

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.590/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001398089-04  
Impugnação: 40.010150064-50, 40.010150065-22 (Coob.), 40.010150066-03 (Coob.)  
Impugnante: Trinautica Ind. e Com. de Barcos Ltda  
IE: 002461927.00-40  
Maria de Fátima de Medeiros (Coob.)  
CPF: 040.180.076-80  
Paulo Antônio da Silva (Coob.)  
CPF: 724.756.846-15  
Proc. S. Passivo: Helton Pena de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III do CTN. Contudo, a Coobrigada que não exerceu a condição de sócia-administradora, no período objeto da autuação, deve ser excluída do polo passivo.

**BASE DE CÁLCULO - SUBFATURAMENTO - DOCUMENTO EXTRAFISCAL.** Constatado o pagamento a menor do ICMS, devido à venda de mercadorias acobertadas por notas fiscais que consignam base de cálculo de valor inferior ao das operações, irregularidade identificada por comparação entre a escrita fiscal e a extrafiscal. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL.** Constatada a falta de pagamento do ICMS, devido à venda de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, irregularidade identificada por comparação entre a escrita fiscal e a extrafiscal. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS.** Constatou-se a falta de retenção e recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente

em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75. Lançamento reformulado pelo Fisco para acrescentar dispositivos da legislação. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da mencionada lei. Entretanto, cabe a exclusão das exigências relativas ao ano de 2018, por se encontrar a Autuada, então, na condição de optante pelo regime de tributação do Simples Nacional.

**SIMPLES NACIONAL – EXCLUSÃO – PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR.** Correta a exclusão da Autuada do regime do Simples Nacional, nos termos dos arts. 26, inciso I e 29, incisos V e XI, §§ 1º e 3º da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 76, inciso IV, alíneas “d” e “j” da Resolução CGSN nº 94, de 29/11/11 e art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” da Resolução CGSN nº 140, de 22/05/18. Lançamento reformulado pelo Fisco em relação à data inicial do Termo de Exclusão.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

#### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, cometidas no período de 01/06/17 a 12/04/18:

- venda de mercadorias (barcos) acobertadas por notas fiscais consignando base de cálculo diversa da legalmente prevista, uma vez que não correspondia aos reais valores das operações (subfaturamento), nos termos do art. 13, inciso IV da Lei nº 6.763/75;

Para a primeira irregularidade, são exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75.

- saídas de mercadorias (dois barcos, motores de popa, carretas e acessórios) desacobertadas de documentação fiscal.

Para a segunda irregularidade, são exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Exige-se, ainda, tanto para as operações de saída interestaduais correspondentes ao subfaturamento, quanto para as saídas interestaduais desacobertadas, o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais nas vendas destinadas a não contribuinte do imposto, representando o percentual de 40% do valor devido para o ano de 2017 e 20% do valor devido para o ano de 2018, conforme disposto na Emenda Constitucional nº 87/15 e no Convênio ICMS nº 93/15. Sobre o valor exigido a título de ICMS/DIFAL foi calculada e exigida a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, conforme tabela às fls. 23.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Auto de Apreensão e Depósito série 001 nº 012231 (fls. 02) foi emitido em 05/04/19, para apreensão de documentos, pastas e agendas encontradas nesta data, no endereço da Autuada, em diligência realizada pela Fiscalização.

A apreensão resultou na lavratura do Termo de Deslacrção (fls. 04) e do Auto de Deslacrção – Rol de Documentos (fls. 05), ambos datados de 08/04/19, sendo que no segundo foram descritos diversos objetos e documentos apreendidos.

Foi emitido, ainda, o Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000031686.78, que consta às fls. 07.

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária a Sr.<sup>a</sup> Maria de Fátima Medeiros e o Sr. Paulo Antônio da Silva, identificados como sócios-administradores da Autuada, com fulcro no art. 135, inciso III do código Tributário Nacional – CTN, art. 21, § 2, inciso II da Lei 6.673/75 e Portaria SRE nº 148/15, Anexo 1, subitens 1.1.1 e 1.8.6.

Constam em anexo ao Auto de Infração os seguintes documentos:

- Anexo I – Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 20/23);
- Anexo II – Planilha “Relação de Pedidos x Notas Fiscais Emitidas” (fls. 25/30);
- Anexo III – Pedidos Referentes ao Anexo II e Notas Fiscais Correlatas (fls. 31/156);
- Anexo IV – Planilha com Relação das Notas Fiscais Autuadas Arbitramento e Tabela de Preços e Pedidos de Referência para Arbitramento (fls. 157/193);
- Anexo V – Planilha com Valores para o Demonstrativo do Crédito Tributário, em Relação ao Subfaturamento (Valor Arbitrado e Pedidos), ICMS Operação Própria e ICMS DIFAL (fls. 194/209);
- Anexo VI – Planilha com Valores para o Demonstrativo do Crédito Tributário, em Relação às Vendas Desacobertadas e ICMS DIFAL – Base Anexo II (fls. 210/213);
- Anexo VII – Planilha com Lançamento Livro Caixa e Xerox Pág. do Livro Caixa (fls. 214/237).

O Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 03857516/10702710/19022020, em sua versão original, encontra-se às fls. 238/240.

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 246/335, anexando documentos às fls. 336/422.

À vista dos argumentos dos Impugnantes, a Fiscalização emitiu Termo de Reformulação do Lançamento às fls. 425/428, para acrescentar dispositivos da legislação referentes ao diferencial de alíquota, bem como para emitir novamente o Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 03857516/10702710/19022020 (fls.

428/430), antecipando a data inicial do referido termo do dia 01/01/18 para o dia 11/07/17, sem alteração no crédito tributário.

Intimados do Termo de Reformulação (fls. 432/435), os Impugnantes apresentam Aditamento à Impugnação (fls. 437/446), onde reiteram os argumentos já apresentados e apresentam pedido de aplicação das alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que reduz o percentual da Multa Isolada de 40% (quarenta por cento) para 20% (vinte por cento).

A Fiscalização vem, então, aos autos, em sua Manifestação Fiscal, às fls. 453/469, para refutar os argumentos da Defesa.

Em sessão realizada em 04/03/21, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelas Conselheiras Ivana Maria de Almeida e Gislana da Silva Carlos, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 11/03/21, ficando proferido o voto do Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu (Relator) que rejeitava as prefaciais arguidas e indeferia o pedido de perícia. Quanto ao mérito, julgava parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 425/430, excluindo, também: a) a exigência fiscal em relação à parcela referente ao diferencial de alíquota relativo ao ano de 2018; e b) a Coobrigada Maria de Fátima de Medeiros do polo passivo da obrigação tributária; e, ainda, julgava improcedente a impugnação relativa ao Termo de exclusão do Simples Nacional. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Helton Pena de Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

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

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Alegam que a Fiscalização não teria agido com a cautela devida e não teria observado os trâmites para determinar com certeza o eventual descumprimento de normas.

Assinalam que não foi realizada pela Fiscalização qualquer medida prévia, nem ao menos um pedido de esclarecimentos aos Impugnantes.

Ressaltam que o relatório fiscal é ausente de indicação acerca dos motivos que demonstrem que as informações fiscais da Autuadas não refletiriam a verdade dos fatos.

Apontam que a Fiscalização teria descumprido o disposto no art. 53, incisos II e VI e no art. 54, inciso II, ambos do Decreto nº 43.080/02 – RICMS, por não ter informado a motivação real da lavratura do Auto de Infração.

