

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.442/25/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004190669-32	
Impugnação:	40.010159458-04	
Impugnante:	Oh Que Linda Boutique Ltda	
	IE: 002987446.00-08	
Coobrigado:	Giovanna Mio	
	CPF: 091.994.216-40	
Origem:	DF/Muriaé	

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. A sócia-administradora 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. Comprovado nos autos a prática de atos que repercutiram no descumprimento das obrigações tributárias. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL. Constatada a saída de mercadorias desacobertas através do confronto da receita de vendas apurada pelo Fisco com os dados declarados no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório). Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso V do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. No que tange à proporção das saídas de mercadorias sujeitas a substituição tributária exigiu-se somente a penalidade prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, limitada ao disposto no art. 55, § 2º inciso I, da Lei nº 6.763/75. Quanto às saídas de mercadorias isentas/não tributadas, exigiu-se somente a citada multa isolada limitada ao disposto no art. 55, § 2º, inciso II, da mesma lei.

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 e 3º da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” da Resolução CGSN nº 140/18, de 22/05/18.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

Improcedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal no período compreendido entre 01/01/20 a 31/12/21, infração essa apurada mediante o confronto do valor da Receita de Vendas Calculada pelo Fisco com o Faturamento Declarado em PGDASD (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório) pelo Contribuinte, no período fiscalizado.

Exige-se o ICMS, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75.

No que tange à proporção das saídas de mercadorias sujeitas a substituição tributária, exigiu-se somente a penalidade prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", limitada ao disposto no art. 55, § 2º inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Quanto às saídas de mercadorias isentas/não tributadas, exigiu-se somente a citada multa isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", observado o disposto no art. 55, §2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, limitada ao disposto no art. 55, § 2º inciso I, desta mesma lei.

Tendo em vista que a Autuada promoveu reiteradas saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, a Fiscalização iniciou o processo de exclusão da empresa do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, nos termos do disposto nos arts. 26, inciso I, e 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06, e art. 84, inciso IV, alíneas "d" e "j", § 3º e 6º, inciso I, da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140, de 2018.

Foi incluída no polo passivo da obrigação tributária a sócia-administradora da Autuada, nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II deste mesmo artigo da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 270/276.

Conforme Termo de Reformulação às págs. 462/465, o lançamento foi alterado para retificar os valores do crédito tributário, uma vez que o Impugnante apresentou novas informações e documentos relacionados aos estoques de mercadorias para revenda e às despesas empenhadas na produção.

O lançamento foi reformulado, também, para ajustar o valor da multa isolada ao novo limite de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação, nos termos do art. 55, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, com redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida no art. 18, inciso II, ambos da Lei Estadual nº 25.378, de 23 de julho de 2025 e em decorrência da retroatividade dos efeitos de lei mais benéfica, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

A Fiscalização apresenta Manifestação Fiscal às págs. 470/487.

Aberta vistas, a Impugnante adita a sua Impugnação às págs. 491/504.

O Fisco manifesta-se novamente às págs. 520/521.

DECISÃO

Das Preliminares

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Alega que foi cientificada da existência de ação fiscal apenas quando do recebimento do Auto de Infração pelos Correios, não lhe sendo propiciada a apresentação de documentos fiscais tais como o DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), o BP (Balanço Patrimonial), relativos às mercadorias recebidas em comodato, às mercadorias não comercializadas, aos bens de uso e consumo e às mercadorias objeto de devolução.

Entende que tal falha teria prejudicado o seu direito ao contraditório na fase anterior ao início da ação fiscal.

Reclama que a notificação do início da ação fiscal se deu apenas por mensagem no seu DTe – Domicílio Tributário Eletrônico - com envio suplementar ao e-mail da sua contadora cadastrado no sistema SIARE, o qual seria de um provedor de internet já inativo e portanto, ele não foi recebido pela destinatária.

Afirma, ainda, que lhe foi subtraído o direito de apresentar denúncia espontânea antes do início da ação fiscal.

Em que pesem os seus argumentos, não lhe assiste razão.

Ao contrário do que alega a Impugnante, em momento anterior a sua ciência do Auto de Início de Ação Fiscal, foi-lhe comunicada a existência de procedimento fiscal denominado Conclusão Fiscal, conforme Termo de Intimação juntado às págs. 08/11 do Auto de Infração.

