

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.535/16/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000191168-35  
Recurso de Revisão: 40.060139102-42, 40.060138964-87  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Mix Pão Ltda  
IE: 062780119.00-91  
Recorrida: Mix Pão Ltda  
Fazenda Pública Estadual  
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 – MERCADORIA DESACOBERTADA.** Uma vez comprovado nos autos que a empresa autuada promoveu reiteradamente saídas de mercadorias desacobertas 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. Matéria não objeto de recurso.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Os sócios-administradores com poder de gerência, 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. Correta, portanto, a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos sócios arrolados no Auto de Infração. Matéria não objeto de recurso.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EMPRESA DESENVOLVEDORA DE PROGRAMA APLICATIVO – CORRETA A ELEIÇÃO.** A Coobrigada, empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal utilizado pela empresa autuada, responde solidariamente com esta pela obrigação tributária quando contribui ou

proporciona instrumentos e mecanismos para uso irregular do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - 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. Matéria não objeto de recurso.

**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 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. Matéria não objeto de recurso.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – APLICATIVO IRREGULAR.** Constatado, mediante confronto entre as informações constantes dos registros lançados em aplicativo não autorizado pela SEF/MG e os valores de saídas oficialmente declarados ao Fisco, que a empresa autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertas 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, 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, pela Câmara *a quo*, da apuração do imposto devido, mediante adoção da carga tributária média apurada pela empresa autuada, com ajuste da multa isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da mencionada lei. Mantida a decisão recorrida.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – SAÍDA DESACOBERTADA – APLICATIVO IRREGULAR – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatado, mediante confronto entre as informações constantes dos registros lançados em aplicativo não autorizado pela SEF/MG e os valores de saídas oficialmente declarados ao Fisco, que a empresa autuada 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. Adequação, pela Câmara *a quo*, da penalidade isolada exigida ao disposto no § 2º do art. 55 da mencionada lei, em face da adoção da carga tributária média apurada pela empresa autuada. Reformada a decisão da Câmara *a quo* para afastar a adequação da penalidade isolada, uma vez que a limitação não é adequada a tal situação.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ENTRADA DESACOBERTADA – APLICATIVO IRREGULAR.** Acusação fiscal de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal, apurada mediante arbitramento de valores após a identificação de saída desacoberta. Valores das entradas de mercadorias desacobertas arbitrados nos termos dos arts. 53, inciso III, e 54, § 4º, ambos do RICMS/02. 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. Exclusão das exigências fiscais pela Câmara *a quo*. Restabelecidas as exigências fiscais. Contudo, deve-se adotar, para a apuração das entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, o agregado fiscal no percentual de 144% (cento e quarenta e quatro por cento), e, para o cálculo da multa isolada exigida, a carga tributária média informada pela empresa autuada, observado o disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – ENTRADA DESACOBERTADA – APLICATIVO IRREGULAR – PRODUTOS DIVERSOS. Acusação fiscal de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal, apurada mediante arbitramento de valores após a identificação de saída desacobertada. Valores das entradas de mercadorias desacobertadas arbitrados 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, 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. Exclusão das exigências fiscais pela Câmara *a quo*. Restabelecidas as exigências fiscais. Contudo, em relação à apuração do valor do ICMS/ST referente ao exercício de 2009, deve-se adotar a carga tributária no percentual de 16,94% (dezesseis vírgula noventa e quatro por cento).**

**Recurso de Revisão 40.060138964-87 conhecido e não provido à unanimidade. Recurso de Revisão 40.060139102-42 conhecido à unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

Decorre o lançamento das seguintes acusações fiscais:

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 empresa 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 empresa 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se que embora a Fiscalização mencione que a Multa Isolada exigida prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 foi adequada ao disposto no § 2º do citado dispositivo, verifica-se que tal ajuste não foi necessário tendo em vista que o ICMS e o ICMS/ST foram lançados com a adoção da alíquota do imposto no percentual de 18% (dezoito por cento).

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

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.828/15/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para: 1) aplicar a carga tributária média em relação às saídas desacobertas de documento fiscal, 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 substituição tributária; 2) excluir as exigências fiscais vinculadas às entradas desacobertas. 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.

Inconformada, a Recorrente/Atuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 1.019/1.029, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Também, mediante declaração na decisão, a 2ª Câmara de Julgamento interpõe, de ofício, Recurso de Revisão.

Em sessão realizada em 19/02/16, a Câmara Especial, em preliminar, à unanimidade, conheceu dos Recursos de Revisão. Ainda, em preliminar, à unanimidade, deferiu o pedido de vista formulado pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 26/02/16. Foram proferidos, em relação ao Recurso nº 40.060138964-87 (Mix Pão Ltda), os votos dos Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Relator), Sauro Henrique de Almeida (Revisor), José Luiz Drumond, Carlos Alberto Moreira Alves e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento e, em relação ao Recurso nº

40.060139102-42 (2ª Câmara de Julgamento), os votos dos Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Relator) e José Luiz Drumond que lhe davam provimento parcial para que: 1) seja adotada, para apuração do valor do imposto, a carga tributária média informada às fls. 732/733, 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 às fls. 732/733, observado o disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75; e 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 dos Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves e Luciana Mundim de Mattos Paixão que lhe negavam provimento.