Entretanto, razão não lhes assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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

A ação fiscal iniciou-se com o cumprimento de diligência no estabelecimento da Autuada, que resultou na apreensão de objetos e documentos listados no Auto de Deslacrção – Rol de Documentos (fls. 05).

A adoção de escrita extrafiscal é um procedimento afeito ao contribuinte e não sujeito a regras que, caso não cumpridas, pudessem ensejar a desqualificação das mesmas como elemento de prova a favor do Fisco.

O fato de as anotações terem sido feitas, espontaneamente, pela Contribuinte e encontradas em seu estabelecimento, por autoridade fiscal com competência para tanto, é o que confere legitimidade para a apreciação dos dados ali registrados, quando comparados com a escrita fiscal, esta, sim, sujeita a regras que asseguram sua validade.

Em casos como o presente, a Fiscalização se limitou a confrontar a escrita extrafiscal, que trata de operações realizadas pela Autuada, na forma e conteúdo em que foi encontrada em seu estabelecimento, com sua escrita fiscal.

A partir do referido confronto, foi objeto de exigência na peça fiscal a constatação de venda pela Autuada de mercadorias com subfaturamento e, ainda, as que tiveram sua saída do estabelecimento da mesma desacobertas de documentação fiscal.

Sendo assim, as limitações das anotações feitas na escrita extrafiscal não invalidam seu conteúdo, a não ser que a Contribuinte traga provas robustas de que estas anotações, feitas por si mesmo, não correspondem à realidade de sua conduta.

Neste caso, a ação fiscal não carece de medidas preliminares, nem está condicionada à solicitação prévia de esclarecimentos da Autuada ou de seus sócios.

Acresça-se que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Impugnantes todos os prazos legalmente previstos para apresentarem sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Como é possível verificar, o relatório fiscal, às fls. 14/19, traz indicações claras e precisas a respeito da diferença entre os valores consignados pela Autuada nos pedidos, frente aos valores lançados nas notas fiscais, caracterizando assim o subfaturamento. Da mesma forma, esclarece a identificação de mercadorias que constam nos pedidos e não foram emitidas notas fiscais acobertando sua saída.

Estas informações foram detalhadas na planilha “Relação de Pedidos x Notas Fiscais Emitidas” (fls. 25/30), o que permite o entendimento acerca das provas reunidas, bem como dos motivos que levaram à lavratura da peça fiscal.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Resulta daí o cumprimento dos pressupostos e requisitos para a realização do arbitramento, atendendo, inclusive, ao disposto nos arts. 53, incisos II e VI e art. 54, inciso II do RICMS/02, como será demonstrado na abordagem do mérito.

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

Quanto às demais razões apresentadas pelos Impugnantes, em especial, as relacionadas a limitadores do trabalho fiscal que ensejariam o cancelamento da peça fiscal (fls. 259/261), por se confundirem com o mérito, serão assim analisados.

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, elabora quatro quesitos de fls. 314, que tratam das seguintes solicitações:

- questiona ao perito se é legal a emissão de nota fiscal de remessa de mercadoria ou bem para demonstração com CFOP 6912;
- pergunta quantas notas fiscais de vendas foram emitidas pela Autuada, considerando-se o período fiscalizado;
- ainda considerando-se o período fiscalizado, pede que o perito aponte quantas foram as fichas ou “pedidos” constantes no Auto de Infração;
- solicita ao perito que este aponte se as notas fiscais apresentadas pela Autuada possuem o condão de comprovar que não ocorreu venda de mercadorias sem notas fiscais.

Nota-se que os quesitos formulados não requerem o conhecimento técnico de um perito. E este é um aspecto primordial para a realização de uma perícia.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja,

somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Mencione-se, ainda, que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

(...)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, cometidas no período de 01/06/17 a 12/04/18:

- venda de mercadorias (barcos) acobertadas por notas fiscais consignando base de cálculo diversa da legalmente prevista, uma vez que não correspondia aos reais valores das operações (subfaturamento), nos termos do art. 13, inciso IV da Lei 6.763/75;

Para a primeira irregularidade são exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "a", ambos da Lei 6.763/75.

- saídas de mercadorias (dois barcos, motores de popa, carretas e acessórios) desacobertadas de documentação fiscal.

Para a segunda irregularidade, são exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei 6.763/75.

Exige-se ainda, tanto para as operações de saída interestaduais correspondentes ao subfaturamento, quanto para as saídas interestaduais desacobertadas, o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais nas vendas destinadas a não contribuinte do imposto, representando o percentual de 40% do valor devido para o ano de 2017 e 20% do valor devido para o ano de 2018, conforme disposto na Emenda Constitucional nº 87/15 e no Convênio nº 93/15. Sobre o valor exigido a título de ICMS/DIFAL foi calculada e exigida a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, conforme tabela às fls. 23.

As irregularidades foram apuradas mediante cotejo dos dados da escrita fiscal da Autuada e da documentação extrafiscal, apreendida conforme Auto de Apreensão e Depósito série 001 nº 012231 (fls. 02).

Conforme já relatado, a apreensão resultou na lavratura do Termo de Deslacração (fls. 04) e do Auto de Deslacração – Rol de Documentos (fls. 05), ambos datados de 08/04/19, sendo que no segundo foram descritos diversos objetos e documentos apreendidos.

Entre os documentos apreendidos, constam “Pedidos/Ficha de Vendas”, Tabelas de Preços, livro Movimento de Caixa e xerox de recibos emitidos e cheques recebidos.

Em sua defesa, alegam os Impugnantes que tais “pedidos” apreendidos não correspondem à realidade das operações.

Aduzem que os mesmos são, na realidade, “fichas de cadastro de clientes”, possuindo valores apenas para fins de orçamento. Assinalam que os “pedidos” não estão assinados e, portanto, não devem ser considerados.

Contudo, como será descrito a seguir, a Fiscalização, de posse da documentação apreendida e após cruzamento dos pedidos com o livro Movimento de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Caixa e o xerox de recibos e cheques, com as notas fiscais emitidas pela Autuada, identificou a prática, por esta, de subfaturamento e vendas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

O procedimento adotado foi descrito no Relatório Fiscal de fls. 14/19, onde a Fiscalização esclarece como foi realizada a apuração das irregularidades:

- dos documentos apreendidos, foram vinculados dados do livro Movimento de Caixa e alguns pedidos;

- as informações apuradas constam da planilha “Relação de Pedidos X Notas Fiscais Emitidas” no Anexo II do Auto de Infração (fls. 25/30);

- nesta planilha, foram relacionados os pedidos com as notas fiscais emitidas, através de nome e CPF dos clientes;

- no lado esquerdo da referida planilha, constam os dados da nota fiscal emitida e do lado direito, os dados dos pedidos (fichas de venda) que deram origem a esta emissão;

- constatou a Fiscalização que, em notas fiscais emitidas, entre elas de barcos de passeio ou esporte, os valores estavam bem abaixo dos constantes nos pedidos;

- para comprovação do real valor da operação de venda, a Fiscalização buscou no livro de Movimento de Caixa alguma referência ao valor recebido pela Autuada, nas colunas “Entrada” e “Histórico”, onde consta o número do pedido;

- os dados do livro Movimento de Caixa ou recibos encontram-se apresentados nas colunas “P” e “Q” da planilha do Anexo II;