Naquele termo foi apresentada a metodologia utilizada naquele procedimento, os documentos em que ele se baseou, os cálculos relativos ao crédito tributário e os resultados apurados.

Por sua vez, naquela intimação, às págs. 09 dos autos, o Fisco explicita que *“em obediência ao ditame do artigo 66 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto 44.747/08, informamos que a presente correspondência não configura início de ação fiscal. Portanto, não existe, até o momento, qualquer óbice à utilização do instituto da denúncia espontânea (PTA 05) regulamentada no artigo 207 do retromencionado diploma legal.*

Em razão disso, solicitamos realizar a conferência dos valores constantes na CONCLUSÃO FISCAL, a cada exercício, devendo, neste momento, para as informações que considerarem incorretas, apresentar todas as alegações ao Fiscal responsável, com clareza nos esclarecimentos e documentos comprobatórios. Ou, se for o caso, antecipar-se à ação fiscal e, nos termos do supracitado artigo 207 do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RPTA/MG, apresentar TERMO DE AUTODENÚNCIA na Administração Fazendária responsável”.

Verifica-se, portanto, não serem verdadeiras as alegações da Impugnante de que não lhe foi concedida a oportunidade de apresentar documentos e/ou denúncia espontânea em fase anterior à lavratura do AIAF (Auto de Início de Ação Fiscal).

Destaque-se que a Impugnante foi devidamente citada daquele Termo de Intimação através do seu DTe (Domicílio Tributário Eletrônico), conforme comprova a tela do SIARE juntada às págs. 13.

E conforme dispõe o RPTA (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos) o DTe tem por finalidade, dentre outras, encaminhar ao contribuinte e cientificá-lo de intimações. Veja-se:

RPTA

Art. 23-A - O Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e - é o portal de serviços e comunicações eletrônicas da Secretaria de Estado de Fazenda, disponível na internet, que tem por finalidade:

I - cientificar o contribuinte ou interessado sobre quaisquer atos administrativos, procedimentos e ações fiscais;

II - encaminhar notificações e intimações;

III - expedir avisos em geral.

(...)

Por sua vez, as intimações realizadas através do DTe serão consideradas pessoais e os documentos transmitidos por meio deste canal serão considerados originais, conforme dispõe o art. 23-D, do RPTA:

RPTA

Art. 23-D - A comunicação e a intimação realizadas por meio do DT-e serão consideradas pessoais para todos os efeitos legais.

§ 1º - Os documentos eletrônicos transmitidos pela Secretaria de Estado de Fazenda por meio do DT-e serão considerados originais para todos os efeitos legais.

§ 2º - Os documentos digitalizados ou inseridos eletronicamente, transmitidos na forma do § 1º, serão considerados documentos eletrônicos para todos os efeitos e terão a mesma força probante dos originais.

Os dispositivos acima citados deixam claro que o DTe é meio idôneo e eficaz para enviar comunicações, intimações e cientificar o contribuinte nele cadastrado acerca de atos administrativos procedimentos e ações fiscais.

Como prevê o art. 23-D citado acima, a comunicação e a intimação realizadas por meio do DT-e serão consideradas pessoais para todos os efeitos legais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E o acesso ao DTe pelo contribuinte, ou o decorrer do prazo de dias após enviados os documentos pela Fazenda Pública, atesta a sua ciência dos mesmos, conforme dispõe o art. 12, inciso VI, §2º, do RPTA (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos):

RPTA

Art. 12. As intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas:

(...)

VI - em se tratando de intimação por meio de Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e - na data em que o contribuinte ou o interessado acessar eletronicamente o seu teor.

(...)

§ 2º - Para fins do disposto no inciso VI do caput, o acesso eletrônico deverá ser feito em até dez dias corridos contados do envio da intimação, sob pena de considerar-se a intimação realizada na data do término desse prazo.

No caso em tela, a intimação do Autuado foi enviada por meio do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e na data de 03/01/25 e ele tomou ciência tácita do documento no dia 15/01/25, vide págs. 13 dos autos.

Por sua vez, o Auto de Início de Ação Fiscal só foi enviado ao Autuado, via Dte, na data de 02/04/25, tendo ele tomado ciência do documento no dia 04/04/25, conforme comprova o print da tela do SIARE juntada às págs. 07.