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, são cabíveis os Recursos de Revisão interpostos.

### **Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido, interposto pela Recorrente/Autuada, devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

A Recorrente/Autuada propugna no seu recurso pela reforma da decisão recorrida para que seja:

- decretada a nulidade do critério de rateio de receitas realizado para determinação do valor das saídas de mercadoria sujeitas à substituição tributária e, também, do critério de aplicação da alíquota do ICMS embasado no disposto nos arts. 53, inciso III e 54, § 4º, ambos do RICMS/02;

- afastada a majoração da multa isolada pela reincidência, por entender que transcorreu mais de 05 (cinco) anos da data de reconhecimento da infração anterior.

Sustenta, ainda, a Recorrente/Autuada que a adoção, pela Câmara *a quo*, da carga tributária média apurada pela empresa autuada implicou em alteração do critério jurídico do lançamento, vedada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Contudo, não merece reforma a decisão recorrida em relação aos aspectos abordados no recurso interposto pela Recorrente/Autuada conforme se verá adiante.

Registra-se, também, que esta decisão engloba o reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA.

Nesse sentido, o recurso interposto pela 2ª Câmara de Julgamento merece provimento parcial, conforme fundamentos a seguir expostos, para que sejam:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) restabelecidas as exigências fiscais relativas às entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, devendo-se adotar: a) na apuração das entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal não sujeitas à substituição tributária, o agregado fiscal no percentual de 144% (cento e quarenta e quatro por cento), conforme consta no documento de fls. 810; b) para apuração da multa isolada exigida em relação às entradas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária, a carga tributária média informada às fls. 732/733, observado o disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75; e, c) em relação à apuração do valor do ICMS/ST referente ao exercício de 2009, a carga tributária no percentual de 16,94% (dezesseis vírgula noventa e quatro por cento);

2) em relação às saídas de mercadorias sem documentação fiscal, adotar para apuração do valor do imposto, a carga tributária média informada às fls. 732/733, adequando-se a multa isolada exigida ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que os Recursos interpostos envolvem discussões afetas às irregularidades de entradas e saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal.

As exigências fiscais referentes às irregularidades em exame são de ICMS, ICMS/ST, multa de revalidação simples e em dobro e Multa Isolada prevista 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.

Relembre-se que o procedimento fiscal em exame teve origem com o desenvolvimento da operação fiscal denominada “Operação Mr. MM”, cuja finalidade era investigar a regularidade das atividades desempenhadas pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda (Coobrigada), 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 desta operação foram realizadas, no dia 25/05/11, diligências no estabelecimento da empresa alvo, bem como nos estabelecimentos de alguns contribuintes clientes seus, como no caso da empresa autuada, nos quais foram apreendidos documentos e efetivada copiagem e autenticação de documentos digitais e arquivos do servidor de computadores por eles operados.

Como explicitado no Relatório Fiscal, que integra o Auto de Infração, em trabalho desenvolvido pela Estação Regional de Auditoria Digital 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 Recorrente/Atuada são versões não cadastradas na SEF/MG e 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 Auto de Infração - AI.

A análise e ensaios técnicos efetivados, e demonstrados com riqueza de detalhes nos relatórios retro, comprovam de forma inequívoca a ocorrência de operações sem a emissão de documento fiscal, decorrente de prática de sonegação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

engendrada pela empresa fornecedora do programa e deliberadamente utilizada pela Recorrente/Autuada.

A efetivação e o armazenamento das vendas realizadas sem a emissão de documento fiscal nos bancos de dados da empresa autuada só foi possível por meio da utilização de programa aplicativo fiscal que permite esse registro, em contrariedade ao que dispõe o art. 68, § 1º, inciso I da Portaria SRE 068, de 04/12/08, *in verbis*:

Art. 68. A empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal deverá:

(...)

§ 1º É vedado à empresa desenvolvedora de programa aplicativo fiscal fornecer:

I - ao estabelecimento obrigado ao uso de ECF, software que possibilite o registro de operação de saída de mercadoria ou de prestação de serviço, exclusivamente para controle interno do estabelecimento, sem a devida emissão do documento fiscal, sob pena de cancelamento de seu cadastramento nos termos da alínea "d" do inciso II do caput do art. 66;

(...).

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), do qual, confrontado com os valores das saídas oficialmente informados à Fiscalização pela empresa autuada (fls. 83/127 dos autos), obteve-se o valor das saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Obtido o valor das saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal e, considerando que na tabela "Notas Vista" do banco de dados do sistema "SAT" "bd1.mdb", da qual os referidos dados foram extraídos, não continha informações que possibilitasse 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 quantificar a exigência fiscal.

Dessa forma, para fazer o rateio das operações sujeitas à substituição tributária e tributação normal, adotou-se a mesma proporção das saídas acobertadas informadas pelo 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).

Como se vê, a constatação da ocorrência das reiteradas saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal está calcada em elementos e dados sólidos armazenados nos arquivos copiados dos computadores da Recorrente/Autuada.

Esses dados permitiram apurar as operações praticadas pela Recorrente/Autuada com as características 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 nas Tabelas “Notas Vista” das planilhas Access do arquivo Mixpão.mdb, por exemplo, contido no DVD-R às fls. 155. Tanto é que a Defesa, em momento algum, contesta ou nega de forma eficaz e fundamentada que as operações levantadas pelo Fisco realmente ocorreram.

