saídas desacobertas apuradas, a MVA do contribuinte se torna ainda maior: 60,9198% (2009), 60,8353% (2010) e 48,5439% (2011). Vale dizer, o volume das suas entradas ficam ainda mais insuficientes para suportarem o montante das saídas.

Exemplificando, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, a Autuada informou ao Fisco (DAPI/DAMEF) que seu estoque inicial foi zero, adquiriu mercadoria no valor de R\$ 5.660.553,00 (2.615.875,00 + 3.044.678,00) e teve estoque final também de zero; informou, ainda, que promoveu saídas no valor de R\$ 7.334.201,15 (3.367.712,15 + 3.966.489,00), que somado ao valor das saídas desacobertadas apuradas (R\$ 1.772.147,76) totalizou o valor de R\$ 9.106.348,91. Vale dizer, teve um Custo de Mercadoria Vendida - CMV (EI + Compras - EF) de R\$ 5.660.553,00 para um total de vendas de R\$ 9.106.348,91. Isto equivale a uma Margem de Valor Agregado de 60,8738%, praticamente inconcebível para o segmento, porquanto bem maior do que a MVA média do setor que, conforme já dito, é de aproximadamente 15%, o que confirma a conclusão de ocorrência de omissão de entrada e/ou entrada desacobertada.

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

Depreende-se que a constatação das entradas de mercadorias desacobertadas é sustentada pela Fiscalização a partir do confronto entre a margem de agregação encontrada, ao se adicionar ao valor das saídas acobertadas o valor das saídas desacobertadas, e cotejar o resultado dessa apuração com o Custo das Mercadorias Vendidas - CMV declarado pela Autuada, sendo que nessa situação o agregado do contribuinte fica bem superior ao agregado médio do setor (**agregado apurado pela Fiscalização ao se comparar vendas totais e CMV informado pela Autuada = 60,8738%/agregado do setor de atividade da Autuada = 15%** “conforme informações acima mencionadas fornecidas pela Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SAIF/SEF/MG”).

Verifica-se que a Fiscalização colacionou aos autos informações técnicas, exaradas pela Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SAIF/SEF/MG, nas quais constam que o agregado econômico do setor de atividade da Autuada é de 15% (quinze por cento).

Tal percentual é infinitamente inferior à agregação apurada a partir das análises acima mencionadas (CMV e saídas totais), 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, conforme dispõe o já citado § 4º do art. 54, o valor arbitrado pelo Fisco poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações, o que não se desincumbiram os Autuados em demonstrar.

Como bem destaca a Fiscalização, a constatação da ocorrência reiterada de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal está calcada em elementos e dados sólidos, armazenados nos arquivos copiados dos computadores da Autuada.

Esses dados permitiram apurar as operações praticadas pela Autuada, com elementos suficientes para se afirmar com total segurança a veracidade da sua ocorrência, 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, conforme se pode verificar nos Relatórios “Itens Vista” das planilhas dos arquivos “pp.mdb” e “Lince.zip”, por exemplo, contidos na mídia eletrônica de fls. 198 e 200. Tanto é que os Impugnantes, em momento algum, contestam ou negam de forma eficaz e fundamentada que as operações levantadas pelo Fisco realmente ocorreram.

Uma vez comprovada a possibilidade de 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, bastou à Fiscalização efetuar o somatório dos valores das operações registradas e armazenadas no sistema e deduzir o valor das operações oficialmente informadas pela Contribuinte ao Fisco. O resultado não pode ser outro senão o valor das operações realizadas sem a emissão de documento fiscal.

Como bem menciona a Fiscalização, o fato de ter havido a comunicação ao Fisco, tanto da cessação de uso do ECF do Supermercado Poupa & Ganha Ltda (nova razão social Jequiticar Auto Elétrica Ltda) quanto da realização da lacração inicial do ECF da Autuada, em nada beneficia e/ou modifica a situação dos Autuados, uma vez que a acusação fiscal, corroborada com a vasta comprovação existente nos autos, é de que foi utilizado Programa Aplicativo Fiscal para uso em ECF adulterado e/ou não cadastrado na SEF/MG.

