

Acórdão: 24.498/23/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002710710-00
Impugnação: 40.010155773-68
Impugnante: Karambas Bar Ltda
IE: 002332631.00-99
Coobrigado: Patty Michaela Fiorini
CPF: 014.520.196-14
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL - CORRETA A ELEIÇÃO. A titular da empresa individual responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 966 e 967 do Código Civil - Lei federal nº 10.406, de 10/01/02 e art. 789, da Lei nº 13.105, de 16/03/15. No caso do presente processo, há comprovação de seus atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatou-se, mediante conclusão fiscal, entrada de mercadorias desacobertadas de documento fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Lançamento reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Constatada a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D) e 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, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR.
Correta a exclusão do regime do Simples Nacional nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI, § § 1º, 3º e 9º, inciso I da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 76, inciso IV, alíneas “d” e “j” e § 6º, inciso I da Resolução CGSN nº 94, de 29/11/11, atualizado pelo art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” e § § 3º e 6º, inciso I, da Resolução CGSN nº 140, de 22/05/18.

Lançamento procedente. Improcedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Decisões unânimes.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal no período de 01/04/18 a 31/01/19, apuradas mediante confronto dos valores referentes às operações dos seguintes códigos: 1 – Crédito, 2 – Débito, 4 - Transferência de Recursos e 6 - PIX, obtidos por informação das empresas administradoras de cartões de crédito/débito e nas Declarações de Informações de Meios de Pagamento (DIMP), com os valores declarados pela Contribuinte como faturamento, conforme Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D).

Para as saídas desacobertas são exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Constatou-se, ainda, por conclusão fiscal, a ocorrência de entradas de mercadorias, sujeitas à Substituição Tributária (ST), desacobertas de documento fiscal, nos meses de dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Sendo assim, para estes meses são exigidos ainda o ICMS/ST e a Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Foi emitido o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000043888.50, por meio do qual a Contribuinte é intimada a apresentar “planilha com as outras formas de recebimento das vendas no período de fiscalização, como por exemplo dinheiro, cheque e crediário” (pág. 05).

A Contribuinte é cientificada do AIAF em 11/10/22 (pág. 06), mas não consta nos autos que tenha havido uma resposta à intimação.

Esclareça-se que, além do presente PTA, foi emitido o de nº 01.002712117-66, que abrangeu o período autuado de 01/02/19 a 30/04/22. Ambos foram gerados na mesma ação fiscal, tendo sido providenciadas duas peças fiscais devido à alteração no quadro societário a partir de 06/02/19, conforme documento de págs. 84/85, que levou à responsabilização de Coobrigadas distintas para cada PTA.

No período objeto da autuação, consta como Coobrigada a empresária individual, Sr.^a Patty Michaela Fiorini, que foi inserida no polo passivo da autuação nos

termos dos arts. 966 e 967 do Código Civil - Lei nº 10.406/02 e art. 789 da Lei nº 13.105/15, e ainda do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, em razão da prática de atos com infração à lei (realizar vendas sem emitir documento fiscal e dar entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertadas de documento fiscal).

Versa, ainda, o presente PTA, sobre a exclusão da Contribuinte do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, tendo em vista a apuração de prática reiterada de infrações à legislação (falta de emissão de documento fiscal na venda de mercadorias), com base no art. 26, inciso I, arts. 28, 29, incisos V e XI e §§ 1º, 3º e 9º, inciso I da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 76, inciso IV, alíneas “d” e “j” e § 6º, inciso I da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 94, de 29/11/11 atualizado pelo art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” e §§ 3º e 6º, inciso I da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140, de 22/05/18.

Neste sentido, foi emitido o Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 19962458/05367210/201222 (págs. 32/33), o qual consta anexado também no e-PTA de nº 01.002712117-66.

Verifica-se, à pág. 33, que o início dos efeitos da exclusão se dá a partir de 01/04/18.

A Contribuinte foi cientificada da emissão do Auto de Infração e do Termo de Exclusão do Simples Nacional em 09/02/23 (págs. 39/42 e 45).

A Coobrigada foi cientificada da emissão do Auto de Infração, via edital, em 18/02/23, após tentativas frustradas de intimação via Correios (págs. 43/44 e 46/48).

Consta às págs. 49/50 o Termo de Reformulação do Lançamento, que foi cientificado à Autuada em 02/03/23, conforme documento de págs. 51/52.

A reformulação visa a promover, de ofício, a alteração de períodos de referência constantes no Demonstrativo de Crédito Tributário, ocasionados por erro de digitação. Os lançamentos de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada com período de referência de janeiro de 2019, foram lançados, por erro de digitação, com período de referência em dezembro de 2019. Nota-se que a reformulação do lançamento não ocasionou o aumento do valor original do crédito tributário.

Constam, ainda, em anexo ao presente Auto de Infração (fls. 01/04), os seguintes documentos:

- Relatório Fiscal, às págs. 07/09;
- Anexo 1 – Relação das NF-e de entradas para comercialização extraída do Banco de dados da SEF do período fiscalizado, conforme Código de Autenticidade de Registro - SHA1: C770A0DEB2A2FDDCEE782FFF90CE10479BE7F313, à pág. 10;
- Anexo 2 – Registro 1115 da DIMP - Declarações de Informações de Meios de Pagamento da empresa, à pág. 11;