Uma vez comprovada a ocorrência de operações sem a emissão de documento fiscal, 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 registradas e armazenadas no sistema e deduzir os valores das operações oficialmente informadas pelo 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.

Assim, a Fiscalização elaborou as planilhas de fls. 29/32, informando o total de saídas de mercadorias apurado no aplicativo fiscal irregular (coluna d). Em seguida, apurou o movimento declarado pela empresa autuada 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 Recorrente/Atuada, apurou-se o montante de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal (coluna d1).

Logo após, utilizando-se da proporcionalidade, conforme dados da escrita fiscal da empresa autuada, identificou-se as saídas de mercadorias desacobertas sujeitas à tributação normal e pelo regime de substituição tributária (colunas f e g).

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

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

Verifica-se que foi utilizada para a separação das operações com mercadorias desacobertas de documentação fiscal, com e sem ST, a mesma proporção das operações acobertas informadas na DASN (linha “e” do Anexo I - fls. 29/32).

Portanto, não procede o argumento da Recorrente/Atuada de nulidade do critério de rateio de receitas realizado pela Fiscalização para determinação do valor das saídas de mercadoria sujeita à substituição tributária, uma vez que a Fiscalização adotou a proporção de saídas de mercadorias, sujeitas ou não à ST, conforme informações declaradas pela empresa autuada ao Fisco, procedimento idôneo e utilizado em vários roteiros fiscais cujos lançamentos são validados por este Conselho de Contribuintes.



Em relação às saídas de mercadorias não sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, 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, 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.

Conforme decidido pela Câmara *a quo*, merece reparo a apuração do ICMS incidente sobre as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal (não sujeitas à substituição tributária) para que seja adotada a carga tributária média informada pela Recorrente/Autuada às fls. 732/733.

Como se verifica dos autos, a Fiscalização, por entender que não restaram devidamente especificadas as cargas tributárias das operações realizadas sem a emissão de documento fiscal, sustenta a adoção da alíquota no percentual de 18% (dezoito por cento), conforme preceituado no art. 12, § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75.

A norma ínsita no art. 12, § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75, foi introduzida na Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 20.540, de 14 de dezembro de 2012, e 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 pela Fiscalização. 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 a sua vigência.

Contudo, 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 desacobertas de documentos fiscais apuradas nestes autos**, que foram apuradas mediante cotejo das vendas totais promovidas pelo estabelecimento autuado (conforme controle extrafiscal) e as saídas de mercadorias devidamente acobertas 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 do CTN e, também, de acordo com várias decisões deste Conselho de Contribuintes, como, por exemplo, Acórdãos n<sup>o</sup>s 21.640/15/3<sup>a</sup> e 21.639/15/3<sup>a</sup>.

Dessa forma, o fundamento trazido pela Fiscalização não é suficiente para sustentar a adoção da alíquota de 18% (dezoito por cento) para cálculo do ICMS devido nas operações cujas saídas deram-se desacobertas de documentação fiscal que, repita-se, foram apuradas por meio do cotejo entre os dados constantes em controles extrafiscais e aqueles declarados à Fiscalização pela Recorrente/Autuada.

Entende-se, ainda, não ser suficiente para afastar a aplicação da carga tributária média apurada pela Recorrente/Autuada (fls. 732/733, conforme informações de fls. 745/797), a alegação da Fiscalização de que os percentuais de carga tributária traduzem a média aritmética das alíquotas das operações com mercadorias realizadas com e sem acobertamento fiscal, uma vez que o procedimento adotado pela Defesa na referida apuração assemelha-se ao adotado pela Autoridade Fiscal 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 a Fiscalização adotou como parâmetro para apuração da base de cálculo do ICMS/ST a MVA média (46,15%), mas não admite a adoção da carga tributária média apurada pela empresa autuada para apuração do imposto referente às mercadorias cujas saídas ocorreram desacobertas.

Verifica-se, do “ANEXO 5 - DEMONSTRATIVO DO EMBASAMENTO DA UTILIZAÇÃO DA MVA”, que a Fiscalização, ao identificar 86.000 (oitenta e seis mil) itens do servidor copiado para apuração da MVA média, não efetuou a separação entre mercadorias acobertas e não acobertas.

Vale dizer ainda, que a adoção de médias é uma prática recorrente e admitida, quer seja 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.

É evidente que na atividade comercial da Recorrente/Autuada, exceto em relação aos produtos sujeitos à ST, quase não se opera com produtos tributados pela alíquota de 18% (dezoito por cento), sendo a maior parte tributada a uma carga tributária de 7% (sete por cento) e 8,4% (oito vírgula quatro por cento), esta última em decorrência da redução de base de cálculo para os produtos alimentícios.

O próprio documento trazido pela Fiscalização (fls. 817/818) demonstra que o setor de atividade da empresa autuada apura uma alíquota média de 9,8% (nove vírgula oito por cento) e uma “alíquota real” de 4% (quatro por cento). A alíquota média é apurada levando-se em conta a base de cálculo com o débito de ICMS e a alíquota real, quando confrontados o valor contábil e o imposto apurado.