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

(...)

Este Conselho de Contribuintes já analisou 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)

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 ADEQUAÇÃO DA MULTA ISOLADA AO DISPOSTO NO § 2º DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75; 2) SEJA MANTIDA A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA COBRIGADA, 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 supramencionados, ressalvando-se apenas o agregado médio do setor que, neste lançamento é relativo ao CNAE-F 4711-3/02 – Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância

de produtos alimentícios – Supermercados, atividade exercida pelo estabelecimento autuado.

A alíquota do imposto adotada pela Fiscalização merece análise apartada.

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

Contudo, entende-se que o disposto nesse artigo, em relação ao qual a Fiscalização sustenta a adoção da alíquota de 18% (dezoito por cento) para apuração do imposto (ICMS e ICMS/ST) exigido, não se aplica às saídas de mercadorias apuradas nos presentes autos, conforme se verá adiante.

O dispositivo em comento, introduzido na Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 20.540, de 14 de dezembro de 2012, assim dispõe:

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 pelas 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Salta aos olhos 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.

O próprio documento trazido pelo Fisco (fls. 486 - Estudo do Setor) demonstra que o setor da Impugnante apura uma alíquota média de 10,3% e uma “alíquota efetiva” de 3%. A primeira, quando comparados a base de cálculo com o débito de ICMS, e a alíquota efetiva, quando confrontados o valor contábil e o imposto apurado.

Constata-se que o percentual de 10,3% retrata a alíquota média referente às mercadorias tributadas no momento da saída do estabelecimento varejista (mercadorias não sujeitas à ST), no caso supermercados.

Assim, deve ser adotada a alíquota média no percentual de 10,3% (dez vírgula três por cento) para apuração do ICMS devido nas saídas das mercadorias não sujeitas à ST, adequando-se a multa isolada exigida ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Destaca-se que as entradas de mercadorias não sujeitas à ST foram obtidas mediante arbitramento levado a efeito pela Fiscalização. Dessa forma, a essas operações aplicam-se as disposições previstas no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75.

Contudo, para as mercadorias não sujeitas à ST, comercializadas pelo setor de atividade da Autuada, consta dos autos a alíquota média incidente nas operações, conforme acima mencionado.

Assim, 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 alíquota média no percentual de 10,3% (dez vírgula três por cento) para apuração do imposto que seria exigido (ICMS).

Em tais operações, a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente quando da saída do estabelecimento fornecedor é transferida àquele que promover a entrada, por solidariedade. É o que se depreende do art. 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 nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, desacombertada de documento fiscal; (grifou-se)

(...)

LEI COMPLEMENTAR nº 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 nº 6.763/75. Cumpre lembrar 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.

Em relação à multa isolada exigida em face das saídas de mercadorias desacombertadas de documentação fiscal, sujeitas à ST, não há que se efetuar qualquer ajuste, nos termos do disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, uma vez que diversas mercadorias tributadas sob tal sistemática de tributação são tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), por exemplo bebidas, picolés, material de limpeza e de higiene, sorvete. Para tais situações prevalece a referida penalidade no percentual de 40% (quarenta por cento), na forma efetivada pela Fiscalização.

No tocante às entradas de mercadorias sujeitas à ST, as quais ocorreram desacombertadas de documentação fiscal, como sustentado pela Fiscalização às fls. 23, a base de cálculo do ICMS/ST foi arbitrada, nos termos do art. 53, inciso III do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, cujos parâmetros encontram-se de acordo com o § 4º do art. 54 do referido regulamento. Dessa forma, a essas operações também se aplicam as disposições previstas no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75.

Frisa-se que para várias das mercadorias tributadas sob tal sistemática de tributação incide o imposto à alíquota de 18% (dezoito por cento) e de 25% (vinte e cinco por cento), conforme acima mencionado.