- Registro 1115 ano 2018;
- Anexo 3 – Relatórios anuais do ‘Detalhamento por Operação (Itens Registro 65)’ - Dados remetidos pelas administradoras de cartão de débito/crédito da empresa, à pág. 12;
- Registro 65 ano 2019;
- Anexo 4 - Rateio – Percentual de entradas sujeitas e não sujeitas à substituição tributária, à pág. 13/14;
- Anexo 5 - Relatório ‘Conclusão Fiscal - Operações de Crédito, Débito e Similares’, à pág. 15/16;
- Anexo 6 - Demonstrativo do Crédito Tributário – Saídas desacobertadas, à pág. 17/18;
- Anexo 7 - Cálculo MVA, à pág. 19/20;
- Anexo 8 - Conclusão Fiscal ‘Entradas Desacobertadas’, à pág. 21/22;
- Anexo 9 - Demonstrativo do Crédito Tributário – Entradas desacobertadas, à pág. 23/24;
- Anexo 10 - Demonstrativo do Crédito Tributário – Consolidado, à pág. 25/26;
- Anexo 11 - Consulta Optantes - Simples Nacional, à pág. 27/28;
- Anexo 12 – Consulta Histórico de Sócios - SIARE, à pág. 29/30;
- Anexo 13 – Termo de Exclusão do Simples Nacional – Notificação, à pág. 31/33;
- Anexo 14 - Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS 2018), à pág. 34/38.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 55/66, anexando documentos às págs. 67/105. Requer a improcedência do lançamento e a procedência de sua Impugnação ao Termo de Exclusão do Simples Nacional.

A Fiscalização vem, então, aos autos para, em sua Manifestação Fiscal, refutar os argumentos da Defesa, às págs. 120/133.

DECISÃO

Da Preliminar

Quanto à preliminar, a Impugnante menciona que *“juntamente aos (AIs) e Demonstrativos, foi-nos encaminhada uma planilha em Excel “Relação de Itens NFe” e “Relação de Itens NFe(1), entretanto, consta apenas as informações das notas fiscais e não os itens que foram apurados e/ou arbitrados, assim como os produtos que de fato foram objeto de aplicação de penalidades”*. Sendo assim, entende ter ocorrido uma violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Volta a mencionar não ter recebido a relação de itens com os devidos cálculos, quando trata da apuração da substituição tributária.

Contudo, quando se observa o conteúdo da planilha denominada “relação de itens da NF-e”, verifica-se que lá constam entre outros, o número da nota fiscal, o fornecedor, a data de emissão, a descrição da mercadoria, a NCM e o CFOP.

Estes dados foram utilizados para o arbitramento tanto das entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, porém desacobertas de documento fiscal, quanto das saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal.

Esta é exatamente a contradição existente no pedido da Impugnante: ela pede que sejam informados os dados dos itens que ela adquiriu, bem como dos que vendeu sem a emissão do respectivo documento fiscal.

Obviamente, não há como afirmar quais itens verdadeiramente saíram ou entraram desacobertos, porque para tanto dependeria da emissão do documento fiscal que não foi emitido.

O que pôde fazer a Fiscalização foi arbitrar tanto as saídas desacobertas de documento fiscal, quanto as entradas de mercadorias sujeitas à ST, também desacobertas de documento fiscal.

Por estas razões, rejeita-se a prefacial arguida.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Do Mérito

Como relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal no período de 01/04/18 a 31/01/19, apuradas mediante confronto dos valores referentes às operações dos seguintes códigos: 1 – Crédito, 2 – Débito, 4 - Transferência de Recursos e 6 - PIX, obtidos por informação das empresas administradoras de cartões de crédito/débito e nas Declarações de Informações de Meios de Pagamento (DIMP), com os valores declarados pela Contribuinte como faturamento, conforme Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D).

Quanto às saídas desacobertas são exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Constatou-se, ainda, por conclusão fiscal, a ocorrência de entradas de mercadorias, sujeitas à Substituição Tributária (ST), desacobertas de documento fiscal, nos meses de dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Sendo assim, para estes meses são exigidos, ainda, o ICMS/ST, a Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, sendo esta última submetida ao limitador previsto no § 2º inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Contribuinte é optante pelo regime do Simples Nacional desde 27/03/14 (pág. 28). Encontra-se classificada no CNAE nº 5611-2/05 - Bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas, com entretenimento (pág. 07).

Cumprir destacar que a Fiscalização, a partir de informações prestadas pelas empresas administradoras de cartões de crédito/débito e oriundas das Declarações de Informações de Meios de Pagamento (DIMP), e tendo em vista os indícios de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, emitiu o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000043888.50, para exame do cumprimento das obrigações tributárias no período de 01/01/18 a 30/04/22.

Por meio do AIAF, a Contribuinte foi intimada a apresentar “planilha com as outras formas de recebimento das vendas no período de fiscalização, como por exemplo dinheiro, cheque e crediário” para o período fiscalizado.

A Contribuinte é cientificada do AIAF em 11/10/22 (pág. 06), mas não consta nos autos que tenha havido uma resposta à intimação.

Como mencionado no item 10.4 do Relatório Fiscal, as operações de débito/crédito informadas pelas empresas administradoras de cartões de débito/crédito cobrem o período de janeiro de 2018 a janeiro de 2019, conforme relatório demonstrado nos Anexos 02 e 03 deste Auto de Infração.

Ao confrontar os valores das vendas mensais realizadas por meio de crédito/débito, transferência de recursos e PIX, obtidos das fontes já mencionadas, com os valores declarados pela Contribuinte como faturamento, conforme Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D), a Fiscalização apurou saídas desacobertadas de documentos fiscais, no período autuado.

Registra-se, por oportuno, que a matéria se encontra regulamentada nos arts. 10-A e 13-A da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 10-A. As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares **manterão arquivo eletrônico referente a totalidade das operações e prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares, realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS** e por pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoas Físicas ou do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, ainda que não regularmente inscritas, cuja atividade ou relação com contribuinte inscrito indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto, identificados na listagem disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoesdepagamento>.

(...)

Art. 13-A. As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares **entregarão o arquivo eletrônico de que trata o art. 10-A deste anexo até o último dia útil de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior.**

(...)

§ 2º **A omissão de entrega das informações a que se refere o caput sujeitará a administradora de cartão, a instituidora de arranjos de pagamento, a instituição facilitadora de pagamento, a instituição de pagamento, inclusive a credenciadora de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e as empresas similares às penalidades previstas no inciso XL do art. 54 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975. (Destacou-se).**

Ressalta-se que as informações prestadas pelas empresas descritas nas alíneas “a” e “b” do inciso III do art. 132 do RICMS/02 são consideradas documentos fiscais. Veja-se:

Art. 132. São considerados, ainda, documentos fiscais:

(...)