- há operações para as quais a Fiscalização apresentou cópias de cheques recebidos, que se encontravam anexadas aos pedidos no momento da apreensão;

- o livro Movimento de Caixa está compreendido entre o período de junho a outubro de 2017 e janeiro de 2018;

- encontram-se dentro do referido livro e de forma desordenada, três folhas que correspondem ao período de 26, 27 e 28 de julho de 2018;

- há, no livro, valores e referências a número de pedidos que não foram apreendidos;

- em um outro livro de Movimento de Caixa também apreendido, a Fiscalização encontrou anotações de valores que correspondem às datas de 01 a 17/08/18 e de 21/03/19;

- no Anexo VII – Planilha com Lançamento Livro Caixa E Xerox Pág. Do Livro Caixa, a Fiscalização fez constar planilha intitulada “Movimentação Livro Caixa – Entradas”, contendo data, número do pedido, valor e descrição;

- às fls. 218/237, constam cópias de páginas do livro de Movimento de Caixa;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- para alguns casos, tem-se a perfeita identificação do pedido com o valor entrado no livro Movimento de Caixa, enquanto, para outras situações, a Fiscalização aponta não ter conseguido vincular a entrada do dinheiro, na mesma proporção que o valor do pedido;

- para estas situações, de não vinculação entre o livro de Movimento de Caixa e o total do pedido, a Fiscalização ressalta ter encontrado a anotação do pedido no livro, com algum valor, como descrito no pedido (valor de entrada ou de uma parcela);

- assinala, ainda, haver situações em que não encontrou no livro de Movimento de Caixa anotações sobre determinado pedido;

- ressalva, no entanto, que a maioria dos pedidos apresentados na peça fiscal tem vínculo no livro de Movimento de Caixa e possui nota fiscal emitida pela Autuada, onde consta valor da operação de venda da mercadoria, menor do que no pedido, o que caracteriza o subfaturamento;

- as mercadorias objeto de saída desacobertada de documento fiscal são, segundo a Fiscalização, motores de popa, carretas e acessórios, conforme se observa nos pedidos;

- entre os documentos apreendidos, estavam duas Tabelas de Preços, sendo uma para venda direta ao consumidor final e outra para a revenda;

- comparando os preços lançados nas Tabelas de Preços com os constantes dos pedidos, a Fiscalização aponta a proximidade de valores dos produtos e, por outro lado, a disparidade em relação aos valores lançados nas notas fiscais;

- confrontando os pedidos com as notas fiscais emitidas relacionadas aos mesmos, com as anotações de entrada de valor no livro de Movimento de Caixa e com a Tabela de Preços, a Fiscalização enfatiza ter elementos suficientes para afirmar a ocorrência de subfaturamento praticado pela Autuada;

- ao analisar as notas fiscais emitidas no período fiscalizado, para as quais não foram encontrados pedidos durante a diligência no estabelecimento da Autuada, a Fiscalização menciona ter notado a mesma disparidade de preços entre as notas fiscais e a Tabela de Preços ao consumidor apreendida;

- para uma mesma mercadoria, constatou, ainda, disparidade entre os valores das notas fiscais e os valores dos pedidos;

- nestes casos, afirma ter arbitrado o valor de venda com base na Tabela de Preços ao consumidor ou com base nos pedidos;

- no Anexo IV, consta a planilha “Notas Fiscais – Arbitramento”, onde são citadas as notas fiscais subfaturadas emitidas e a referência a um ou dois pedidos de mercadoria idêntica;

- neste mesmo Anexo IV, consta, ainda, coluna com valor da Tabela de preço ao consumidor;

- a Fiscalização esclarece que o arbitramento foi feito pelo menor valor entre os pedidos referência e a Tabela de preços ao consumidor;

- às fls. 170/193 dos autos, constam a Tabela de preços para Revenda (fls. 170 e 172), a Tabela de Preços ao Consumidor (fls. 171), bem como os pedidos que serviram de referência para o arbitramento.

Os Impugnantes apontam como limitadores ao trabalho fiscal, limitadores estes mencionados pela própria Fiscalização no Relatório Fiscal, a impedir a lavratura do Auto de Infração:

- as referências ao livro Caixa não se referem a todos os pedidos;

- o fato de o livro de Movimento de Caixa estar compreendido entre o período de junho a outubro de 2017, janeiro de 2018 e 26, 27 e 28 de junho de 2018;

- a existência de valores e referências a números de pedidos que não foram apreendidos;

- a falta de vinculação, para alguns pedidos, entre a entrada em dinheiro no livro de Movimento de Caixa e, na mesma proporção, o valor dos pedidos;

- para outras situações, a Fiscalização não teria encontrado anotações no livro.

Contudo, como já abordado na análise das preliminares, o fato de as anotações terem sido feitas, espontaneamente, pela Contribuinte, e encontradas em seu estabelecimento por autoridade fiscal com competência para tanto é o que confere legitimidade para a apreciação dos dados ali registrados, quando comparados com a escrita fiscal, esta, sim, sujeita a regras que asseguram sua validade.

Em casos como o presente, a Fiscalização se limitou a confrontar a escrita extrafiscal, que trata de operações realizadas pela Autuada, na forma e conteúdo em que foi encontrada em seu estabelecimento, com sua escrita fiscal.

Reitere-se, ainda, que as limitações das anotações feitas na escrita extrafiscal não invalidam seu conteúdo, a não ser que a Contribuinte traga provas robustas de que estas anotações, feitas por si mesmo, não correspondem à realidade de sua conduta, o que não ocorreu em sua Defesa.

Frente aos fatos de que os documentos encontrados referentes ao livro de Movimento de Caixa referirem-se apenas ao período de junho a outubro de 2017 e janeiro de 2018 e, ainda, de que foram encontradas três folhas dentro do livro, correspondentes ao período de 26, 27 e 28 de julho de 2018, os Impugnantes questionam a conduta da Fiscalização de ter lavrado o Auto de Infração para o período de 01/06/17 a 12/04/18.

Ao analisar a planilha “Relação de Pedidos x Notas Fiscais Emitidas”, às fls. 25/30, é possível observar que as operações para as quais se comprovou o subfaturamento e a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal ocorreram nos meses de junho (fls. 25), julho (fls. 26), agosto (fls. 27), setembro (fls. 28), outubro (fls. 28/29), novembro (fls. 29) e dezembro de 2017 (fls. 30), bem como

nos meses de fevereiro (fls. 30) e março de 2018 (fls. 30). Para esta planilha, estariam faltando registros de operações para os meses de janeiro e abril de 2018, para que fosse possível justificar os lançamentos constantes no Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 09/11.

Contudo, analisando-se a “Planilha com Relação das Notas Fiscais Autuadas Arbitramento e Tabela de Preços e Pedidos de Referência para Arbitramento” (fls. 158/169), ali se encontram as notas fiscais para as quais não foram encontrados os pedidos correspondentes, mas que também foram emitidas com subfaturamento.

Para estas, ocorreram operações de venda de mercadorias nos meses de junho (fls. 158/159), julho (fls. 159), agosto (fls. 159/160), setembro (fls. 160/161), outubro (fls. 161/162), novembro (fls. 162/163) e dezembro de 2017 (fls. 163/164), bem como nos meses de janeiro (fls. 165), fevereiro (fls. 165/167), março (fls. 167/168) e abril de 2018 (fls. 168/169).