Assim, não merece reforma a apuração do ICMS/ST à alíquota de 18% (dezoito por cento) para esses casos.

Cumprir-se destacar que, conforme se verifica pela capitulação legal inserta no campo do Auto de Infração “Base Legal/Infringências” (fls. 10), a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST foi atribuída à Autuada com fulcro nos arts. 14 e 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em seguida reproduzidos:

Art. 14 - O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista no caput deste artigo aplica-se também ao estabelecimento depositário, na operação de remessa de mercadorias para depósito neste Estado.

Art. 15 - O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Depreende-se da norma contida nos retromencionados dispositivos legais, que o destinatário da mercadoria (contribuinte substituído) sujeita à substituição tributária é responsável pelo recolhimento do imposto devido quando o alienante ou o remetente, contribuinte substituto tributário, não efetuar a retenção do imposto ou efetuar a menor (art. 15) ou, em operação interestadual, quando a responsabilidade

pelo recolhimento do imposto não for atribuída ao alienante ou ao remetente (art. 14) – ST em âmbito interno.

Registra-se que os dispositivos regulamentares emanam-se das disposições previstas na Constituição Federal de 1988 (art. 150, § 7º), na Lei Complementar nº 87/96 (arts. 6º ao 10º), no Código Tributário Nacional (arts. 121 e 128) e na Lei nº 6.763/75 (art. 22).

Por outro lado, vale dizer que não se encontra materializada nos presentes autos hipótese de aplicação do disposto no art. 211 do RICMS/02, em relação às penalidades isoladas exigidas pelas entradas e saídas desacobertas 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 desacobertas de documentação fiscal originam-se de fatos distintos (entrada e saída desacobertas).

Também não há que se falar que a multa isolada aplicada deva ser reduzida ao percentual de 20% (vinte por cento) do valor das operações, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, verifica-se que a redução da penalidade é prevista quando a autuação se basear exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte. Todavia, não é esse o caso dos autos.

Da mesma forma não há que se falar em redução da penalidade isolada nos termos do disposto na alínea “b” do referido art. 55, porque as entradas e saídas de mercadorias ocorreram desacobertas e, portanto, sem o recolhimento do imposto devido.

Por fim, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco, em se tratando de multas que estão previstas na legislação estadual, efetivadas nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias, às quais se encontra este Conselho de Contribuintes adstrito em seus julgamentos, nos termos do que dispõe o art. 182 da referida lei.

Dessa forma, corretas, em parte, as exigências fiscais de ICMS, ICMS/ST, das Multas de Revalidação simples e em dobro (art. 56, inciso II c/c o § 2º, III da Lei nº 6.763/75) e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXVII da Lei nº 6.763/75, exigida da Autuada e Coobrigados (exceto em relação à Coobrigada desenvolvedora do aplicativo fiscal para a qual será exigida tal penalidade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em outro Auto de Infração), uma vez que restou comprovado que a Autuada utilizava-se de programa aplicativo fiscal em desacordo com a legislação tributária.

No que tange à tipicidade da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXVII da Lei nº 6.763/75 aplicada aos Sujeitos Passivos mencionados, salienta-se que tal penalidade foi imputada ao contribuinte por ter o mesmo utilizado Programa Aplicativo Fiscal – PAF, desenvolvido e fornecido pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda, para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária.

Verifica-se que à época do cometimento da infração e lavratura do presente Auto de Infração, a mencionada conduta infracional encontrava-se tipificada no referido inciso XXVII do art. 54 da Lei nº 6.763/75, que continha a seguinte redação:

Art. 54 (...)