III - as informações prestadas:

Efeitos de 09/10/2018 a 13/11/2020 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 47.507, de 08/10/2018:

“III - as informações prestadas pelas administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, relativas às operações e prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de sistemas de crédito, débito ou similar, realizadas por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoas Físicas ou do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, ainda que não regularmente inscritas, cuja atividade ou relação com contribuinte inscrito indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/10/2017 a 08/10/2018 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 47.237, de 11/08/2017:

“III - as informações prestadas pelas administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, relativas às operações e prestações realizadas por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoas Físicas, ainda que não regularmente inscritas, mas cuja atividade ou relação com contribuinte inscrito indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto, cujos pagamentos sejam realizados por meio de sistemas de crédito, débito ou similar.”

a) pelas administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições e intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, relativas às operações e às prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de sistemas de crédito, débito ou demais instrumentos de pagamentos eletrônicos, realizadas por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoa Física - CPF ou do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, ainda que não regularmente inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, cuja atividade indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto;

Efeitos de 14/11/2020 a 1º/08/2022 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 48.082, de 13/11/2020:

“a) pelas administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições e intermediadores de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, relativas às operações e às prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de sistemas de crédito, débito ou demais instrumentos de pagamentos eletrônicos, realizadas por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoa Física - CPF ou do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, ainda que não regularmente inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, cuja atividade indique

possível realização de operações tributáveis pelo imposto.”

b) pelos intermediadores de serviços e de negócios, relativas às operações e às prestações que tenham intermediado e que envolvam estabelecimentos de contribuintes, pessoas jurídicas inscritas no CNPJ ou pessoas físicas inscritas no CPF, ainda que não regularmente inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, localizados neste Estado, seja na condição de remetentes, destinatários ou tomadores, cuja atividade indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto. (Destacou-se).

Quanto à apuração realizada pela Fiscalização, esta destaca em sua Manifestação Fiscal que:

O Anexo 5, fls. 15 e 16, apresenta os relatórios “Conclusão Fiscal” dos exercícios 2018 e 2019, demonstrando mês a mês, os valores das operações informadas pelas operadoras de cartão de crédito/débito, os valores declarados pelo contribuinte através dos PGDAS-D e as diferenças apuradas, denominadas faturamento omitido, que **nos termos do artigo 196 do Dec. 43.080/2002 c/c o artigo 2º da Lei Federal 8.846**, caracterizam falta de emissão de documentação fiscal (...). (Destacou-se).

O art. 2º da Lei 8.846/94 dispõe que a falta de emissão da nota fiscal caracteriza a omissão de receita, *in verbis*:

Art. 2º **Caracteriza omissão de receita** ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, **a falta de emissão da nota fiscal**, recibo ou documento equivalente, **no momento da efetivação das operações** a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação. (Destacou-se).

Já o art. 196 do RICMS/02 dispõe que a legislação tributária federal é considerada com subsidiária para efeitos de fiscalização do ICMS:

Art. 196. **Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.** (Destacou-se).

Cite-se, exemplificativamente, que a planilha Excel denominada “REG1115_0023326310099_201801_2”, vinculada ao Anexo 2 – Registro 1115 da DIMP - Declarações de Informações de Meios de Pagamento da empresa, à pág. 11, oferece informações sobre recebimentos pela Impugnante de valores decorrentes das operações de venda que realizou no período de janeiro a setembro de 2018.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A partir do acesso ao total das operações realizadas pela Impugnante naquele ano, a Fiscalização elaborou a planilha “Conclusão Fiscal – Operações de Crédito, Débito e Similares”, à pág. 16, onde consta, na Coluna “Cartão de Crédito/Débito (A)” os valores mensais de recebimentos pelas vendas realizadas pela Impugnante, ao longo de todo o ano de 2018.

Como a empresa não atendeu à intimação constante no AIAF, no sentido de apresentar “planilha com as outras formas de recebimento das vendas no período de fiscalização, como por exemplo dinheiro, cheque e crediário” (pág. 05), observa-se que foram considerados apenas os valores obtidos por meio do Registro 1115.

Daí resulta que para os meses de janeiro, março, maio e junho, agosto, novembro e dezembro/18, os valores informados pelas empresas administradoras de cartões de crédito, débito e similares não ultrapassaram o valor do faturamento declarado pela Impugnante. Por esta razão, não houve caracterização de saída de mercadorias desacobertadas nestes meses e, conseqüentemente, não houve a exigência do ICMS correspondente.

Já no mês de fevereiro/18, o valor informado pelas administradoras de cartões supera o faturamento declarado, o que leva ao entendimento de que houve saída de mercadorias desacobertadas. Porém, a Fiscalização lançou mão do rateio das entradas, apurado a partir das notas fiscais de fornecedores, conforme planilha “Relação de itens da NFe”, vinculada ao ANEXO 1 – Relação das NF-e de entradas para comercialização extraída do Banco de dados da SEF do período fiscalizado, conforme Código de Autenticidade de Registro - SHA1: C770A0DEB2A2FDDCEE782FFF90CE10479BE7F313, à pág. 10.

A partir destas notas fiscais de fornecedores, a Fiscalização construiu a planilha “Cálculo Rateio Tributação – NF-e Entradas”, à pág. 14, onde se identifica, a cada mês, o percentual de entradas sem ST (Coluna “% sem ST”), frente ao percentual de entradas com ST (Coluna “% com ST”).

Observe-se que serão estes percentuais os utilizados pela Fiscalização para, na citada planilha “Conclusão Fiscal – Operações de Crédito, Débito e Similares”, à pág. 16, apurar as “operações de saída com ST” e as “operações sem ST”, conforme se verifica nas colunas de mesma denominação.