Verifica-se, portanto, não haver erro temporal no lançamento realizado pela Fiscalização, haja vista que o período de junho de 2017 a abril de 2018 foi, corretamente, abrangido no Demonstrativo do Crédito Tributário.

Em sua Manifestação Fiscal, a Fiscalização aponta, como exemplo de operação para a qual foi constatado o subfaturamento o “pedido 778”, que foi lançado na Planilha Relação de Pedidos x Notas Fiscais Emitidas, às fls. 25.

O valor total das mercadorias comercializadas por meio do “pedido 778” é de R\$ 6.730,00, valor este confirmado no livro Movimento de Caixa, na primeira linha de fls. 219, com entrada no valor de R\$ 200,00, datada de 07/06/17 e, a seguir, na vigésima primeira linha de fls. 220, onde consta a entrada de R\$ 6.530,00, datada de 14/06/17.

O pedido 778 corresponde à nota fiscal nº 000103, datada de 13/06/17, que descreve como produto o “barco apache 600”, código do produto 100364, no valor total de R\$ 1.200,00.

A cópia da nota fiscal encontra-se às fls. 44, enquanto o pedido 778 está às fls. 45.

A comparação entre os dados do pedido 778, frente aos dados da nota fiscal nº 000103, ou seja, o nome do cliente, o número do CPF e o produto adquirido, não deixam dúvidas sobre o valor real da operação (R\$ 6.730,00, e não R\$ 1.200,00), como também de que a nota fiscal mencionada espelha parte da operação realizada pela Autuada.

Destaque-se, ainda, que o pedido 778 menciona mercadorias, as quais não foram acobertadas em sua saída do estabelecimento objeto da diligência, por meio da nota fiscal nº 000103, ainda que a Autuada tenha recebido (livro de Movimento de Caixa às fls. 219/220) seu valor correspondente. São elas: a carreta, no valor de R\$ 2.300,00, a catraca, no valor de R\$ 180,00 e a cinta, no valor de R\$ 50,00.

Razoável considerar que o recebimento do dinheiro correspondente a mercadorias mencionadas no pedido, e não na nota fiscal, comprove a efetivação de sua venda, o que somente poderia ser afastado por prova de que ou o pagamento não se realizou, ou o dinheiro foi, posteriormente, devolvido.

Em ambas as hipóteses, o fato de a Autuada ter registrado o recebimento do numerário em seu livro Movimento de Caixa e não constar registro posterior de sua devolução, confere certeza de que a saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal ocorreu.

A carreta foi mencionada na planilha de fls. 25 na coluna “VLR. CARRETA”, que integra a coluna “Pedidos sem documento fiscal”, parte da Coluna “Dados do Pedido”.

Já o valor total da catraca e a cinta, correspondente a R\$ 230,00, foi lançado na coluna denominada “VLR. OUTROS”, duas casas à frente na planilha.

Resumindo, o barco apache 600 foi vendido com subfaturamento. Já a carreta, a catraca e a cinta foram vendidas desacobertas de documento fiscal, irregularidades estas que ficam comprovadas nos autos.

As demais operações que se encontram descritas na Planilha Relação de Pedidos x Notas Fiscais Emitidas, às fls. 25/30, assemelham-se ao exemplo de subfaturamento trazido acima, podendo diferenciar no caso de não constar no pedido mercadorias vendidas desacobertas de documento fiscal, como ocorre com os pedidos 731, 757 e 783 (fls. 25).

Para os pedidos para os quais não foi possível vincular a operação com o registro de entrada de numerário no livro Movimento de Caixa, a Fiscalização apresenta a nota fiscal correspondente ao pedido, apontando que nas primeiras o valor da(s) mercadoria(s) estava bem abaixo do constante no pedido, o que caracteriza também o subfaturamento.

A Fiscalização assinala ter notado que o valor da nota fiscal estava, também, bem abaixo do valor presente na Tabela de Preços apreendida na diligência. Dessa forma, optou por acatar o valor do pedido como sendo o real valor da operação.

Esclarece que, para todos os pedidos, houve emissão de nota fiscal, o que reforça a certeza da ocorrência da operação de venda descrita no pedido.

Aduz que as notas fiscais emitidas, com raras exceções, contemplam somente barcos. Para as outras mercadorias vendidas, a entrega se dava sem a emissão de nota fiscal por parte da Autuada.

Por seu lado, os Impugnantes alegam, em sua defesa, que a Autuada se dedica a fabricação e venda de barcos. Quanto aos motores, carretas e acessórios mencionados nos pedidos, a empresa afirma apenas intermediar a venda dos mesmos, através de outros contribuintes, atuando como seus parceiros. Neste sentido, apresenta algumas notas emitidas por terceiros, diretamente aos clientes da Autuada (fls. 362/403).

A Fiscalização, analisando as notas fiscais de terceiros, anexadas à Impugnação, aponta que as mesmas estão com valores bem abaixo dos mencionados nos pedidos. A comparação de dados dos pedidos com as notas apresentadas pode ser visualizada no Quadro 01, às fls. 465.

Contudo, o argumento apresentado pela Defesa não pode ser acatado, considerando-se que:

- os Impugnantes afirmam, em sua Impugnação às fls. 262, que as mercadorias eram enviadas para o estabelecimento da Autuada, a fim de serem montadas nos barcos;

- as mercadorias eram entregues pela Autuada aos clientes em seu estabelecimento;

- os preços cobrados pela Autuada eram maiores do que os preços constantes nas notas fiscais às fls. 362/403, evidenciando a margem de lucro desta, conforme comprovado no Quadro 1 já citado;

- e que também o pagamento realizado pelos clientes era feito diretamente à Autuada, como provam as entradas no livro de Movimento de Caixa e as cópias de cheques apreendidas.

#### **Do arbitramento realizado pela Fiscalização**

A Fiscalização, em sua Manifestação Fiscal, menciona entradas de valores no livro Movimento de Caixa com citação de pedidos que não foram apreendidos, não sendo, portanto, possível relacionar as notas fiscais emitidas com estes pedidos.

Cita, também, pedidos com data anterior e posterior ao período registrado no livro de Movimento de Caixa, já que o período do livro apreendido estava compreendido entre junho a outubro de 2017 e 26, 27 e 28 de junho de 2018.

A Fiscalização esclarece que para toda venda de barco deve haver a emissão de uma nota fiscal, na medida em que esta é necessária para obter-se o registro junto à Capitania dos Portos.

Sendo assim, o fato de não ter conseguido relacionar as notas fiscais emitidas com pedidos citados no livro de Movimento de Caixa, levou a Fiscalização a não proceder a autuação apenas com dados deste livro.

Adotou como procedimento a comparação entre os preços das mercadorias registrados nas notas fiscais emitidas com os preços constantes na Tabela de Preço a consumidor, apreendida na busca e apreensão.

Foi, ainda, comparada a descrição da mercadoria da nota fiscal com a mesma especificação desta em algum outro pedido autuado.

Daí resultou a identificação, para uma mesma mercadoria, da disparidade de preço entre as notas fiscais emitidas, a Tabela de Preços a consumidor e os pedidos utilizados na comparação, caracterizando a irregularidade de subfaturamento também para as notas fiscais do Anexo IV, mencionadas em planilha às fls. 158/169.

O arbitramento realizado pela Fiscalização no caso em análise, foi feito para as notas fiscais mencionadas acima, tomando-se como base a Tabela de Preços a consumidor apreendida, ou o valor referente à mesma mercadoria, oriundo de algum outro pedido.