XXVII - por **utilizar**, desenvolver ou fornecer programa aplicativo fiscal para uso em ECF em desacordo com a legislação tributária ou que não atenda aos requisitos estabelecidos na legislação - 15.000 (quinze mil) UFEMGs por infração; (grifos acrescidos)

Posteriormente, com a edição da Lei nº 21.016, de 20/12/13 (art. 13), o referido dispositivo legal foi alterado, e passou a não contemplar a conduta “*utilizar programa aplicativo fiscal...*”, permanecendo apenas as ações de “*desenvolver ou fornecer*” tal programa, além de alterar o valor da penalidade, conforme se verifica:

Art. 54 (...)

XXVII - por **desenvolver** ou **fornecer** programa aplicativo fiscal para uso em ECF que não atenda aos requisitos estabelecidos na legislação:

- a) 15.000 (quinze mil) Ufemgs por estabelecimento usuário do programa, se a irregularidade possibilitar ao usuário possuir informação diversa daquela fornecida à Fazenda Pública por exigência da legislação tributária;
- b) 1.000 (mil) Ufemgs por infração, nos demais casos; (grifou-se)

A mencionada lei também inseriu no inciso XLVIII do art. 54 da Lei nº 6.763/75 a ação de “**utilizar**” PAF em desacordo com a legislação, além de alterar o valor da penalidade a ser aplicada, conforme se constata:

Art. 54 (...)

XLVIII- por **utilizar** programa aplicativo fiscal para uso em ECF em desacordo com a legislação tributária ou que não atenda aos requisitos estabelecidos na legislação:

- a) 10.000 (dez mil) Ufemgs por equipamento, se a irregularidade possibilitar ao estabelecimento usuário possuir informação diversa daquela fornecida à Fazenda Pública por exigência da legislação tributária;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) 1.000 (mil) Ufemgs por equipamento, nos demais casos. (Grifou-se)

Assim, a partir de 21/12/13, com a nova redação dada aos dispositivos retro, a conduta praticada pela Autuada passou a ser punida de forma mais gravosa, ou seja, 10.000 UFEMGs por equipamento irregular.

Considerando que o contribuinte utilizava em seu estabelecimento mais de um equipamento emissor de cupom fiscal autorizado, a penalidade isolada, conforme nova redação dada aos dispositivos supra, passou a ser superior ao valor de 15.000 UFEMGs exigido nos presentes autos.

Destaca-se que a aplicação das penalidades na seara tributária é regida pelo princípio *tempus regit actum*, de acordo com o qual deve ser aplicada a lei vigente à época da prática da conduta. Contudo, caso sobrevenha uma lei que defina penalidade mais benéfica (*lex mitior*) e tratando-se de ato não definitivamente julgado, essa lei posterior deverá ser aplicada, excetuando-se a regra geral.

Dessa forma, correta a Fiscalização ao exigir a penalidade cominada vigente à época da infração, porquanto não se está diante de uma *lex mitior* (art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN), não se aplicando a nova penalidade aos casos pretéritos, por ser esta mais gravosa.

No tocante ao argumento da Defesa de que não pode ser punida pela utilização do programa aplicativo fiscal que foi autorizado pela Secretaria de Fazenda de Estado de Minas Gerais, cumpre registrar que o ilícito restou sobejamente demonstrado nos presentes autos e que a SEF/MG confere a adequação técnica do programa aos requisitos previstos na legislação específica, mas não a sua integridade, responsabilidade que é do contribuinte, razão pela qual não estão afastadas eventuais verificações posteriores efetuadas pela Fiscalização, como no presente caso.

Outrossim, o fato da empresa fornecedora do programa (*software*) ser credenciada perante a SEF/MG não valida todos os atos por ela praticados, assim como também não valida a utilização comprovadamente incorreta de tal aplicativo pelo estabelecimento varejista.

Da Responsabilidade dos Coobrigados

Foram alçados à condição de responsáveis solidários pela obrigação tributária os sócios-administradores da Autuada (MM Supermercados Ltda) e seu procurador; a empresa Coobrigada Jequiticar Auto Elétrica Ltda - EPP e seus sócios-administradores, bem como a empresa fornecedora do aplicativo fiscal.