No referido mês de fevereiro de 2018, nota-se que a Fiscalização apurou no rateio que 100% das entradas de mercadorias com documento fiscal foram com destaque do ICMS/ST.

A Fiscalização esclarece, no item 10.2 do Relatório Fiscal, à pág. 08, que:

Foram arbitrados para as saídas desacobertadas de documentação fiscal, nos termos do artigo 51, incisos I, III e VI da Lei 6763/75, os valores referentes as saídas sujeitas e não sujeitas à substituição tributária. **O referido arbitramento foi realizado utilizando as NF-e de entrada extraídas do banco de dados SEF-MG para rateio da tributação, considerando as entradas com substituição tributária e entradas não sujeitas à**

substituição tributária utilizando-se como parâmetro o CFOP das referidas NF-e, demonstrado nos anexos deste AI. Assim, considerou-se o percentual apurado no mês do rateio efetuado, exceto nos meses em que não houve entradas efetuadas com NF-e, onde foi considerada a média percentual encontrada. (Destacou-se).

Sendo assim, mesmo havendo identificação de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no mês de fevereiro de 2018 a Fiscalização não lançou a exigência do ICMS pela saída; lançou, sim, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, conforme apurada na planilha “Demonstrativo do Crédito Tributário Saídas”, à pág. 18, onde os valores lançados na coluna “ICMS para Fins de Cálculo da MI das Operações Sujeitas a ST (*)” são tomados por base para o cálculo da referida multa, que está limitada a “duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação”, conforme redação do § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Utilizando dos cálculos acima descritos, a Fiscalização apurou o ICMS devido para os meses de abril, julho, setembro e outubro de 2018.

Relativamente às saídas desacobertas apuradas pela Fiscalização, ressalte-se que a planilha “Demonstrativo do Crédito Tributário Saídas”, à pág. 18, traz os esclarecimentos necessários para a compreensão dos valores exigidos nesta peça fiscal tanto a título do ICMS, da Multa de Revalidação e da Multa Isolada.

Quanto às operações de entrada de mercadorias desacobertas de documento fiscal, a Fiscalização assim se manifesta no item 9.2 do Relatório Fiscal, à pág. 07:

Chegou-se aos valores das entradas de mercadorias sujeitas à ST e desacobertas de documento fiscal mediante o emprego da equação: **CMV = Ei + C - Ef** (CMV: custo das mercadorias vendidas; Ei: estoque inicial; C: compras; Ef: estoque final). (Destacou-se).

A Fiscalização elabora, então, a planilha “Conclusão Fiscal – Entradas Desacobertas”, à pág. 22, por meio da qual apura o estoque final negativo.

Tomando-se como exemplo o ano de 2018, esta planilha demonstra que para que a Impugnante pudesse vender o valor total de R\$ 970.624,74 (coluna “Total Vendas E=(C+D)”, seu “estoque inicial + compras” deveria ter sido de R\$ 473.820,83, em face da aplicação da MVA, conforme planilha “Cálculo da MVA”, à pág. 20.

Como foi de R\$ 26.616,15 (estoque inicial) + R\$ 224.069,01 (compras) = R\$ 250.685,16, resta comprovado que ocorreram entradas desacobertas de mercadorias no valor de R\$ 223.135,67.

Como a Fiscalização apurou o ICMS/ST que deveria ter sido recolhido pelas entradas, e não o foi, a planilha “Demonstrativo do Crédito Tributário (Entradas)” (Anexo 9) parte deste último valor, como se observa na Coluna “Estoque Final

negativo”, para chegar à base de cálculo do ICMS/ST, a partir da aplicação do rateio, e a seguir, da MVA, para então calcular o valor do ICMS/ST e das multas incidentes.

Assinale-se que o cálculo do ICMS/ST devido no mês de vencimento “dezembro/19” refere-se a valores de “Compras”, “Vendas Declaradas”, “Vendas Desacobertadas” e “Total de Vendas” relativos ao mês de referência “janeiro/19”, conforme planilha “Conclusão Fiscal – Entradas Desacobertadas” (Anexo 8, à pág. 21/22) e Termo de Reformulação do Lançamento (pág. 50).

O procedimento adotado pela Fiscalização, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Autuada para apuração das operações desacobertadas do documento fiscal, tanto de entrada quanto de saída, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, incisos I, V e VII, do RICMS/02, nos seguintes termos:

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

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

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis;

Passa-se à análise dos argumentos apresentados pela Defesa.

Como relatado, a Impugnante apresentou Impugnação única para o presente feito fiscal, assim como para o PTA nº 01.002712117-66 e ainda para o Termo de Exclusão do Simples Nacional. Note-se que, por esta razão, se refere aos “Autos de Infração (AI)” ou às “autuações”, e não especificamente, ao Auto de Infração em análise.

Em sua peça de defesa, a Impugnante adverte que “*demais autuações apresentadas nos demonstrativos, tais como: estoque descoberto e falta de recolhimento de ICMS/ST nas entradas, serão objeto de contestação nas esferas administrativas, pois, de acordo com o apurado pelo contribuinte, bar e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas com entretenimento, assim como as CNAE’s de restaurantes e similares torna-se substituído tributariamente*” (pág. 61).

Cita o Código Especificador da Situação Tributária (CEST) e esclarece que na relação comercial que a Contribuinte se enquadra (substituição tributária), uma vez que compra para comercialização a consumidor final (bares e restaurante), recebeu mercadoria em três grandes grupos, sendo eles: compra de mercadoria para comercialização a qual revendia diretamente para o consumidor final, compra de mercadoria utilizada na produção de refeições revendidas ao consumidor final e compra de imobilizado.

Alega que somente as notas fiscais em que o remetente, por erro, não tenha recolhido o ICMS substituição tributária, poderiam ser objeto de cobrança do imposto.