A Fiscalização descreve, em sua Manifestação Fiscal, que elaborou a planilha do Anexo IV (fls. 158/169), onde constam os dados das notas fiscais, em especial, o valor das mesmas, comparados ao valor da Tabela de Preços ao Consumidor apresentado na coluna “REF. TABELA” e também com o valor de algum pedido, quando do mesmo produto, nas colunas “REFERÊNCIA ARBITRAMENTO 01” e “REFERÊNCIA ARBITRAMENTO 02”.

Por meio desta planilha, a Fiscalização apurou a diferença apresentada entre o valor da nota fiscal e da tabela, ou pedido, sempre optando pela menor diferença, quando relevante, para fins de autuação.

O valor arbitrado para cada operação resta apontado na coluna “VALOR ARBITRADO”, da referida planilha.

Para todo pedido autuado citado no ANEXO II, foi, portanto, vinculada a nota fiscal ao pedido correspondente.

No Anexo II, foram anexados um após o outro, para facilitar a visualização e conferência.

Quando havia algum comprovante de pagamento, foi anexada a cópia deste documento.

Se houve alguma referência no livro de Movimento de Caixa sobre a operação, esta pode ser visualizada nas informações das colunas “P” e “Q” do Anexo II.

No Anexo V, são citadas todas as notas fiscais autuadas, com base nos pedidos próprios ou sujeitas ao arbitramento.

À vista dos documentos anexados aos autos e dos procedimentos registrados pela Fiscalização, não se pode acatar o argumento da Defesa de que a Fiscalização teria descumprido o disposto no art. 53, incisos II e VI e no art. 54, inciso II, ambos do RICMS/02, por não ter informado a motivação real da lavratura do Auto de Infração.

Nota-se que para cada operação de saída de mercadorias objeto da autuação houve a demonstração cabal da irregularidade cometida, seja o subfaturamento ou a saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, sendo esta a motivação real da lavratura da peça fiscal.

Além disso, é possível demonstrar-se a aplicação do art. 53 do RICMS/02, transcrito a seguir:

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - for declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou da prestação do serviço;

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

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas em que seja o responsável pelo recolhimento do imposto;

(...)

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

(...)

No confronto entre as notas fiscais emitidas pela Autuada e os pedidos, o livro de Movimento de Caixa e a Tabela de Preços ao consumidor, restou comprovado nos autos que a Autuada declarou, em documento fiscal que emitiu, valor notoriamente inferior ao preço cobrado do cliente pela mercadoria vendida a este, conduta esta descrita no inciso II do art. 53 como fundamento para o arbitramento.

A comprovação da saída de dois barcos, motores de popa, carretas e acessórios desacobertados de documento fiscal corresponde ao fundamento para o arbitramento descrito no inciso III do mesmo artigo.

Os fatos descritos acima (subfaturamento e saídas desacobertadas) levaram a circunstância de não merecerem fé notas fiscais expedidas pela Autuada, conforme descrito no inciso IV, também do referido art. 53.

Para estes, quando constatada a disparidade entre o valor da mercadoria constante da nota fiscal emitida pela Autuada e valor para a mesma mercadoria constante do livro de Movimento de Caixa, outros pedidos ou a Tabela de Preços ao consumidor, a diferença de valor foi objeto da elaboração, pela Fiscalização, da planilha “Notas Fiscais – Arbitramento” do Anexo IV (fls. 158/169).

O art. 54, inciso II do RICMS/02, mencionado pela Defesa, traz a seguinte redação:

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

(...)

II - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, ou da prestação, na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação;

(...)

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

(...)

Como facilmente identificável acima, o inciso II do referido artigo oferece como parâmetro de arbitramento o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, na praça do contribuinte fiscalizado.

Note-se que este dispositivo não impede que o Fisco adote como parâmetro de arbitramento o preço praticado pelo próprio infrator, pois também a Autuada participa da formação do preço corrente da mercadoria em sua praça.

Ocorre que não há, para a Autuada, preço mais próximo e também mais justo a ser adotado no arbitramento do que aquele que ela mesma cobra de seus clientes, conforme valores apurados nos pedidos, livro de Movimento de Caixa e Tabela de Preço a consumidor, já mencionados.

Resta, assim, demonstrado não ter a Fiscalização deixado de aplicar os ditames dos artigos arguidos pela Defesa quanto à realização do arbitramento.

Pelas mesmas razões, expostas acima, não seria cabível a aplicação do art. 92 do Decreto nº 44.747/08 – RPTA, para o cancelamento sumário do feito fiscal, como requerem os Impugnantes (fls. 260/261). Assim está redigido este dispositivo:

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Parágrafo único. Verificada a insubsistência ou vício não sanável do Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, antes da intimação do sujeito passivo, a autoridade incumbida do controle de qualidade determinará a reformulação parcial ou total do crédito tributário.

(...)

Tal dispositivo trata da hipótese de incorreções ou omissões identificadas na peça fiscal e como saná-las, quando possível. Contudo, no Auto de Infração em análise não foram identificadas tais ocorrências, o que afasta a necessidade de reformulação ou anulação da mesma.

A Defesa, ainda, oferece o argumento de que a Fiscalização não teria utilizado o arbitramento com medida excepcional, conforme preconizado no art. 148 da Lei nº 5.172/66 - CTN, *in verbis*:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os

esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

(...)

Note-se que o § 2º do art. 54 do RICMS/02 assim dispõe:

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.

(...)

Ora, no presente caso, o momento da contestação à realização do arbitramento, assim como ao valor arbitrado para cada operação de saída realizada pela Autuada, é exatamente o da Impugnação.

Os Impugnantes contestam o arbitramento, por meio do argumento de que os “pedidos” apresentados pela Fiscalização, são na realidade Fichas de Venda, onde constam os dados dos clientes e o orçamento. Sendo assim, estes seriam, segundo seu argumento, de natureza diversa de um pedido.

Aduzem que referidos documentos apreendidos prestam-se para fins de cadastro do cliente. E ressaltam não constar, nos pedidos, a assinatura dos clientes.

Tais argumentos poderiam surtir efeito mais favorável à Defesa se não houvesse prova de registros de valores recebidos pela Autuada no livro de Movimento de Caixa, (acompanhados de cópias de cheques e recibos), registros estes que coincidem com os valores lançados nos pedidos. Ou seja, a operação registrada no pedido é corroborada pelo registro, realizado espontaneamente pela Autuada, do recebimento do valor correspondente. Para este tipo de prova da operação realizada, a mera argumentação da Defesa de que os pedidos são fichas de cadastro/orçamento se torna ineficaz.

Da mesma forma, não pode prosperar a alegação de ofensa ao princípio da verdade real, objeto de argumentação pelos Impugnantes.

A constatação de subfaturamento, assim como a de saída desacobertas de documentos fiscais, conforme se mostram provados nos autos, não deixam espaço para a alegação de que a ação fiscal teria se baseado em mera presunção, desconsiderando-se a verdade real dos fatos. Afastam e impossibilitam esta narrativa: a comprovação de que a Autuada registrou o devido recebimento dos valores superiores aos das notas fiscais; e, também, o recebimento dos valores correspondentes às mercadorias vendidas sem documentação fiscal.

O procedimento de arbitramento de valores, como já demonstrado anteriormente, fundamentou-se na legislação vigente, tendo sido realizado em consonância com esta.