Não consta do Auto de Infração e em seus anexos qualquer demonstração da parcela do crédito tributário correspondente a cada sócio. Assim, pode-se concluir que os referidos Coobrigados são solidariamente responsáveis pelo total do crédito tributário exigido.

Registra-se que na terceira manifestação fiscal (fls. 540/544) há menção da Fiscalização de que os sócios-administradores da empresa coobrigada Jequiticar respondem pelo crédito tributário referente ao período de 01/01/08 a 31/12/10.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os sócios eleitos para o polo passivo da obrigação tributária exerciam poderes de gerência nas empresas autuadas, uma vez que são sócios-administradores conforme consta no Sistema de Informação e Controle da Arrecadação e Fiscalização – SICAF.

A responsabilidade atribuída aos sócios-administradores no caso em exame deve limitar-se ao período em que eles estiveram à frente da sociedade.

Dessa forma, conforme se verifica das consultas extraídas do SICAF/SEF/MG os Coobrigados sócios-administradores João Pires Barbosa e Maria Ivaneide Pereira Barbosa eram sócios-administradores da empresa autuada Jequiticar Auto Elétrica Ltda EPP até 26/01/11, e tendo em vista que a própria Fiscalização limitou a responsabilidade desta ao período de 01/01/08 a 31/12/10, em razão da alienação do estabelecimento comercial, não há como sustentar que tais sócios-administradores tinham poderes de gerência para fins de caracterização da responsabilidade solidária nos termos do art. 135, inciso III do CTN após 31/12/10.

Assim, a responsabilidade de tais Coobrigados limita-se aos fatos geradores ocorridos até 31/12/10.

O sócio-administrador da empresa MM Supermercados Ltda, Ângelo Antônio Ferraz, responde pelo crédito tributário correspondente aos fatos geradores que ocorreram durante o período em que geriu a referida sociedade, em conformidade com o disposto no art. 135, inciso III do CTN.

Também foi incluído no polo passivo o Sr. Márcio Eduardo Goulart Júnior, que possuía amplos e gerais poderes para administrar e gerir os negócios da Autuada MM Supermercados Ltda.

Verifica-se a participação do Sr. Márcio Eduardo Goulart Júnior no comando, na qualidade de administrador/gestor, tanto da empresa M.M. Informática Ltda, desenvolvedora/fornecedora do programa aplicativo fiscal adulterado, quanto em diversos outros contribuintes envolvidos na prática fraudulenta, incluindo aí a Autuada MM Supermercados Ltda. (vide documentos de fls. 164/168).

A Defesa aponta ilegalidade na inserção dos sócios-administradores como coobrigados, por entender que há ofensa ao disposto nos arts. 134 e 135 do CTN.

Certo é que a inserção dos sócios-administradores no polo passivo da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis solidários, deu-se com fulcro no art. 135, inciso III do CTN e encontra-se devidamente motivada nos autos.

A infração cometida pela Autuada decorre de utilização de ECF com programa aplicativo adulterado (continha dispositivo que permitia a realização de operação sem a emissão de cupom fiscal e sem a sua inclusão nos controles exigidos pelo Fisco).

Com a utilização do mencionado equipamento, foram efetivadas, de forma sistemática, as reiteradas saídas de mercadorias desacobertas objeto do feito fiscal, importando em uma evasão de tributo de aproximadamente 75% (setenta e cinco por cento) do total das operações realizadas pelo estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não se trata de uma mera falta de pagamento do tributo devido, mas, sim, de adoção de uma sistemática de sonegação previamente preparada com o claro objetivo de omitir operações de saídas de mercadorias e ocultá-las do controle da Fiscalização.

Essa sistemática necessita evidentemente de decisão gerencial, efetivada com infração de lei, portanto, alcançada pela responsabilidade prevista no art. 135, inciso III do CTN, mencionado.