Contudo, como esclarece a Fiscalização, não houve cobrança de ICMS sobre as entradas acobertadas por notas fiscais; e sim **cobrança sobre as entradas desacobertadas**, apuradas conforme a planilha “Conclusão Fiscal – Entradas Desacobertadas”, no Anexo 8, às págs. 21/22.

Se a Impugnante adquiriu mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, porém desacobertadas de documento fiscal, salvo prova inequívoca em contrário a qual não foi trazida aos autos, há que se considerar que o responsável original pelo recolhimento prévio do ICMS/ST não realizou tal recolhimento.

Afinal, o fornecedor deixa de emitir o documento fiscal para esquivar-se da obrigação de recolher os tributos, em especial, o ICMS/ST devido pela operação de saída de mercadoria de seu estabelecimento.

Não pode a Impugnante supor que sua condição jurídica de substituída tributária deveria prevalecer à falta de comprovação inequívoca do recolhimento do ICMS/ST pelo substituto tributário.

Há o reconhecimento pela Impugnante deste entendimento em seu desfavor quando, referindo-se aos dois Autos de Infração contra ela emitidos, a Impugnante aponta que o valor do ICMS/ST de 2018 a 2022 que, a seu ver, deveria ser recolhido pelo remetente das mercadorias e *“pelo fato de não ter ocorrido, transferido para o substituído”* (pág. 62).

Correto está este entendimento, pois o § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 prevê que, nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, **a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.**

Já o § 19 do mesmo artigo dispõe que, nas hipóteses do § 18, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

A seguir, transcrevem-se o art. 22, inciso II e seus §§ 18 a 20 da Lei nº 6.763/75, para facilitar a compreensão do tema:

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o **recolhimento do imposto devido pelo:**

(...)

II - **adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;**

(...)

§ 18. **Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade**

pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19. Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

§ 20. A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria. (Destacou-se).

Na peça fiscal em análise, estes dispositivos encontram-se mencionados no campo “Base Legal/Infringência” do Auto de Infração, como fundamento da autuação.

Os dispositivos transcritos permitem esclarecer e justificar a exigência do ICMS/ST no presente caso, em que a Impugnante, na condição de contribuinte optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, adquire mercadorias sujeitas ao recolhimento prévio do ICMS/ST desacompanhadas de documento fiscal e, conseqüentemente, desacompanhadas do comprovante de recolhimento do imposto, resultando na responsabilização da mesma pelo recolhimento do ICMS/ST, acrescido de multas.

Quanto à apuração da substituição tributária, a Impugnante argumenta que *“nos (AI) apresentados, mais precisamente nas informações inerentes aos itens objetos da substituição tributária, foi apurado pelo Auditor Fiscal resultado das análises documentais e aplicação de arbitragem na apuração da substituição tributária desconhecida pelo contribuinte, tendo em vista não ter recebido a relação de itens com os devidos cálculos que fizeram parte dos procedimentos fiscais”*. Pede a apresentação detalhada dos valores cobrados nos (AI).

Como já mencionado acima, o Auto de Infração e seus anexos trazem todos os elementos necessários à compreensão do lançamento; em especial, quanto aos cálculos realizados para se chegar à apuração do imposto devido a título de ICMS/ST pelas entradas desacompanhadas de documento fiscal.

A Impugnante menciona o Código Especificador da Substituição Tributária CEST 101, e mais sete códigos CEST, para apontar que *“a contribuinte é optante pelo Regime Unificado do Simples Nacional que para inúmeros itens comercializados ou, objeto de transformação na atividade de restaurante, não é devida a apuração desta forma de tributação”*.

Entende que *“os itens adquiridos para comercialização, utilização na produção em restaurante e imobilizado”* constantes nos códigos CEST que menciona *“não devem ser objeto da aplicação das penalidades relacionadas na substituição tributária, assim como aqueles que a legislação em sua vasta peculiaridade os trata com benefícios fiscais”*, como é o caso das empresas optantes pelo Simples Nacional.

Como já esclarecido, a imposição da exigência do ICMS/ST resulta da falta de comprovação de que o imposto tenha sido recolhido anteriormente, já que a mercadoria foi adquirida sem a comprovação da emissão de documento fiscal para acobertá-la. Portanto, a razão não se encontra ao lado da Impugnante.

A Defesa cita que foram apurados os valores de saída das mercadorias nas declarações apresentadas em PGDAS. E, com base no sistema de rateio, foram elaborados os valores de arbitramento dos impostos devidos. Levantando os valores apresentados nas PGDAS nos anos de 2018 a 2022, a Impugnante menciona como montante de venda de mercadorias a quantia total de R\$ 3.045.642,70; para um total de compras de mercadorias no mesmo período de R\$ 1.017.927,27.

Observa que *“se trata de uma diferença referente a margem aplicada e que a mesma não é regulamentada, ou seja, fica atribuído ao contribuinte o direito de definir qual mark-up utilizar com base no potencial do mercado em que está inserido”*.

Como já tratado acima e detalhado na planilha “Conclusão Fiscal – Entradas Desacobertadas” no Anexo 8, os valores de entrada com documento fiscal foram comparados com valores de entradas necessárias para que houvesse a saída de mercadorias, pelo somatório de saídas acobertadas + saídas desacobertadas.

Para o ano de 2018, por exemplo, o estoque inicial (R\$ 26.616,15) + compras (R\$ 224.069,01) totaliza R\$ 250.685,16, valor este insuficiente para que a Impugnante tivesse, ao longo deste mesmo ano, uma saída de mercadorias de R\$ 970.624,74, valor este que corresponde ao somatório de R\$ 948.466,61 (vendas declaradas) + R\$ 22.158,13 (vendas desacobertadas).

Conclui-se, portanto, que a liberdade para definição pelo contribuinte de uma “margem aplicada”, como alega a Defesa, não corresponde à realidade de mercado, na medida em que não é possível conceber que R\$ 250.685,16 de “estoque + compras” irão se transformar em R\$ 970.624,74 de vendas.