Dessa forma, no que tange à apuração do imposto exigido **nas saídas desacobertas de mercadorias não sujeitas à ST**, esta decisão alinha-se à decisão *a quo* para que se adote, na apuração do imposto, a carga tributária média informada pela Recorrente/Autuada, adequando-se a Multa Isolada exigida ao disposto no § 2<sup>o</sup> do art. 55 da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75.

E, de modo diferente do entendimento da Recorrente/Autuada, o acatamento pela decisão *a quo*, de aplicação da carga tributária média na hipótese em exame, pleito da própria Defesa, não equivale à mudança de critério jurídico no lançamento.

Nesse contexto, importante mostrar-se a transcrição dos ensinamentos do tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (Grifou-se)

Ricardo Lobo Torres, referenciado por Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 352), relaciona o art. 146 do CTN aos casos de “modificação da jurisprudência administrativa ou judicial”, não podendo o Fisco invocar a modificação jurisprudencial para passar a adotar o novo critério nos lançamentos que viesse a efetuar, salvo em relação aos fatos geradores posteriores à introdução desse novo critério.

Alberto Xavier, também citado por Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 353), sustenta que o art. 146 do CTN é “simples corolário do princípio da não-retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra da ‘velha interpretação’ não podem ser revistos com fundamento na ‘nova interpretação’”, pretendendo o dispositivo “que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada”.

Das lições mencionadas, depreende-se que no caso dos autos, mais especificamente em relação à adequação da alíquota na apuração do ICMS exigido, não houve qualquer alteração de critério jurídico.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências fiscais sempre estiveram respaldadas no fato de a Contribuinte ter efetuado saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, em desacordo com a legislação de regência do imposto.

Ademais, ainda que a utilização da alíquota no percentual de 18% (dezoito por cento) pudesse ser caracterizada como “erro de direito”, tal fato não impediria a revisão do lançamento, cuja natureza jurídica, segundo a doutrina majoritária, é meramente declaratória de uma relação jurídico-tributária preexistente (do fato gerador ocorrido, nos termos da lei).

Nesse norte, Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203) assim leciona:

...admitimos a revisão do lançamento em face de erro, quer de fato, quer de direito. É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade, pelo qual a obrigação tributária nasce da situação descrita em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A vontade da administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. Também irrelevante é a vontade do sujeito passivo. O lançamento como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isto, o lançamento deve ser revisto.

Nesse sentido, também decidiu o extinto Tribunal Federal de Recursos, em acórdão unânime, de sua 5ª Turma, da lavra do eminente Ministro Geraldo Sobral, decidiu:

“EM DECORRÊNCIA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE (CF, ARTS. 19, I E 153, § 29) E DO CARÁTER DECLARATÓRIO DO LANÇAMENTO, QUE CONSIDERA A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCIDA DA SITUAÇÃO QUE A LEI DESCREVE COMO NECESSÁRIA E SUFICIENTE À SUA OCORRÊNCIA (CTN, ARTS. 113 E 114), ADMITI-SE A REVISÃO DE OFÍCIO DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA DO LANÇAMENTO, VINCULADA E OBRIGATÓRIA, SEMPRE QUE OCORRER ERRO DE FATO OU DE DIREITO (REO N. 94.076-SC, EM 31.5.1984, EMENTÁRIO DE JURISPRUDÊNCIA DO TFR, N. 59, P. 60).

No tocante às saídas vinculadas ao regime de substituição tributária, correta a exigência da penalidade isolada capitulada no mesmo dispositivo supra – art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 (colunas MI (q)) às fls. 34/37.

Contudo, ao contrário do que entendeu a decisão recorrida, não merece reparo a referida exigência, pois o imposto que seria incidente na operação corresponde à alíquota igual ou superior ao percentual de 16,94% (dezesseis vírgula noventa e quatro por cento), conforme se constata dos presentes autos, não sendo caso de aplicação dos limitadores mínimo e máximo previstos no referido § 2º do art. 55.

Quanto às entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, verifica-se que seus valores foram arbitrados após a identificação das saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, tanto pelo regime normal de apuração, quanto pela substituição tributária.

Para obtenção do valor, extraiu-se 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, na DASN.

Com efeito, utilizando-se do percentual de agregação média, apurado para o período de 2008 a 2011 (51,5065%), a Fiscalização promoveu a exclusão desse percentual da base de cálculo das saídas desacobertas apuradas, identificando-o como entrada desacoberta.

Para identificação da parcela de entrada desacoberta, a Fiscalização dividiu o valor apurado de saída desacoberta 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 desacoberta apurada (operação normal): R\$ 52.037,40.

Então, dividiu-se R\$ 52.037,40 : 1.515065 = 34.346,64.

Entrada desacoberta apurada (operação normal): R\$ 34.346,64.

A mesma operação é realizada para a apuração da entrada desacoberta relativa aos produtos sujeitos à substituição tributária.

Desse modo, as exigências fiscais, em relação às entradas desacobertas de mercadorias sujeitas à ST, são de ICMS/ST, multa de revalidação em dobro e Multa Isolada prevista 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.

Já em relação às entradas de mercadorias sem acobertamento fiscal, não sujeitas à ST, exigiu-se apenas a referida multa isolada e respectiva majoração.

Para apuração base de cálculo do ICMS/ST, aplicou-se a MVA média obtida com base em uma amostragem de 86.000 (oitenta e seis mil reais) itens de operações realizadas pelo Contribuinte no período (Anexo 5, fls. 46/68 e CD-R fls. 157).