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

Desse modo, respondem solidariamente pelo crédito tributário em exame, os sócios-administradores/procurador, que são os que participam efetivamente das deliberações e dos negócios da empresa.

Vê-se que, no caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária e, sim, a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública Estadual.

Induvidoso, portanto, que os sócios-administradores tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas/entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, na forma em que ocorreram, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco.

Assim, resta claro a gestão fraudulenta dos sócios-administradores da Autuada e Coobrigada com intuito de lesar o Erário.

No caso do presente processo, há a comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, sendo necessária, portanto, a inclusão na sujeição passiva, dos referidos Coobrigados com base no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o inciso XII do mencionado artigo e art. 135, inciso III do CTN, observadas as limitações temporais acima mencionadas.

Quanto à pretensão de exclusão da empresa Jequiticar do polo passivo da obrigação tributária, alega a Fiscalização que tal pleito não possui nenhuma procedência nem amparo na legislação tributária.

Explica a Fiscalização, na manifestação fiscal, que a Coobrigada Jequiticar Auto Elétrica Ltda (atual denominação do Supermercado Poupa & Ganha Ltda) praticou os fatos geradores objeto do Auto de Infração em questão, no período compreendido entre 01/01/08 e 31/12/10, portanto, é responsável direto pelas irregularidades verificadas em tal período.

Alerta-se que a limitação da responsabilidade pelo crédito tributário ora exigido em relação à Coobrigada Jequiticar Auto Elétrica Ltda alcança, também, os seus sócios-administradores, conforme já mencionado.

A repisada limitação da responsabilidade não afasta a solidariedade dos referidos Coobrigados (Jequiticar Auto Elétrica Ltda e seus sócios-administradores) quanto à exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXVII da Lei nº

6.763/75, uma vez que eles estiveram à frente da sociedade no período de utilização do programa aplicativo fiscal para uso em ECF em desacordo com a legislação tributária.

E salienta, ainda, a Fiscalização que a Autuada MM Supermercados Ltda responde pelo crédito tributário de todo o período fiscalizado, uma vez que esta adquiriu o fundo de comércio do Supermercado Poupa & Ganha Ltda (atual Jequiticar Auto Elétrica Ltda), sendo, portanto, responsável pelo crédito tributário relativo ao período anterior à mencionada aquisição, conforme dispõe o art. 133 do CTN:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. (Grifou-se).

Menciona-se que a Autuada MM Supermercados Ltda responde pelo crédito tributário exigido anteriormente à aquisição do estabelecimento comercial, subsidiariamente, uma vez que a Coobrigada Jequiticar Auto Elétrica Ltda não cessou a exploração do comércio, indústria ou atividade, conforme se depreende dos autos.

Destaca-se que a Fiscalização não trouxe aos autos qualquer alegação no sentido de que a empresa Jequiticar Auto Elétrica Ltda cessou suas atividades após a alienação do estabelecimento.

Ademais, consta das informações extraídas do SICAF/SEF/MG que a empresa Jequiticar Auto Elétrica Ltda teve sua inscrição estadual suspensa em 24/08/11 por estar omissa na entrega de declaração.

Quanto às alegações trazidas às fls. 502/510 pelos Coobrigados sócios-administradores da Coobrigada Jequiticar, bem destaca a Fiscalização:

(...)

Entendem os Impugnantes que tiveram excluída sua responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário, em análise, no momento em que transferiu o fundo de comércio para a MM. Supermercados Ltda. Cumpre ressaltar, por oportuno, que embora os Impugnantes informam que o contrato de venda do referido fundo de comércio encontra-se anexo, o mencionado instrumento não se faz presente nos documentos por eles juntados às fls. 511/538.