Restam provados, nestes casos, não apenas a constatação de subfaturamento, a necessidade de arbitramento realizado pela Fiscalização, assim como o fundamento adotado por esta para a definição do valor das operações arbitradas.

#### **Da cobrança do ICMS/DIFAL e da Multa de Revalidação**

Conforme relatado, a peça fiscal contém exigência, tanto para as operações de saída interestaduais correspondentes ao subfaturamento, quanto para as saídas interestaduais desacobertadas, do ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais nas vendas destinadas a não contribuinte do imposto, representando o percentual de 40% do valor devido para o ano de 2017 e 20% do valor devido para o ano de 2018, conforme disposto na Emenda Constitucional nº 87/15 e no Convênio ICMS nº 93/15. Sobre o valor exigido a título de ICMS/DIFAL foi calculada e exigida a Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, conforme tabela às fls. 23. A matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88, com as inovações veiculadas pela Emenda Constitucional nº 87/15.

Com efeito, esse dispositivo constitucional prevê que caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, inclusive nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto.

Confira-se:

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

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

(...)

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

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota

interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

(...)

Diante disso, os estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, posteriormente alterado pelo Convênio ICMS nº 152/15, no sentido de uniformizar os procedimentos a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a referida Emenda Constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, item 11, a seguir transcrito:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

11) a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º- C - Nas hipóteses dos itens 11 e 12 do § 1º do art. 5º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação, obtida por meio

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da inclusão do valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço.

(...)

Como não poderia deixar de ser, o Regulamento do ICMS (RICMS/02), em seus arts. 1º, inciso XII e 43, § 8º, inciso II, cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

XII - a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

(...)

II - nas hipóteses dos incisos XII e XIII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento, ao valor da operação ou prestação será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço;

b) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interestadual;

c) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interna estabelecida para a operação ou prestação a consumidor final neste Estado;

d) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre os valores obtidos na forma das alíneas "c" e "b".

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese ora em análise, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso II, bem como o RICMS/02 (art. 55, § 6º), assim dispõem:

### Lei nº 6.763/75

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 3º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

(...)

II - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço.

(...)

### RICMS/02

Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 6º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

I - em se tratando de operação destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria ou bem, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

II - em se tratando de prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário do serviço, exceto a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

***Efeitos de 1º/01/2016 a 16/06/2016 - Acrescido pelo art. 3º, e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos do Dec. nº 46.930, de 30/12/2015:***

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*“I - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;*

*II - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação.”*

III - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço, exceto a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação.

(...)

(Grifou-se).

Consoante se depreende das normas supratranscritas, resulta evidente o intuito de promover a repartição da arrecadação tributária incidente nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Assim, tal como sempre ocorreu nas transações interestaduais envolvendo contribuintes do imposto, aprouve ao legislador determinar também a repartição, entre os estados de origem e de destino, da receita tributária relativa às operações e prestações cujo destinatário/tomador caracterize-se como não contribuinte do ICMS.

Vale destacar que, apesar de a proposta que veio a resultar na Emenda Constitucional nº 87/15 ter ficado conhecida como “PEC do Comércio Eletrônico”, enquadram-se no campo de aplicação da novel regra constitucional tanto as operações interestaduais firmadas no âmbito do chamado comércio eletrônico, como também as aquisições interestaduais efetuadas por entidades governamentais, por empresas prestadoras de serviços tributadas por meio do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (v.g., empresas de construção civil, hospitais, etc.), bem como por pessoas físicas, enfim, por qualquer destinatário que não se caracterize como contribuinte do ICMS.

Alegam os Impugnantes que a Fiscalização se limitou a informar, de maneira ampla e geral, a cobrança do Diferencial de Alíquota previsto na Emenda Constitucional 87/15. Fez, ainda, mera referência à partilha constante no art. 99, inciso II da ADCT da CF/88. Faltou apontar quais os dispositivos legais da legislação mineira teriam sido descumpridos, o que entende impossibilitar seu direito de ampla defesa.

Conforme já relatado, a Fiscalização acatou os argumentos da Defesa, emitindo o Termo de Reformulação do Lançamento às fls. 425/428, para acrescentar dispositivos da legislação referentes ao diferencial de alíquota.

Alegam ainda, os Impugnantes, que a Autuada é optante pelo sistema de tributação do Simples Nacional e, por esta razão, estaria desobrigada do recolhimento do DIFAL.

Menciona, neste sentido, decisão proferida pelo Ministro Dias Toffoli, que suspende a exigência do DIFAL devido pelos contribuintes remetentes optantes por este regime de tributação, através do Autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5464.

Contudo, ao longo do ano de 2017 a Autuada não se encontrava na condição de optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, conforme consulta ao cadastro correspondente.

Tal circunstância suscita a possibilidade de exigir-se da mesma, o recolhimento do ICMS/DIFAL sobre a operação, devido a Minas Gerais, conforme disposto no inciso II do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75 e no inciso III do § 6º do art. 55 do RICMS/02, anteriormente transcritos.

Registre-se que o lançamento observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02, que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquota.

Já para o ano de 2018, cabe exclusão da exigência fiscal em relação à parcela referente ao diferencial de alíquota que alcance este período, na medida em que a Autuada se encontrava na condição de optante pelo sistema de recolhimento do Simples Nacional (documento às fls. 407) e, por isto, desobrigada da realizar este recolhimento.

Ante o descumprimento da obrigação tributária, correta a exigência do ICMS/DIFAL correspondente, bem como da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

Os valores referentes ao diferencial de alíquotas encontram-se demonstrados na coluna “Q” do ANEXO V (vendas subfaturadas) e na coluna “ICMS DIFAL” do ANEXO VI (vendas desacobertadas).

#### **Das multas exigidas nos casos de subfaturamento e saída desacobertada**

A comprovação da prática do subfaturamento implica a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, que assim dispõe:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

A caracterização da conduta de dar saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal enseja a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacoberta de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

b) quando se tratar de falta de emissão de nota fiscal de entrada, desde que a saída do estabelecimento remetente esteja acobertada por nota fiscal correspondente à mercadoria;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

Os Impugnantes solicitam a aplicação das alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 55 acima transcrito, que reduz o percentual da Multa Isolada de 40% (quarenta por cento) para 20% (vinte por cento), sob o argumento de que “o lançamento ocorreu, exclusivamente, com base nos documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial da Autuada.

Contudo, o que se observa é que a autuação baseou-se nas informações contidas na escrita extrafiscal da Autuada, conforme descrita no Auto de Deslacrção – Rol de Documentos, às fls. 05.

Sendo assim, não se mostra cabível a redução requerida pela Defesa.

Os Impugnantes requerem, ainda, a aplicação do disposto no § 2º, inciso I do art. 55, também transcrito acima.

A aplicação do limitador a duas vezes o valor do imposto incidente na operação, previsto neste dispositivo, foi devidamente realizada pela Fiscalização, o que se comprova a partir da análise das planilhas de fls. 21/22 dos autos.

#### **Do caráter confiscatório das multas aplicadas**

Os Impugnantes afirmam que o Auto de Infração deveria ser anulado em razão do nítido caráter confiscatório da multa aplicada. Transcrevem jurisprudência do STF e pedem a redução das penalidades.

Porém, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multas que estão corretamente capituladas nos autos e claramente apontadas na legislação estadual, encerrando uma conduta infracional exatamente coincidente com aquela imputada à Autuada.

Quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 e art. 110, inciso I do RPTA, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

RPTA

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE

SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADECONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

(...)

Portanto, não há qualquer impropriedade na capitulação e exigência das multas questionadas no lançamento, razão pela qual elas devem ser mantidas.

#### **Da inclusão dos Coobrigados no polo passivo**

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária a Sr.<sup>a</sup> Maria de Fátima Medeiros e o Sr. Paulo Antônio da Silva, pela condição de sócios-administradores da Autuada, com fulcro no art. 135, inciso III do código Tributário Nacional – CTN, art. 21, § 2, inciso II da Lei nº 6.673/75 e Portaria SRE nº 148/15, Anexo 1, subitens 1.1.1 e 1.8.6.

Os Impugnantes alegam que a Fiscalização não demonstrou ou citou fatos, ou realização de atos dos sócios que demonstrassem que eles agiram de forma dolosa ou culposa na administração dos negócios, por meio de fraude ou excesso de poderes, ou por infringência da Lei ou contrato social.

Por estas razões, requerem a exclusão de ambos os sócios do polo passivo.

Em especial, quanto à sócia Maria de Fátima de Medeiros, apontam que esta não possuía poderes de gerência, à época dos fatos que ensejaram a autuação, o que se caracteriza como mais um fundamento para sua exclusão.

No que tange ao pedido de exclusão da responsabilidade tributária do sócio-administrador Paulo Antônio da Silva, não há como se afastar a coobrigação nos termos dos art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, que assim dispõem:

CTN

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

(...)

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

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

(...)

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o sócio-administrador, que efetivamente é quem participa das deliberações e dos negócios sociais da empresa.

No caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, mas sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, consistente na realização operações com subfaturamento e desacobertas de documentação fiscal, em consonância com entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para a responsabilização solidária dos sócios.

Induvidoso, no caso, que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre todas as operações praticadas pela empresa no período que exerceu a sua gestão, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a intenção de praticar tais infrações, o que fundamenta sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Por outro lado, a sócia Maria de Fátima Medeiros deve ser excluída do polo passivo, por ter ficado provado, em documento denominado “5ª Alteração Contratual e Consolidação de Trinautica Ind. Com. de Barcos Ltda”, às fls. 409/411, que esta

senhora não exercia a condição de sócia-administradora, no período em que participou da sociedade em conjunto com o sr. Paulo Antônio da Silva.

### **Da exclusão do Simples Nacional**

Conforme relatado, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração e, posteriormente, emitiu o “Termo de Exclusão do Simples Nacional” nº 03857516/10702710/19022020, em sua versão original, que se encontra às fls. 238/240.

Os Impugnantes ressaltam que a Autuada sempre optou pelo regime de tributação do Simples Nacional, por entender que este regime tributário seria o único que possibilita a continuidade de sua atividade empresarial.

E enfatizam ter restado demonstrado, em sua Impugnação, que a Autuada não realizou qualquer das condutas descritas como ensejadoras de sua exclusão do Simples Nacional, requerendo que esta, portanto, não seja levada a termo.

Contudo, os fatos que justificam a exclusão de ofício foram: a não emissão de documentos fiscais relativos à venda de mercadorias e a emissão de documentos fiscais de venda de mercadorias com valor inferior ao real (subfaturamento), no período de junho de 2017 a maio de 2019, fatos estes comprovados por meio do presente Auto de Infração e ainda do de nº 01.001414623-60, emitido, posteriormente, contra a Autuada, por conduta idêntica, no período de abril de 2018 a maio de 2019.

No que concerne à exclusão de ofício do contribuinte do regime do Simples Nacional, o procedimento da Fiscalização encontra-se correto, tendo em vista a comprovação de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, de forma reiterada, nos termos dos arts. 26, inciso I e 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 76, inciso IV, alíneas “d” e “j” da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional CGSN nº 94, de 29/11/11, para o período de junho de 2017 a julho de 2018.

Para fatos geradores ocorridos a partir de 01/08/18, aplica-se o disposto no art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” da Resolução CGSN nº 140, de 22/05/18.

Veja-se a legislação mencionada:

Lei Complementar nº 123/06

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

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

(...)

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

(...)

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26;

(...)

§ 1º - Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

(...)

§ 3º - A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes.

(...)

§ 9º - Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput:

I - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento; ou

(...)

### Resolução CGSN nº 94/11

Art. 76. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

(...)

IV - a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo nova opção pelo Simples Nacional pelos 03 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses:

(...)

d - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006;

(...)

j - não emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de forma reiterada, observado o disposto nos arts. 57 a 59 e ressalvadas as prerrogativas do MEI nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 97;

(...)

§ 6º - Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nas alíneas "d", "j", e "k" do inciso IV do caput:

I - a ocorrência de dois ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos cinco anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento em um ou mais procedimentos fiscais;

(...)

PARA FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS 1º/08/18

Resolução CGSN nº 140/18

Art. 84. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

(...)

IV - a partir do próprio mês em que incorridas, hipótese em que a empresa ficará impedida de fazer nova opção pelo Simples Nacional nos 3 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 1º)

(...)

d) ter a empresa incorrido em práticas reiteradas de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006;

(...)

j) se for constatado que a empresa, de forma reiterada, não emite documento fiscal de venda ou prestação de serviço, observado o disposto nos arts. 59 a 61 e ressalvadas as prerrogativas do MEI nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 106; e

(...)

§ 3º A ME ou a EPP excluída do Simples Nacional sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 32, caput)

(...)

§ 6º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nas alíneas "d", "j" e "k" do inciso IV do caput: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 9º)

I - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de

idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento, em um ou mais procedimentos fiscais; ou

(...)

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

Considerando-se que a primeira conduta delitiva da Autuada esteja registrada na planilha de fls. 25 na data de 01/06/17, e que a prática reiterada implique a ocorrência, em dois ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, a exclusão da Autuada deve ocorrer a partir do 01/07/17.

Contudo, após a apresentação da Impugnação pelos Sujeitos Passivos, a Fiscalização decidiu emitir, novamente, o Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 03857516/10702710/19022020 (fls. 428/430), porém, antecipando a data inicial de produção de efeitos da exclusão do dia 01/01/18 para o dia 11/07/17.

Depreende-se do art. 39 da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 75, § 2º da Resolução CGSN nº 94/11 e, para os fatos geradores a partir de 01/08/18, o art. 83 da Resolução CGSN nº 140/18, a seguir transcritos, que o contencioso administrativo relativo à exclusão de ofício é de competência do ente federativo que a efetuar, observados os seus dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais, inclusive quanto à intimação do contribuinte, *in verbis*:

Lei Complementar nº 123/06

Art. 39. O contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente.

(...)

Resolução CGSN nº 94/11

Art. 75. A competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional é:

I - da RFB;

II - das Secretarias de Fazenda, de Tributação ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento; e

III - dos Municípios, tratando-se de prestação de serviços incluídos na sua competência tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Será expedido termo de exclusão do Simples Nacional pelo ente federado que iniciar o processo de exclusão de ofício.

§ 2º - Será dada ciência do termo de exclusão à ME ou à EPP pelo ente federado que tenha iniciado o processo de exclusão, segundo a sua respectiva legislação, observado o disposto no art. 110.