E aqui cabe enfatizar que a definição de Margens de Valor Agregado (MVA) no processo de elaboração e aprimoramento da legislação tributária mineira, as quais são especificadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, não se dá de forma aleatória ou desvinculada do mercado. Há uma constante pesquisa para que estas MVAs expressem da forma mais adequada possível a realidade do mercado, onde os contribuintes de cada ramo de atividade estão inseridos e atuando.

Aplicando os cálculos já mencionados, em que se utilizou da Margem de Valor Agregado (MVA), a Fiscalização apurou que para vender R\$ 970.624,74 de mercadorias em 2018, a Impugnante precisaria ter em “estoque + compras” a quantia de R\$ 473.820,83. Como somente possuía mercadorias acobertadas por documentos fiscais no valor de R\$ 250.685,16, faltavam R\$ 223.135,67, que correspondem a entradas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal e para as quais não houve o recolhimento do ICMS/ST. Cálculos semelhantes foram realizados para o ano de 2019, chegando-se ao valor de R\$ 32.200,12, também correspondendo a entradas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

À vista dos elementos trazidos na peça fiscal, onde os cálculos encontram-se apresentados com clareza e objetividade, afasta-se o argumento da Defesa que “o

cálculo dos valores de impostos e multas apresentados pelo Auditor Fiscal precisa ser revalidado, bem como a forma como os mesmos foram apresentados, a fim de que a Impugnante possa ter mais clareza sobre os métodos adotados e assim prosseguir com a possibilidade de impetrar sua defesa”.

No tocante ao demonstrativo do crédito tributário, a Impugnante pede que *“sejam apresentados a fórmula individualizada que gerou os valores das colunas ICMS para fins de cálculo da MI das operações sujeitas à ST (*) e MI (Multa Isolada art. 55, § 2º, inciso I) = 2,0 x Vr. ICMS, pois tratando-se de ICMS substituição tributária, far-se-á necessário excluir todos itens que foram recolhidos antecipadamente pelo substituto, assim como a possibilidade de aplicação de MVA diferenciada para cada NCM”.*

As duas menções feitas acima pela Impugnante referem-se à mesma Multa Isolada, sendo o valor do *“ICMS para fins de cálculo da MI das operações sujeitas à ST”* a base de cálculo desta multa; enquanto *“MI (Multa Isolada art. 55, § 2º, inciso I) = 2,0 x Vr. ICMS”* é a fórmula de cálculo da mesma.

Como previsto neste dispositivo, a Fiscalização apurou o valor do imposto incidente na operação ou prestação para tomá-lo por base para o cálculo da referida Multa Isolada, que está limitada a *“duas vezes o valor deste imposto”*, conforme redação do § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Quanto à menção à exclusão de todos os itens que foram recolhidos antecipadamente pelo substituto tributário, já foi esclarecido que não fazem parte desta autuação as mercadorias adquiridas com documento fiscal, somente aquelas cujo valor foi arbitrado pela Fiscalização, por terem ingressado sem documento fiscal.

Quanto à aplicação da MVA diferenciada para cada NCM, o pedido da Impugnante já foi atendido pela Fiscalização, como se verifica na planilha *“Cálculo da MVA”* no Anexo 7, em que para cada NCM identificada nas entradas, foi identificada não apenas sua MVA correspondente (coluna *“MVA”*), como o valor das entradas (coluna *“VLR PRODUTO”*) e também sua participação proporcional no valor das entradas (coluna *“%”*). Multiplicando-se a coluna *“%”* pela coluna *“MVA”*, chega-se à proporção que aquela NCM tem sobre o valor total das entradas. E considerando todas as NCMs, chega-se à média ponderada MVA de 104,85, que corresponde ao somatório da proporção de MVA de cada uma das NCMs.

A Impugnante reclama do fato de que *“para todos os anos foi adicionado à Margem de Valor Agregado a alíquota de 100% e nas explicações apresentadas consta apenas menção a uma penalidade de 10%”*.

Em verdade, trata-se não de uma alíquota, mas do percentual de 100% previsto no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, que corresponde à Multa de Revalidação, como se verá mais adiante.

A Defesa alega que *“em 27 de fevereiro de 2023, recebeu de seu escritório de contabilidade informação que estava em curso processo de fiscalização impetrado pela Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, acerca da falta de recolhimento do ICMS frente as operações com cartão de crédito”* (pág. 55).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que “o atraso no recebimento das informações pelo contribuinte, (...) inviabilizou a possibilidade de parcelamento do débito apurado no momento da notificação, sendo assim, lavrado autos de infração acima elencados e, concomitantemente o pedido pelo ente da exclusão do contribuinte do Regime Unificado de Impostos - Simples Nacional”. Aduz que nunca foi seu interesse “omitir ou deixar de atender ao determinado pelo ente fiscalizador”.

No trecho acima transcrito, nota-se a manifestação do reconhecimento da Impugnante pelas irregularidades por ela praticadas.

Há que destacar as disposições da legislação tributária mineira sobre a base de cálculo do imposto, notadamente o disposto no art. 43, inciso IV do RICMS/02:

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:

(...)

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

a) ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação ou, na sua falta:

A alíquota aplicável às saídas realizadas pela Autuada é a prevista no art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

e) 18 % (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

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

Art. 13 - O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º - O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XVIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacombertada de documento fiscal;

Salienta-se que a aplicabilidade do referido artigo não depende da formalização do processo de exclusão do contribuinte no regime do Simples Nacional, por meio de Termo de Exclusão, bastando apenas que tenha ocorrido a operação desacombertada de documento fiscal.

Como resulta comprovada a saída de mercadorias desacombertadas de documento fiscal, correta a exigência do ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Comprovadas as entradas de mercadorias desacombertadas de documento fiscal, correta a exigência do ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c seu § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75

Transcreve-se a seguir o dispositivo legal mencionado:

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.

(...)