Cabe salientar, porém, que, na verdade, foi o contribuinte Jequiticar Auto Elétrica Ltda. (atual denominação do

Supermercado Poupa & Ganha Ltda.) que promoveu as saídas desacobertadas de documento fiscal com utilização de Programa Aplicativo Fiscal irregular e sem o recolhimento do ICMS devido, até a data de 31/12/2010. Desta forma, fez-se nascer para si, na qualidade de contribuinte, devedor originário e realizador do fato gerador, a obrigação tributária de pagar o ICMS devido, bem como, as penalidades cabíveis, inclusive aquela pelo descumprimento da obrigação acessória.

No tocante aos ora Impugnantes, foram inseridos, na qualidade de sócios-administradores da empresa Jequiticar, no polo passivo da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis solidários, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN, por ter agido utilizando-se de infração de lei, conforme já longamente discorrido na Manifestação Fiscal de fls. 465/477.

Desta forma, tanto o contribuinte Jequiticar realizador do fato imponible, quanto seus sócios gerentes, devem compor o polo passivo da obrigação tributária, porquanto responsáveis solidários pelo pagamento do crédito tributário relativo ao período de 01/01/08 a 31/12/10.

Nenhuma procedência possui a pretensão dos Impugnantes de se livrarem da responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário mencionado ao argumento de que transferiu o fundo de comércio e, conseqüentemente, o sucessor adquirente ficou responsável, de forma exclusiva, pela dívida, por força do disposto no art. 133 do CTN.

Com efeito, em nenhuma hipótese, a disposição do art. 133 do CTN exclui a responsabilidade do sucedido pelo pagamento de obrigação tributária relativa a fatos geradores ocorridos anteriormente à sucessão.

Neste sentido, é pacífica a jurisprudência, como bem demonstra o julgado do Superior Tribunal de Justiça de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves (Resp. 1085071 / SP), cuja ementa se reproduz, *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR EMPRESARIAL POR INFRAÇÕES DO SUCEDIDO. ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES.

1. Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o STJ tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida.

2. "Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, **sendo que, em qualquer hipótese, o**

sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento" (REsp n. 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004).

2. Recurso especial provido.

(...)

Razão assiste aos Impugnantes ao afirmar que o Sr. Márcio Eduardo Goulart Júnior tem responsabilidade pessoal pela não aprovação do sistema informatizado perante a SEF/MG, pois é proprietário também da Comercial MM. Informática Ltda., que forneceu o sistema de apuração do ICMS ao Supermercado Poupa & Ganha Ltda. Entretanto e com base nisto, o Fisco já havia promovido a inclusão do mesmo no polo passivo da obrigação tributária, na qualidade de responsável solidário pelo pagamento do crédito tributário.

Quanto à contestação da MVA de 60,8738% encontrada pela fiscalização para o período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010 (fls. 487/488), tem-se a informar que a referida apresentação teve por finalidade apenas e tão somente demonstrar que a MVA do contribuinte autuado foi bem superior que a MVA média do segmento de supermercado que é de 15%, conforme demonstrado à fl. 486 dos autos. Isto significa que a Autuada possui um valor de entrada bem inferior à média do segmento, o que é um indicativo de omissão de entradas, vale dizer, entradas insuficientes para suportar o volume de saídas, conforme já dito. Saliente-se, por oportuno, que a mencionada MVA foi obtida levando em consideração as informações prestadas pelo próprio contribuinte, acrescido do valor das saídas desacobertas apuradas. Portanto, não há o que contestar.

Os quadros reproduzidos às fls. 512/518, ao que parece, retratam dados similares aos das DAPI do contribuinte e nada de novo acrescenta à matéria em análise.

Quanto ao demonstrativo do cálculo de suposta MVA de 17,12% que os Impugnantes afirmam ter juntado, anexo, à Impugnação, não nos foi possível localiza-lo nos documentos juntados.

No tocante ao argumento de que o trabalho fiscal foi calcado em presunção e sofisma, o conjunto probatório dos autos, nele incluídas as manifestações fiscais de fls. 465/477 e 484/488, demonstram exatamente o contrário, sendo desnecessárias maiores considerações a respeito.