O lapso temporal entre os dois atos administrativos deixa de forma muito clara que o Autuado teve 3 (três) meses, após intimado, para apresentar documentos, prestar esclarecimentos e/ou oferecer denúncia espontânea acerca dos indícios apontados na intimação acima referida, antes da formalização do início da ação fiscal.

O fato do Autuado ter lido o DTe apenas em 04/04/25 não afasta a validade e a eficácia dos atos administrativos e dos documentos enviados pela Fazenda Pública por este meio.

Uma vez credenciado a receber e enviar informações, documentos intimações, notificações e dar ciência através do DTe, torna-se responsabilidade do contribuinte acessá-lo regularmente.

Eis que, portanto, razão não assiste ao Impugnante quando argui a nulidade do lançamento, 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 o Autuado compreendeu e se defendeu 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.

Não é o fato de o Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ele comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos a Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

Da Perícia

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, formula os quesitos de págs. 275/276, onde solicita ao perito que analise a metodologia utilizada pelo Fisco no cálculo da sua receita de vendas no período autuado.

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 dispondo 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.

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

O procedimento de Conclusão Fiscal efetuado nesse Auto de Infração se constitui em técnica que se baseia em simples operações matemáticas de soma, subtração, multiplicação e divisão, onde o resultado é objetivo e prescinde de cálculos mais elaborados.

Os dados utilizados pela Fiscalização para a apuração de Receitas de Vendas do Autuado foram extraídos dos seus documentos fiscais, sendo que a Margem Aparada (margem de lucro) foi obtida através de levantamento estatístico realizado pela SUFIS - Superintendência de Fiscalização da SEF/MG, através do CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas), Faturamento, CMV e Lucro Líquido dos contribuintes da mesma Região.

A metodologia utilizada pelo Fisco para a apuração da receita de vendas do Autuado encontra-se minuciosamente descrita no Relatório Fiscal anexo ao AI, às págs. 16/33. A apuração fiscal das irregularidades e do crédito tributário não demandam a análise de documentos que já não estejam contidos nos autos, tampouco exigem conhecimentos técnicos que os julgadores não contenham, tornando a perícia desnecessária.

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.^a 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:

RPTA

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 a constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal no período compreendido entre 01/01/20 a 31/12/21, infrações essas apuradas por meio de Conclusão Fiscal, mediante

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o confronto dos dados declarados no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório) com a receita de vendas apurada pelo Fisco através da análise de documentos fiscais e subsidiários da Autuada, no período autuado.

Em relação às saídas de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do ICMS exigiu-se o imposto, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada disposta no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo essa última limitada ao disposto no art. 55, § 2º, inciso I dessa mesma lei.

No que tange à proporção das saídas de mercadorias sujeitas a substituição tributária, exigiu-se somente a penalidade prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, limitada ao disposto no art. 55, § 2º inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Quanto às saídas de mercadorias isentas/não tributadas, exigiu-se somente a citada multa isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, observado o disposto no art. 55, §2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, limitada ao disposto no art. 55, § 2º, inciso I, dessa mesma lei.

Tendo em vista que a Autuada promoveu reiteradas saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, a Fiscalização iniciou o processo de exclusão da empresa do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, nos termos do disposto nos arts. 26, inciso I, e 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06, e art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, § 3º e 6º, inciso I, da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140, de 2018.

Foi incluída, também, no polo passivo da obrigação tributária, a sócia-administradora da Autuada, nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II deste mesmo artigo da Lei nº 6.763/75.

Em sua defesa, a Impugnante sustenta que a receita de vendas calculada pelo Fisco não reflete a margem de lucro aplicável às suas mercadorias.

Argumenta que a margem de lucro superior 100% (cem por cento) adotada no procedimento Conclusão Fiscal foi apurada incorretamente, pois considera no seu cálculo o estoque de mercadorias não comercializadas; mercadorias adquiridas para uso e consumo; mercadorias devolvidas e mercadorias recebidas em comodato.

Em que pesem os seus argumentos, não lhe assiste razão.

Inicialmente cumpre esclarecer que o procedimento utilizado pela Fiscalização na apuração das irregularidades deduzidas nos autos e denominado Conclusão Fiscal é método que se utiliza dos documentos e declarações prestadas pelo Contribuinte e desenvolve-se através de simples operações matemáticas de somar, subtrair, multiplicar e dividir. Ele encontra-se previsto na legislação:

RPTA

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Na busca de apurar a receita de vendas de um determinado contribuinte, a Fiscalização utiliza-se de fórmulas contábeis consagradas e válidas tanto no âmbito fiscal, como também na esfera empresarial.