§ 2º **As multas serão cobradas em dobro**, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - **por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária**; (Destacou-se).

A partir da comprovação nos autos de que a Impugnante deu entrada, assim como efetuou saídas em mercadorias desacombertadas de documento fiscal, correta é a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II c/c seu § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, que assim dispõem:

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 desacombertada 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(Destacou-se).

A Impugnante pede a verificação das multas aplicadas para que restem apenas aquelas em que de fato sejam devidas. A partir do exposto acima, pode-se afirmar que as exigências fiscais constantes na peça fiscal são as corretas, porque se encontram em consonância com a legislação em vigor.

A Defesa apela para o princípio do não confisco do art. 150, inciso IV da CF/88. Cita jurisprudência sobre este tema. Porém, temas relacionados à limitação de competência deste Conselho serão tratados ao final.

Cabe mencionar o pedido da Defesa de que seja aplicado o percentual de 10% (dez por cento), constante no art. 55, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Contudo, a multa isolada no percentual de 10% não se aplica ao caso em questão, na medida em que operações amparadas por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto não foram encontradas nas notas fiscais de entrada do Anexo 1.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Como relatado, no período objeto da autuação, consta como Coobrigada a empresária individual, Sr.^a Patty Michaela Fiorini (Consulta Histórico de Sócio, à pág. 30, e Ato de Transformação em Empresa Individual de Responsabilidade Limitada, às págs. 84/85), que responde pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com infração à lei (realizar vendas sem emitir documento fiscal e dar entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertadas de documento fiscal), em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

Código Tributário Nacional

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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.

Observa-se que a Impugnante não trouxe argumentos ou solicitações no sentido da exclusão da Coobrigada.

Cabe ressaltar, ainda, que enquanto empresária individual sua responsabilidade é ilimitada, isto é, todo o patrimônio da pessoa física assegura os débitos contraídos em sua atuação empresarial.

Este entendimento deflui dos arts. 966 e 967 do Código Civil e art. 789, da Lei 13.105/15, que assim dispõem:

Lei nº 10.406/02

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

Lei nº 13.105/15

Art. 789. **O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações,** salvo as restrições estabelecidas em lei. (Destacou-se).

É que o registro do empresário individual não dá origem a uma pessoa jurídica distinta de sua pessoa física, muito embora, para fins tributários, tenha também que providenciar sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.

Como não há personificação jurídica sobressalente, também não há diferenciação patrimonial entre o conjunto de bens destinado para o exercício da empresa e os demais bens particulares.

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO CÓDIGO CIVIL) **NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL.** (TRF/4ª REGIÃO – AGRAVO DE INSTRUMENTO 0013203-60.2012.404.0000 – 2ª TURMA DO TRF – DES. LUIZ CARLOS CERVI – JULGADO EM 19.02.2013) (DESTACOU-SE)

Portanto, não há distinção entre a pessoa natural e a firma por ele constituída. Assim, nos casos de exigências fiscais em que figura como sujeito passivo um contribuinte “empresário” (individual), o titular do estabelecimento - pessoa física - responde com todos os seus bens patrimoniais tanto pelos débitos do CNPJ, quanto pelos do CPF, haja vista que os patrimônios se confundem, fazendo de uma só pessoa o sujeito de direitos e obrigações.

Portanto, correta a inclusão da empresária individual no polo passivo da presente obrigação tributária.

A Impugnante se opõe à exclusão do Simples Nacional, afirmando que esta desencadeou uma série de “novações” tributárias não provisionadas e consequente elevação das penalidades aplicadas.

Considera impreterível a quitação dos valores, após apuração, contudo inviável sem que a empresa continue no regime unificado de impostos.

Alega que o Fisco, ao excluí-la do Simples Nacional em 01 de abril de 2018, de forma retroativa, impossibilitou que a mesma retorne, após o prazo legal de três anos, ao mesmo regime, por um erro de sistema do ente fiscalizador.

Desta forma seus direitos e garantias deveriam ser resguardados com a possibilidade de seu retorno em 2021.

Afirma que com a modalidade de tributação, a que se presume que esteja se referindo ao regime de débito e crédito, a empresa não terá condições de se manter em funcionamento.

Solicita que seja analisada a sua capacidade, conforme ordenaria o art. 145, § 1º da Constituição Federal.

Cita doutrina sobre os princípios da capacidade contributiva e da personalização.

Menciona que a empresa, no período fiscalizado, havia elaborado todas as suas margens e previsões com base em uma sistemática tributária que lhe está sendo alterada, impondo-lhe elevado prejuízo econômico.

Alega que a empresa não é devedora contumaz e que não houve qualquer autuação por parte dos órgãos regulamentadores.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Explana que o Fisco deveria levar em consideração o período pandêmico, ao analisar as diferenças encontradas, em virtude do tempo, nos anos de 2020 e 2021, em que ficou com as atividades fechadas. Pede que seja considerada a cronologia dos fatos.

Requer ao final o cancelamento do Termo de Exclusão do Simples Nacional.

Contudo, razão não assiste à Impugnante.

Esta parece sugerir uma certa discricionariedade da Fiscalização para considerar as dificuldades do período pandêmico, a capacidade contributiva da empresa, o fato de não ser devedora contumaz, ou mesmo para considerar as dificuldades que esta passará se excluída do regime de tributação do Simples Nacional. No entanto, como se verificará pela análise da legislação sobre o tema, a atividade fiscal é vinculada.

Ressalte-se a obrigação do contribuinte optante do regime do Simples Nacional de emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor. Tal obrigação acessória encontra-se disposta no art. 26, inciso I da Lei Complementar nº 123/06, como abaixo transcrito:

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; (Grifou-se).