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

A Fiscalização ressalta que a procedimento efetuado para a apuração das entradas de mercadorias sem acobertamento fiscal encontra-se alicerçada nas próprias informações disponibilizadas pela empresa autuada na DASN/2008 e DAMEF 2009/2011.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Explica, ainda, que, conforme se pode ver na DASN (fls. 99/127), no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, a empresa 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. Isso equivale a uma agregação superior a 160% (cento e sessenta por cento), bem maior do que a margem de agregação média de 51,50% (cinquenta e um, vírgula cinquenta 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 Recorrente/Autuada desacobertadas de documento fiscal.

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.

É importante destacar 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 o valor das entradas de mercadorias sem acobertamento fiscal foi arbitrado com fulcro nas normas 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:**

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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).

Depreende-se que a constatação das entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal 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 desacobertas e cotejar o resultado dessa soma com o Custo das Mercadorias Vendidas - CMV declarado pela Recorrente/Autuada. E, nessa situação, o agregado da Contribuinte fica bem superior ao agregado médio do setor.

Travou-se uma discussão nos autos pelo fato de a referida análise da Fiscalização não englobar o período de 2011, também autuado.

A Assessoria do CC/MG, utilizando-se das informações constantes dos autos, apresentou o seguinte comparativo das saídas totais com o CMV por exercício, o qual não deixa dúvidas de que razão assiste à Fiscalização quanto à ocorrência de entradas de mercadorias sem o devido acobertamento fiscal:

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 (apuração fiscal de fls. 29/32)	924.235,00	1.006.707,87	817.411,41	430.514,17
saídas acobertadas (apuração 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 acobertadas 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 *a quo*.

Para tanto, 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 ramo de atividade da empresa autuada. São elas:

Percentual médio de agregação, por exercício:

- 2008 = 27% (vinte 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).

Consta, também, deste documento que o agregado fiscal médio é de 144% (cento e quarenta e quatro por cento).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

informações fiscais. E o “Estudo de Impacto” (fls. 816/818) contém a apuração da margem de agregação do setor de atividade exercido pela Contribuinte (CNAE 1091-1/02 – Fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância de produção própria), denominado “Agregado Econômico”.

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

Importante destacar que a Fiscalização deixou consignado 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 apenas as entradas e saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal, desprezando-se todas as demais.

Pois bem, conforme consta dos autos, o mencionado agregado econômico (26%) refere-se ao confronto entre os valores contábeis de entradas e saídas. Já o agregado fiscal (144%), por se tratar de confronto entre base de cálculo de entradas e saídas, refere-se à mercadoria não sujeitas à ST.

E, a apuração realizada pela Assessoria do CC/MG, conforme demonstrativo supra, esclarece que, para que as entradas de mercadorias acobertadas por documentação fiscal suportassem todas as saídas de mercadorias promovidas pela Recorrente/Autuada (com e sem documentação fiscal) deveria a empresa autuada praticar as seguintes margens de agregação:

Exercícios: **2008**: 122,06%; **2009**: 533,16%; **2010**: 65,88% e **2011**: 317,51%.

Infere-se, por conseguinte, que a Recorrente, no período autuado, adquiriu mercadorias sem acobertamento fiscal, quer seja considerando a margem de agregação no percentual de 26% (vinte e seis por cento), quer seja 144% (cento e quarenta e quatro por cento).

Tais percentuais são muito inferiores à agregação apurada a partir do demonstrativo citado, especialmente em relação aos exercícios de 2009 e 2011, o que significa dizer que as entradas de mercadorias acobertadas por documentação fiscal não suportaram todas as saídas de mercadorias promovidas pela empresa autuada (com e sem documentação fiscal).

Conclui-se, pois, que as entradas de mercadorias informadas ao Fisco pela empresa 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 empresa autuada desacobertadas de documento fiscal.

Nesse ponto, convém destacar que se está diante da presunção *hominis*, que é admitida pela doutrina, a partir de indícios comprovados.

Importante mencionar que a validade das exigências fiscais em relação às operações de entradas de mercadorias sem acobertamento fiscal em questão fundamenta-se nas chamadas provas indiciárias, também conhecidas como provas indiretas.



No caso, além da constatação de que nos exercícios de 2009 e 2011, conforme se depreende do demonstrativo supra, no qual, inquestionavelmente, restou apurado que se as entradas de mercadorias acobertadas por documentação fiscal tivessem suportado todas as saídas promovidas pela Recorrente/Autuada (com e sem documentação fiscal) deveria a empresa praticar margens de agregação muito superiores àquelas praticadas pelo setor de atividade que ela exerce, no período autuado as saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal alcançaram aproximadamente 60% (sessenta por cento) das vendas efetuadas pela Contribuinte, conforme relata a Fiscalização. Examine-se:

A 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 sairiam, 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 desacobertas de documentos fiscais.

Tudo isso demonstra o *modus operandi* da empresa autuada na prática contumaz de sonegação fiscal (entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal).