Sinteticamente, a Receita de Vendas é alcançada pela seguinte equação:

- **Receita de Vendas** = Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) x (1 + ML) + D, onde ML se refere a Margem de Lucro (Margem Aparada) e D se refere a despesas;

Por sua vez, o Custo de Mercadorias Vendidas é deduzido pela seguinte fórmula:

- **Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)** = EI (estoque inicial) + Compras – EI (estoque final);

Finalmente, a Margem de Lucro/ Margem do Contribuinte deriva da equação abaixo:

- **Margem do Contribuinte (MC)** = ((faturamento/CMV) - 1)

No presente caso, após determinar a Receita de Vendas da Autuada no período autuado, a Fiscalização a confrontou com o faturamento declarado por ela através do PGDAS (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional) e apurou saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal ao aplicar a seguinte equação:

Se Receita de Vendas > Receita Bruta Anual declarada na PGDAS, então;

Saída desacoberta = Receita de Vendas - Receita Bruta Anual declarada na PGDAS

Importa lembrar que, inicialmente, antes mesmo da formalização do início da ação fiscal, a Fiscalização encaminhou à Contribuinte Termo de Intimação solicitando esclarecimentos referentes às inconsistências encontradas por meio do procedimento de Conclusão Fiscal, porém a Autuada não se manifestou.

A Fiscalização emitiu, então, o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000053922.90 de 02/04/25, tendo sido dada a ciência pela Contribuinte, a qual, entretanto, não apresentou, novamente, a documentação solicitada.

Neste ponto, cumpre trazer esclarecimento do Fisco quanto à apuração da Receita de Vendas do Autuado e do Crédito Tributário. No Relatório Fiscal anexo ao AI o fisco esclarece:

A transmissão da DEFIS com os corretos valores das Aquisições, além da apresentação do LRI, do DRE e do

BP pelo sujeito passivo permitiria ao Fisco obter o correto valor de suas Compras de Mercadorias, dos Estoques, do Custo das Mercadorias Vendidas, além do total das Despesas custeadas pela empresa, visando a calcular o valor da Receita de Vendas do autuado mais próximo ao real.

No entanto, o contribuinte foi omissos quanto à entrega do LRI, do DRE, e do BP, descumprindo com suas obrigações acessórias, prejudicando sobremaneira a apuração a ser realizada pela Fiscalização.

Assim sendo, a empresa deixou de fornecer as seguintes informações no presente Auto de Infração, não tendo sido possível ao Fisco obter:

- o valor do Estoque Final presente no Balanço Patrimonial (BP);
- o valor do Estoque Final presente no Livro Registro de Inventário (LRI);
- os valores do CMV, da Receita Bruta de Vendas, e os das Despesas contidos no DRE;

Portanto, subsidiaram essa Atividade Fiscal de Auditoria as informações abaixo, seguidas de onde essas foram respectivamente extraídas:

- a) valor das Compras de mercadorias, conforme planilha com as Notas Fiscais Eletrônicas de Entrada no autuado emitidas por terceiros, e obtidas através de download pelo programa Auditor Eletrônico. Esse arquivo é a planilha do Anexo NFE contendo a aba "Anexo 1" com as NFE de terceiros, tendo sido considerados nos cálculos apenas as NFE dos CFOP presentes na aba "Anexo 1.1" da planilha contida no Anexo NFE;
- b) valor das Aquisições de mercadorias extraído da DEFIS transmitida pelo contribuinte (Anexo 2);
- c) valor das Devoluções de Compras de mercadorias contido na DEFIS transmitida pelo contribuinte (Anexo 2);
- d) valor dos Estoques Inicial e Final contido na DEFIS transmitida pelo contribuinte (Anexo 2);
- e) valor das Despesas contido na DEFIS transmitida pelo contribuinte (Anexo 2);
- f) valor do Faturamento do PGDAS-D transmitido pelo contribuinte (Anexo 3);
- g) % de rateio por tipo de Tributação, conforme item 8.2.1.1.3 adiante;

h) valor da Margem Aparada obtida, conforme tópico 8.2.1.6.2, adiante;

i) valor da Receita de Vendas Calculada pelo Fisco do item 8.4, Quadro 7, adiante;

Segundo relata o Fisco, a não apresentação pela Autuada dos valores referentes ao seu CMV impossibilitou a apuração de sua margem de lucro neste primeiro momento.