§ 3º Na hipótese de a ME ou EPP, dentro do prazo estabelecido pela legislação do ente federado que iniciou o processo, impugnar o termo de exclusão, este se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 6º) (Redação dada pelo(a) Resolução CGSN nº 121, de 08 de abril de 2015)

(...)

PARA FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS 1º/08/18

Resolução CGSN nº 140/18

Art. 83. A competência para excluir de ofício a ME ou a EPP do Simples Nacional é: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 5º; art. 33)

I - da RFB;

II - das secretarias de fazenda, de tributação ou de finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento; e

III - dos Municípios, tratando-se de prestação de serviços incluídos na sua competência tributária.

§ 1º Será expedido termo de exclusão do Simples Nacional pelo ente federado que iniciar o processo de exclusão de ofício. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º)

§ 2º Será dada ciência do termo de exclusão à ME ou à EPP pelo ente federado que tenha iniciado o processo de exclusão, segundo a sua respectiva legislação, observado o disposto no art. 122. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, § 1º-A a 1º-D; art. 29, §§ 3º e 6º)

§ 3º Na hipótese de a ME ou a EPP, dentro do prazo estabelecido pela legislação do ente federado que iniciou o processo, impugnar o termo de exclusão, este se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte, com observância, quanto aos efeitos da exclusão, do disposto no art. 84. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 6º)

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabível, portanto, o pedido formulado pelos Impugnantes para que a Fazenda Pública estadual não proceda a exclusão imediata do regime do Simples Nacional, em conformidade com o art. 75, § 3º da Resolução CGSN ° 94/11, para o período anterior a 01/08/18 e com o disposto no art. 83, § 3º da Resolução CGSN ° 140/18, para a partir de então, os quais definem que a exclusão, no caso de impugnação do Termo de Exclusão, só se dará após decisão definitiva desfavorável ao contribuinte.

No caso, a Contribuinte foi intimada da exclusão juntamente com o Auto de Infração (fls. 242/245), impugnando a sua exclusão na mesma peça em que contestou o lançamento, respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Registra-se que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG julga as exigências fiscais (motivação da exclusão) e, posteriormente, a exclusão em si. Nesse sentido, este Órgão Julgador tem decidido reiteradamente, a exemplo do Acórdão nº 22.394/17/1ª:

ACÓRDÃO: 22.394/17/1ª

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. CONSTATADA A SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADAS MEDIANTE CONFRONTO ENTRE AS VENDAS DECLARADAS PELA AUTUADA À FISCALIZAÇÃO NO PROGRAMA GERADOR DO DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL (PGDAS) COM OS VALORES CONSTANTES EM EXTRATOS FORNECIDOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. PROCEDIMENTO CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISOS I E VII DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

SIMPLES NACIONAL – EXCLUSÃO - MERCADORIA DESACOBERTADA. COMPROVADO NOS AUTOS QUE A IMPUGNANTE PROMOVEU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CORRETA A SUA EXCLUSÃO DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 29, INCISOS V E XI DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06, C/C O ART. 76, INCISO IV, ALÍNEA "J" DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 94 DE 29/11/11. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale dizer que a exclusão da Autuada do Simples Nacional encontra-se devidamente motivada e foram observados os princípios da ampla defesa e devido processo legal, o que torna regular o referido ato, estando, ainda, respaldado tal procedimento pela jurisprudência do E. TJMG:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - PRELIMINAR DE NULIDADE DA SENTENÇA - AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO - INOCORRÊNCIA - EMPRESÁRIO - EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL - DECISÃO MOTIVADA - OPORTUNIDADE DE CONTRADITÓRIO - REGULARIDADE - ICMS - BASE DE CÁLCULO - COMPENSAÇÃO DA TAXA DE ADMINISTRAÇÃO - INVIABILIDADE - MULTA ISOLADA - VALOR - REGULARIDADE - CARÁTER CONFISCATÓRIO - NÃO CONFIGURAÇÃO - ART. 85, §11, DO CPC/2015 - MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. - APRESENTANDO-SE A SENTENÇA NOS MOLDES DO ARTIGO 489 DO NCPC, TENDO SE MANIFESTADO ACERCA DE TODAS AS MATÉRIAS AVENTADAS NOS AUTOS, EM ESTRITA OBEDIÊNCIA AO §1º, INCISO IV, DO REFERIDO DISPOSITIVO, NECESSÁRIO CONCLUIR-SE PELA SUA REGULARIDADE, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR NA OCORRÊNCIA DE NULIDADE. - TENDO SIDO DEVIDAMENTE MOTIVADA A EXCLUSÃO DO AUTOR DO SIMPLES NACIONAL, COM A INDICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS LEGAIS APLICÁVEIS E OBSERVÂNCIA DO CONTRADITÓRIO, DEVE SER RECONHECIDA A REGULARIDADE DO ATO.

(...)

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.12.169985-4/001, RELATOR(A): DES.(A) ADRIANO DE MESQUITA CARNEIRO (JD CONVOCADO), 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 22/06/2017, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 18/07/2017).

(...)

### MÉRITO

PRIMEIRAMENTE ALEGA O APELANTE QUE SUA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL ESTÁ EIVADA DE VÍCIO, POIS O LANÇAMENTO NÃO INDICA O MANDAMENTO CONTIDO NA LC 123/06 OU OUTRA LEGISLAÇÃO CORRELATA QUE DARIA SUPORTE AO ATO, RESTANDO OFENDIDOS OS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL.

TODAVIA, O DOCUMENTO DE F. 125/126, TERMO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL, APONTA AS RAZÕES PELAS QUAIS FOI O CONTRIBUINTE EXCLUÍDO DO REGIME ESPECIAL, EXPONDO QUE:

NO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE JULHO/2007 A FEVEREIRO/2010, REITERADAMENTE, PROMOVEU SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, AS QUAIS PERFAZEM UM VALOR TOTAL DE R\$1.894.005,31 (UM MILHÃO, OITOCENTOS E NOVENTA E QUATRO MIL, CINCO REAIS E TRINTA E UM CENTAVOS), CONFORME DEMONSTRADO NO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO Nº 01.000166535.46.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ALÉM DISSO, FORAM INDICADOS OS FUNDAMENTOS LEGAIS PARA TAL EXCLUSÃO, SENDO EXPRESSAMENTE CITADAS AS LEGISLAÇÕES E OS ARTIGOS ESPECÍFICOS APLICÁVEIS.

TAL TERMO FOI DEVIDAMENTE RECEBIDO E ASSINADO PELO APELANTE, LHE SENDO ASSEGURADA A APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR, PORTANTO, EM INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DEVIDO PROCESSO LEGAL.

(...)

(GRIFOU-SE).

Frisa-se que as exigências fiscais constantes no Auto de Infração em análise referem-se apenas ao subfaturamento e às saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. O crédito tributário relativo à recomposição da conta gráfica, consequência da exclusão, não está sendo exigido neste momento, uma vez que deverá ser apurado somente após a notificação do Contribuinte quanto à publicação da exclusão no Portal do Simples Nacional.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 04/03/21. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, 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. 425/430, excluindo, também: a) a exigência fiscal em relação à parcela referente ao diferencial de alíquota relativo ao ano de 2018; e b) a Coobrigada Maria de Fátima de Medeiros do polo passivo da obrigação tributária. Em seguida, ainda à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação relativa ao Termo de exclusão do Simples Nacional reformulado de fls. 427. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 11 de março de 2021.**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**

P