Quanto a esse tema, reporta-se aos valiosos ensinamentos contidos no Acórdão nº. 202-16.146, do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que se aplicam inteiramente ao caso em apreço, *in verbis*:

NÃO SE PODE ALEGAR AQUI, COMO QUER FAZER A RECORRENTE, DE QUE, NESTE CASO, NÃO SE PODERIA UTILIZAR DOS INDÍCIOS E PRESUNÇÕES COMO MEIO DE PROVA. É PRECISO LEMBRAR QUE OS INDÍCIOS SÃO SUBSTRATOS FÁTICOS PARA CONSTRUÇÃO DE PRESUNÇÕES, AS QUAIS, DE ACORDO COM O ART. 136 DO CÓDIGO CIVIL, SÃO MEIOS DE PROVA.

GILBERTO DE ULHÔA CANTO IN 'PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO', EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA, SÃO PAULO, 1991, PÁGINAS 3/4, ENSINA QUE:

NA PRESUNÇÃO TOMA-SE COMO SENDO A VERDADE DE TODOS OS CASOS ÀQUILO QUE É A VERDADE DA GENERALIDADE DOS CASOS IGUAIS, EM VIRTUDE DE UMA LEI DE FREQUÊNCIA OU DE RESULTADOS CONHECIDOS, OU EM DECORRÊNCIA DA PREVISÃO LÓGICA DO DESFECHO. PORQUE NA GRANDE MAIORIA DAS HIPÓTESES ANÁLOGAS DETERMINADA SITUAÇÃO SE RETRATA OU DEFINE DE UM CERTO MODO, PASSA-SE A ENTENDER QUE DESSE MESMO MODO SERÃO RETRATADAS E DEFINIDAS TODAS AS SITUAÇÕES DE IGUAL NATUREZA. ASSIM, O PRESSUPOSTO LÓGICO DA FORMULAÇÃO PREVENTIVA CONSISTE NA REDUÇÃO, A PARTIR DE UM FATO CONHECIDO, DA CONSEQÜÊNCIA JÁ CONHECIDA EM SITUAÇÕES VERIFICADAS NO PASSADO; DADA A EXISTÊNCIA DE ELEMENTOS COMUNS, CONCLUI-SE QUE O RESULTADO CONHECIDO SE REPETIRÁ. OU, AINDA, INFERE-SE O ACONTECIMENTO A PARTIR DO NEXO CAUSAL LÓGICO QUE O LIGA AOS DADOS ANTECEDENTES .

MOACYR AMARAL SANTOS, EM 'PRIMEIRAS LINHAS DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL', LECIONA:

... PROVA É A SOMA DOS FATOS PRODUTORES DA CONVICÇÃO, APURADOS NO PROCESSO. A PROVA INDIRETA É O RESULTADO DE UM PROCESSO LÓGICO. NA BASE DESSE PROCESSO ESTÁ O FATO CONHECIDO. ... O FATO CONHECIDO, O INDÍCIO, PROVOCA UMA ATIVIDADE MENTAL, POR VIA DA QUAL PODER-SE-Á CHEGAR AO FATO DESCONHECIDO, COMO CAUSA OU EFEITO DAQUELE. O RESULTADO POSITIVO DESSA OPERAÇÃO SERÁ UMA PRESUNÇÃO. ....

PAULO CELSO B. BONILHA IN "DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO", EDITORA DIALÉTICA, SÃO PAULO, 1997, P. 92, DIZ:

*SOB O CRITÉRIO DO OBJETO, NÓS VIMOS QUE AS PROVAS DIVIDEM-SE EM DIRETAS E INDIRETAS. AS PRIMEIRAS FORNECEM AO JULGADOR A IDÉIA OBJETIVA DO FATO PROBANDO. AS INDIRETAS OU CRÍTICAS, COMO AS DENOMINA CARNELUTTI, REFEREM-SE A OUTRO FATO QUE NÃO O PROBANDO E QUE COM ESTE SE RELACIONA, CHEGANDO-SE AO CONHECIMENTO DO FATO POR PROVAR ATRAVÉS DE TRABALHO DE RACIOCÍNIO QUE TOMA POR BASE O FATO CONHECIDO. TRATA-SE, ASSIM, DE CONHECIMENTO INDIRETO, BASEADO NO CONHECIMENTO OBJETIVO DO FATO BASE, "FACTUM PROBATUM", QUE LEVA À PERCEPÇÃO DO FATO POR PROVAR ("FACTUM PROBANDUM"), POR OBRA DO RACIOCÍNIO E DA EXPERIÊNCIA DO JULGADOR.*

*INDÍCIO É O FATO CONHECIDO ("FACTUM PROBATUM") DO QUAL SE PARTE PARA O DESCONHECIDO ("FACTUM PROBANDUM") E QUE ASSIM É DEFINIDO POR MOACYR AMARAL DOS SANTOS:*

*'ASSIM, INDÍCIO, SOB O ASPECTO JURÍDICO, CONSISTE NO FATO CONHECIDO QUE, POR VIA DO RACIOCÍNIO, SUGERE O FATO PROBANDO, DO QUAL É CAUSA OU EFEITO.' EVIDENCIA-SE, PORTANTO, QUE O INDÍCIO É A BASE OBJETIVA DO RACIOCÍNIO OU ATIVIDADE MENTAL POR VIA DO QUAL PODER-SE-Á CHEGAR AO FATO DESCONHECIDO. SE POSITIVO O RESULTADO, TRATA-SE DE UMA PRESUNÇÃO.*