No presente caso, no que concerne à exclusão de ofício da Contribuinte do regime do Simples Nacional, o procedimento da Fiscalização encontra-se correto, tendo em vista a **comprovação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, de forma reiterada**, nos termos dos arts. 29, incisos V e XI e § § 1º, 3º e 9º, inciso I da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 76, inciso IV, alíneas “d” e “j” e § 6º, inciso I da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 94, de 29/11/11 atualizado pelo art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” e § § 3º e 6º, inciso I da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140, de 22/05/18. Veja-se a legislação mencionada:

Lei Complementar nº 123/06

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

(...)

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cinco anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento em um ou mais procedimentos fiscais;

(...)

Resolução CGSN n° 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 n° 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 1°)

(...)

d) ter a empresa incorrido em práticas reiteradas de infração ao disposto na Lei Complementar n° 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

(...)

§ 3° 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 n° 123, de 2006, art. 32, caput)

(...)

§ 6° Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nas alíneas "d", "j" e "k" do inciso IV do caput: (Lei Complementar n° 123, de 2006, art. 29, § 9°)

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 n° 123/06, o contribuinte que, dentre outras situações, dê saídas a mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se do art. 39 da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 75 da Resolução CGSN nº 94/11 e art. 83 da Resolução CGSN nº 140/18, que o contencioso administrativo relativo à exclusão de ofício é de competência do ente federativo que a efetuar. Deverão ser observados os seus dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais, inclusive quanto à intimação do contribuinte, conforme § § 1º e 2º do art. 75 da Resolução CGSN nº 94/11 e art. 83 da Resolução CGSN nº 140/18.

Nesse sentido, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração para as exigências relativas às saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal e emitiu o “Termo de Exclusão do Simples Nacional”.

No caso, a Contribuinte foi intimada do “Termo de Exclusão”, juntamente com o Auto de Infração, em 09/02/23 (págs. 39/42 e 45), 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 24.419/23/1ª:

ACÓRDÃO Nº 24.419/23/1ª

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, DEVIDO À SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADA MEDIANTE CONFRONTO ENTRE OS VALORES CONSTANTES EM EXTRATOS FORNECIDOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO/DÉBITO E AS VENDAS DECLARADAS PELA AUTUADA À FISCALIZAÇÃO NA PLANILHA “DETALHAMENTO DE VENDAS”, NO PROGRAMA GERADOR DO DOCUMENTO DE ARRECAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL - DECLARATÓRIO (PGDAS-D) E NO LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS. PROCEDIMENTO CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISOS I, V 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, SENDO ESTA ÚLTIMA MULTA ADEQUADA AO DISPOSTO NO INCISO I DO § 2º DO CITADO ARTIGO.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO – PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. ESTANDO COMPROVADO NOS AUTOS QUE A IMPUGNANTE PROMOVEU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CORRETA É 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 94/11.

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

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

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL - VENDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - PRÁTICA REITERADA - PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO - RECURSO DESPROVIDO. 1. A LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006, QUE INSTITUIU O ESTATUTO NACIONAL DA MICROEMPRESA E DA EMPRESA DE PEQUENO PORTE, PREVÊ A EXCLUSÃO DE OFÍCIO DA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL, QUANDO DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL DE VENDA OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, DE FORMA REITERADA. 2. CONSTATADAS AS SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, A EXCLUSÃO DA EMPRESA AGRAVANTE DO SIMPLES NACIONAL ENCONTRA-SE DEVIDAMENTE MOTIVADA. 3. SEM ELEMENTOS PARA AFASTAR A PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO, HÁ QUE SER MANTIDA A DECISÃO QUE INDEFERIU A LIMINAR DE REINCLUSÃO DA IMPETRANTE NO PROGRAMA. 4. RECURSO NÃO PROVIDO. (TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.23.049062-5/001, RELATOR(A): DES.(A) RAIMUNDO MESSIAS JÚNIOR, 2ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 04/07/2023, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 05/07/2023)

Quanto à alegação da Defesa de que a exclusão do Simples Nacional “trouxe ao contribuinte novas obrigações tributárias, tais como a perda de benefícios fiscais da substituição tributária em produtos utilizados na produção de alimentos comercializados no bar”, cabe mencionar que o regime de substituição tributária para as mercadorias que adquire em seu estabelecimento não depende de sua condição de optante pelo regime especial de tributação estabelecido pela LC nº 123/06. Sendo assim, não há que se considerar qualquer prejuízo quanto a este aspecto da exclusão.

O crédito tributário resultante do regime de compensação de débitos e créditos, que seria uma consequência da exclusão, não está sendo exigido neste momento, uma vez que deverá ser apurado somente após a notificação da Contribuinte quanto à publicação da exclusão no Portal do Simples Nacional.

Nota-se, portanto, que os argumentos trazidos pela Defesa não têm o condão de alterar os efeitos de sua própria conduta, que resultam em sua exclusão.

Quanto ao Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 19962458/05367210/201222 (págs. 32/33), este foi juntado aos dois e-PTAs. Como o mesmo Termo de Exclusão só deve ser apreciado uma vez, ele o será apenas neste processo tributário administrativo, por ser o que abrange o primeiro período autuado, ou seja, de 01/04/18 a 31/01/19. Já o PTA nº 01.002712117-66, é posterior, correspondendo ao período autuado de 01/02/19 a 30/04/22.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange aos efeitos à exclusão da Impugnante do Simples Nacional, estes foram corretamente identificados pela Fiscalização a partir do dia 01/04/18, conforme consta no referido termo à pág. 33.

Conforme Relatório ‘Conclusão Fiscal - Operações de Crédito, Débito e Similares’ (Anexo 5), à pág. 16, o primeiro mês em que é apurada a saída desacobertada é o mês de fevereiro de 2018.

Não tendo havido saída de mercadorias desacobertadas no mês de março de 2018, e somente em abril de 2018, o primeiro dia deste último mês é a data em que se caracteriza a reiteração da conduta que leva à exclusão.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive 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 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

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

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *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, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 49/50. Em seguida, ainda à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação relativa ao Termo de Exclusão do Simples Nacional. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 10 de agosto de 2023.

**Alexandre Périssé de Abreu
Relator**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

P