Desta feita, utilizou-se a Margem Aparada sobre a qual informa o Fisco que:

Através de levantamento estatístico realizado pela SUFIS - Superintendência de Fiscalização da SEF/MG, através do CNAE, Faturamento, CMV, e Lucro Líquido dos contribuintes da mesma Região, chegou-se a um valor de margem de Lucro Líquido Aparada por CNAE/Faixa de faturamento/Ano/Região do sujeito passivo.

Seguem informações técnicas e critérios estatísticos que embasaram a obtenção da Margem Aparada do setor de atividade do contribuinte:

a) Calculou-se o LUCRO LÍQUIDO (por contribuinte de mesmo CNAE e Região) = FATURAMENTO – CMV – DESPESAS, onde:

- FATURAMENTO: valor do faturamento declarado no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional Declaratório).

- DESPESAS: Despesas operacionais declaradas na DEFIS (Anexo 2).

b) Filtram-se os contribuintes com LUCRO LÍQUIDO > 0 e calcula-se a margem por contribuinte utilizando a fórmula: $FATURAMENTO/CMV$.

c) Com base na margem obtida na alínea b), expurga-se o quartil 1 (25_75) e calcula-se a MÉDIA e a MEDIANA. Este cálculo é feito por CNAE e FAIXA DE FATURAMENTO. De forma resumida, tem-se a seguinte regra geral: caso a média ou mediana seja > 4 ou inferior a 1,10 aplicam-se estes limites superiores e inferiores. Para os valores dentro dos limites, aplica-se a média ou mediana, considerando a frequência de CNPJ, a saber: ≥ 30 , MÉDIA e < que 30, MEDIANA.

Importante destacar que para o cálculo da média, retira-se 25% dos dados (quartil 1: 25_75).

Por sua vez, quanto a apuração do ICMS, o fisco explica que:

Por meio da diferença entre a Receita de Vendas Calculada pelo Fisco (RV), Quadro 7, e a Receita Bruta

Anual declarada no PGDAS-D (Anexo 3), obtém-se a apuração das Saídas Desacobertadas,

(...)

A Base de Cálculo relativa ao valor da Saída Desacobertada no Quadro 8 corresponde ao valor dessa calculado nos termos § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 (ICMS por Dentro), mediante a fórmula: Base de Cálculo = Saídas Desacobertadas / (1 - 0,18), sendo "0,18" o valor da alíquota descrita no item 8.6.1 adiante.

Aplica-se sobre os valores da Base de Cálculo com ICMS por Dentro (Base de Cálculo do Quadro 8) o respectivo percentual (%) de Rateio da Tributação presente no Quadro 2.1, obtido, para cada ano, com base nas informações presentes no CST e NCM dos documentos de Entrada da aba "Anexo 1" da planilha contida no Anexo NFE, resultando nos valores demonstrados no Quadro 9:

(...)

Utilizou-se a Alíquota de ICMS de 18%, pois, na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais, a apuração do imposto se faz à margem do regime unificado de pagamento do Simples Nacional, de acordo com o inciso VII do caput do art. 13 e a alínea "f" do inciso XIII do § 1º desse mesmo artigo, da Lei Complementar nº 123/2006, c/c artigo 5º, inciso XII, alínea "f" da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, c/c artigo 12, inciso I, alínea "d", subalínea "d.1" da Lei nº 6.763/75, c/c artigo 12, § 71, Inc I, da Lei 6763/75, regulamentada pelo artigo 42, inciso I, alínea "e" do RICMS/02, estando esgotado o prazo para recolhimento do imposto, à luz do que dispõe o artigo 89, inciso I do RICMS/02.

De posse do valor da Base de Cálculo de cada ano relativa à Tributação Normal, após realização de Rateio por Tributação (Quadro 9), efetua-se o cálculo do Valor do ICMS e das penalidades legais cabíveis, os quais estão apresentados no Quadro 10

(...)