*ACRESCENTEM-SE, AINDA, AS PALAVRAS DE ANTÔNIO DA SILVA CABRAL IN 'PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL', EDITORA SARAIVA, SÃO PAULO, 1993, PÁGINA 311:*

**8. VALOR DA PROVA INDIRETA.** *EM DIREITO FISCAL CONTA MUITO A CHAMADA PROVA INDIRETA. CONFORME CONSTA DO AC. CSRF/01-0.004, DE 26-10-1979, 'A PROVA INDIRETA É FEITA A PARTIR DE INDÍCIOS QUE SE TRANSFORMAM EM PRESUNÇÕES. CONSTITUI O RESULTADO DE UM PROCESSO LÓGICO, EM CUJA BASE ESTÁ UM FATO CONHECIDO (INDÍCIO), PROVA QUE PROVOCA ATIVIDADE MENTAL, EM PERSECUÇÃO DO FATO CONHECIDO, O QUAL SERÁ CAUSA OU EFEITO DAQUELE. O RESULTADO DESSE RACIOCÍNIO, QUANDO POSITIVO, CONSTITUI A PRESUNÇÃO.' O FISCO SE UTILIZA DA PROVA INDIRETA, MEDIANTE INDÍCIOS E PRESUNÇÕES, SOBRETUDO PARA DESCOBRIR OMISSÕES DE RENDIMENTOS OU DE RECEITAS.*

*MARIA RITA FERRAGUT IN 'EVASÃO FISCAL: O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN E OS LIMITES DE SUA APLICAÇÃO', REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO Nº 67, EDITORA DIALÉTICA, SÃO PAULO, 2001, P. 119/120, BEM DESTACA A FORÇA PROBATÓRIA DAS PRESUNÇÕES E INDÍCIOS, BEM COMO A IMPERATIVIDADE DE SEU USO NA ESFERA TRIBUTÁRIA:*

*POR OUTRO LADO, INSISTIMOS QUE A PRESERVAÇÃO DOS INTERESSES PÚBLICOS EM CAUSA NÃO SÓ REQUER, MAS IMPÕE, A UTILIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO NO CASO DE DISSIMULAÇÃO, JÁ QUE A ARRECADAÇÃO PÚBLICA NÃO PODE SER PREJUDICADA COM A ALEGAÇÃO DE QUE A SEGURANÇA JURÍDICA, A*

*LEGALIDADE, A TIPICIDADE, DENTRE OUTROS PRINCÍPIOS, ESTARIAM SENDO DESRESPEITADOS.*

*DENTRE AS POSSÍVEIS ACEPÇÕES DO TERMO, DEFINIMOS PRESUNÇÃO COMO SENDO NORMA JURÍDICA LATO SENSU, DE NATUREZA PROBATÓRIA (PROVA INDICIÁRIA), QUE A PARTIR DA COMPROVAÇÃO DO FATO DIRETAMENTE PROVADO (FATO INDICIÁRIO), IMPLICA JURIDICAMENTE O FATO INDIRETAMENTE PROVADO (FATO INDICIADO), DESCRITOR DE EVENTO DE OCORRÊNCIA FENOMÊNICA PROVÁVEL, E PASSÍVEL DE REFUTAÇÃO PROBATÓRIA.*

*É A COMPROVAÇÃO INDIRETA QUE DISTINGUE A PRESUNÇÃO DOS DE MAIS MEIOS DE PROVA (EXCEÇÃO FEITA AO ARBITRAMENTO, QUE TAMBÉM É MEIO DE PROVA INDIRETA), E NÃO O CONHECIMENTO OU NÃO DO EVENTO. COM ISSO, NÃO SE TRATA DE CONSIDERAR QUE A PROVA DIRETA VEICULA UM FATO CONHECIDO, AO PASSO QUE A PRESUNÇÃO UM FATO MERAMENTE PRESUMIDO. SÓ A MANIFESTAÇÃO DO EVENTO É ATINGIDA PELO DIREITO E, PORTANTO, O REAL NÃO TEM COMO SER ALCANÇADO DE FORMA OBJETIVA: INDEPENDENTEMENTE DA PROVA SER DIRETA OU INDIRETA, O FATO QUE SE QUER PROVAR SERÁ AO MÁXIMO JURÍDICA CERTO E FENOMÊNICAMENTE PROVÁVEL. É A REALIDADE IMPONDO LIMITES AO CONHECIMENTO.*

*COM BASE NESSAS PREMISSAS, ENTENDEMOS QUE AS PRESUNÇÕES NADA 'PRESUMEM' JURIDICAMENTE, MAS PRESCREVEM O RECONHECIMENTO JURÍDICO DE UM FATO PROVADO DE FORMA INDIRETA. FATICAMENTE, TANTO ELAS QUANTO AS PROVAS DIRETAS (PERÍCIAS, DOCUMENTOS, DEPOIMENTOS PESSOAIS ETC.) APENAS 'PRESUMEM.'*

*CONSIDERA-SE, POIS, COMO PLENAMENTE ACEITÁVEL EM DIREITO TRIBUTÁRIO, O USO DA PROVA INDIRETA, QUAL SEJA O INDÍCIO E A PRESUNÇÃO, ESPECIALMENTE NOS CASOS DE SONEGAÇÃO FISCAL QUE É EXATAMENTE O CASO DOS AUTOS.*

*(...).*

Verifica-se que a Fiscalização ao utilizar o percentual de agregação médio de 51,5065%, obtido das informações fiscais da empresa autuada, para apuração das entradas desacobertadas de mercadorias sujeitas à ST, dá tratamento mais benéfico à questão, pois o agregado econômico do setor é de 26% (vinte e seis por cento), conforme “Estudo de Impacto” de fls. 816/818, como bem destacado pela Assessoria deste Conselho de Contribuintes:

No entender dessa Assessoria, a adoção, pela Fiscalização, deste agregado extraído da escrita fiscal da Autuada, foi até favorável ao contribuinte, 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 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).