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 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 troco 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 troco 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 nº 036/11, a seguir transcrita:

(...)

O contribuinte utiliza o sistema “Sat” desde, pelo menos, 28/11/2007. O contribuinte utilizou várias versões do sistema “Sat”. Foram encontradas nas imagens várias versões antigas, quando o PAF-ECF tinha como principal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

executável o arquivo “SatCxa.exe” e versões atuais, aplicativo “SatEcf.exe”.

Foi encontrada na imagem FINANCEIRO versão não fiscal do aplicativo “SatCxa.exe”. Como demonstrado neste relatório e também no relatório técnico NAD/BH 031/2011 a empresa desenvolvedora disponibilizava para seus clientes versões fiscais e não fiscais do seu PAF-ECF “SatCxa”.

A versão não fiscal do aplicativo “SatCxa” foi testada em laboratório. Foram encontrados, nos diversos “backups” dos bancos de dados presentes nas imagens, registros com características semelhantes ao teste efetuado indicando que o contribuinte usou o aplicativo não fiscal para registrar suas vendas.

Foram encontradas diversas versões do PAF-ECF “SatEcf” que, apesar de serem fiscais por exigirem a presença de equipamento ECF, não estão cadastradas na SEF/MG.

As versões não cadastradas na SEF/MG do PAF-ECF “SatEcf” possuem a tela alternativa de vendas descrita neste relatório e no relatório NAD/BH 032/2011. Foram encontrados, nos diversos “backups” dos bancos de dados presentes nas imagens, registros com características semelhantes indicando que o contribuinte usou a tela alternativa de vendas para registrar suas vendas.

(...).

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 (MM Supermercados Ltda (ora Autuada), Empório Pão e Vinho Ltda, Paris Pães Ltda e Tecnoweb Informática Ltda) geridos “de fato” pela ora Coobrigada, uma vez que, seu sócio-administrador (ora Coobrigado, Sr. Márcio Eduardo Goulart Júnior) é proprietário de 90% (noventa por cento) de seu capital social e possui procuração com plenos poderes para administrar e gerir os negócios dessas empresas (vide fls. 163/168).

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 nº 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;

(...)

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, várias versões do PAF-ECF instaladas nos caixas da Autuada são versões não cadastradas na SEF/MG e/ou contém 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 às fls. 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.

Ademais, a Impugnante teve o seu cadastramento como empresa desenvolvedora de programa aplicativo fiscal cancelado no bojo do Processo Administrativo ECF nº 003/2011, o qual concluiu, em sede de Recurso Inominado que *“... da análise dos autos conclui-se que o processo administrativo sob exame foi decidido com estrita observância da legislação de regência. Todo o processo se baseou em fatos concretos, apurados e relatados no relatório final e nos relatórios técnicos elaborados pelo Núcleo de Auditoria Digital da Delegacia Fiscal BH-1 (NAD/BH), nos quais restou comprovado que as empresas recorrentes desenvolveram e forneceram programas aplicativos que possibilitam o registro de vendas de mercadorias sem a emissão de documento fiscal, bem como possibilitam que os registros relativos a estas vendas não sejam incluídos nos arquivos SINTEGRA e SPED que são enviados ao Fisco.”*

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 436/443, e, ainda, para que: 1) em relação à apuração do ICMS, seja adotada a alíquota média no percentual 10,3% (dez vírgula três por cento) informada pela Fiscalização, 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 limitador previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, a alíquota média no percentual 10,3% (dez vírgula três por cento) informada pela Fiscalização; e 3) a responsabilidade solidária de cada sócio-administrador seja limitada às exigências fiscais cujos fatos geradores ocorreram durante a participação deles no quadro social das empresas autuadas e no período em que elas respondem pelo crédito tributário, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Bernardo Motta Moreira e Cindy Andrade Morais.

Sala das Sessões, 11 de agosto de 2015.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

D