Acresça-se a isso que a metodologia adotada pela Fiscalização, para o arbitramento do valor das entradas desacobertadas de documento fiscal, pautou-se nas determinações contidas no RICMS/02, e no que dispõe o § 2º do art. 54, a seguir reproduzido. Assim, caberia à Recorrente/Autuada, para afastar o 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.

E, como tal prova não veio aos autos a contento, deve prevalecer o valor arbitrado.

Nesse sentido, verifica-se 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 em vários lançamentos julgados procedentes por este Conselho. Cita-se, como 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.

(...)

Contudo, merece reparo a apuração das entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal em relação às mercadorias **não** sujeitas à ST, para que seja adotado, na sua apuração, o agregado fiscal no percentual de 144% (cento e quarenta e quatro por cento), o qual, conforme consta dos autos, refere-se às mercadorias sujeitas a tal modalidade de recolhimento do ICMS.

E, para o cálculo da multa isolada exigida, em relação às entradas de mercadorias **não** sujeitas à ST, deve-se adotar a carga tributária média informada pela empresa autuada, observado o disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

A apuração do imposto relativo às entradas desacobertas 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 empresa autuada (bebidas, cigarros, salgadinhos, água mineral, sorvetes e picolés, dentre outras) 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 empresa 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, para o exercício de 2009 a Recorrente/Atuada demonstrou que a carga tributária referente aos produtos sujeitos à substituição tributária é no percentual de 16,94% (dezesseis vírgula noventa e quatro 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 vírgula noventa e quatro por cento).

Registra-se que 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.

Convém mencionar, ainda, quanto às entradas de mercadorias sujeitas à ST e não sujeitas à ST, 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 disposto no § 4º do art. 54 do referido regulamento. Dessa forma, a essas operações aplicam-se às disposições previstas no já citado § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75.

No entanto, como destacado, foram apresentados pela Recorrente/Atuada informações sobre a carga tributária em relação às mercadorias cujas entradas ocorreram sem acobertamento fiscal, afastando-se as disposições contidas no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75, especialmente em relação ao exercício de 2009 no que se refere às mercadorias sujeitas à ST.

Registra-se que não se encontra materializada nos autos a hipótese de aplicação do disposto no art. 211 do RICMS/02, em relação às penalidades isoladas aplicadas 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

Nota-se, 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 de mercadorias desacobertas de documentação fiscal).

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

Também não procede a alegação da Recorrente/Autuada no tocante à inaplicabilidade da majoração da penalidade pela reincidência, a partir de março de 2009, 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.

Isso porque 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, também, que a contagem de tal prazo inicia-se 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, *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 prazo quinquenal 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 deu-se 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 às fls. 129), e o reconhecimento da infração anterior veio com o pagamento da exigência no dia 24/03/05 (extrato do SICAF às fls. 130).



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nessa data (24/03/05) inicia-se a contagem do prazo da reincidência e nos 5 (cinco) anos seguintes 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 Recorrente/Autuada, além de contrariar a legislação que rege a matéria, afronta a lógica jurídica, uma vez que nessa data ainda não há a exigência da multa isolada aludida na norma caracterizadora da reincidência, já que, 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 exame, quando e se ocorrer a não ultimação ou não concretização da denúncia espontânea, o que, no caso, veio com a desistência do parcelamento referido.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 19/02/16. ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060138964-87 - Mix Pão Ltda, à unanimidade, em lhe negar provimento. Quanto ao Recurso nº 40.060139102-42 - 2ª Câmara de Julgamento, pelo voto de qualidade, em lhe dar provimento parcial para: 1) restabelecer as exigências fiscais relativas às entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, devendo-se adotar: a) na apuração das entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal não sujeitas à substituição tributária, o agregado fiscal no percentual de 144% (cento e quarenta e quatro por cento), conforme consta no documento de fls. 810; b) para apuração da multa isolada exigida em relação às entradas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária, a carga tributária média informada às fls. 732/733, observado o disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75; e, c) em relação à apuração do valor do ICMS/ST referente ao exercício de 2009, a carga tributária no percentual de 16,94% (dezesesseis vírgula noventa e quatro por cento); 2) em relação às saídas de mercadorias sem documentação fiscal, adotar para apuração do valor do imposto, a carga tributária média informada às fls. 732/733, adequando-se a multa isolada exigida ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Relator) e José Luiz Drumond que não efetuavam o ajuste constante do item 1a, nos termos do voto vencido. Vencidos, também, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves e Luciana Mundim de Mattos Paixão que lhe negavam provimento nos termos do acórdão recorrido. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 26 de fevereiro de 2016.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente / Relatora designada**

T