Com relação à Base de Cálculo relativa às Saídas Desacobertadas de documento fiscal, cujas mercadorias estão sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária (ST), exige-se apenas a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", limitada ao disposto no art. 55, § 2º inciso I, da Lei nº 6.763/75, conforme Quadro 11:

(...)

Para as saídas desacobertadas de documento fiscal de operações Isentas ou Imunes aplica-se, sobre a Base de Cálculo dessas, somente a Penalidade Isolada apresentada no Quadro 12, prevista no artigo 55, inciso II, alínea "a", observado o disposto no art. 55, §2º, inciso II, bem como limitada ao disposto no artigo 55, § 2º inciso I, da Lei nº 6.763/75:

(....)

Constata-se, do relato do Fisco, à toda prova, ser a metodologia adotada na apuração da Receita de Vendas e do crédito tributário dotada de lógica matemática e razoabilidade na consideração dos dados fornecidos pela Autuada e aqueles adotados na Conclusão Fiscal.

Como dito, trata-se o referido procedimento do cotejo de operações matemáticas simples de subtração, soma, divisão e multiplicação.

A princípio, os dados utilizados são aqueles constantes dos documentos e das declarações fiscais fornecidas pelo contribuinte.

No presente caso, inicialmente, tendo em vista a não apresentação da DRE e do BP pelo Contribuinte, a Fiscalização considerou os valores de estoques e compras declaradas na DEFIS (Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais) para fins da apuração do CMV.

Posteriormente, uma vez que o Impugnante apresentou os documentos (BP, DRE e LRI referentes a 2020 e 2021), quando de sua Impugnação, o Fisco passou a considerar os estoques de mercadorias para revenda e as despesas necessárias à produção informadas nesses documentos e refez os cálculos (conforme Termo de Reformulação às págs. 462/465) da Receita de Vendas do Autuado.

Todavia, naquilo que é alvo de questionamento pelo Impugnante - a margem de lucro considerada para o cálculo da receita de vendas - o Fisco esclarece que mesmo após a apresentação, em sede de Impugnação, da DRE e do BP pelo Autuado, verificou-se a impossibilidade da utilização da Margem do Contribuinte (MC) em razão da ausência de valor válido.

Explica a Fiscalização que *“a MC é obtida pelo resultado da divisão do faturamento pelo custo das mercadorias vendidas (CMV), segundo a fórmula:*

$$MC = ((\text{faturamento}/\text{CMV}) - 1)$$

No presente caso, o autuado apresentou, na DRE, um CMV superior ao faturamento informado no PGDAS-D, gerando resultados negativos para ambos os anos analisados. Diante dessa inconsistência, não é possível utilizar a Margem do Contribuinte para fins de apuração”.

E diante da impossibilidade, a Fiscalização utilizou a Margem Aparada para obter a receita de Vendas.

Através de levantamento estatístico realizado pela SUFIS - Superintendência de Fiscalização da SEF/MG, através do CNAE, Faturamento, CMV e Lucro Líquido dos contribuintes da mesma Região, chegou-se a um valor de margem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Lucro Líquido Aparada por CNAE/Faixa de faturamento/Ano/Região do sujeito passivo.

A Margem de Lucro utilizada foi a do setor de atividade da Autuada (de igual CNAE 4781-4/00 - Comércio Varejista de Artigos do Vestuário e Acessórios), apurada por meio de levantamento estatístico realizado de acordo com o CNAE, ano, região, faturamento, CMV e lucro bruto dos contribuintes do setor.

A metodologia utilizada na apuração da Margem Aparada, conforme exposto no Relatório Fiscal anexado ao AI (trecho citado mais acima), é dotada de lógica, razoabilidade e considera uma amostra de indivíduos que representam com confiabilidade o universo de contribuintes de um determinado setor da economia e, no presente caso, guardam homogeneidade econômica, fiscal e contábil com a realidade da Autuada.

Desta feita, ratifica-se o uso da Margem Aparada nos cálculos realizados pelo Fisco, porquanto as infrações narradas no Auto de Infração motivam suficientemente a utilização do arbitramento da base de cálculo do imposto devido pelas saídas desacobertas, nos termos previstos nos incisos I, III, IV, e VI do art. 51, c/c parágrafo único, inciso I desse mesmo artigo da Lei Estadual nº 6.763/75, regulamentados pelo art. 53, incisos I, III, IV, e VI, do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

I - o contribuinte não exibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

(...)

III - a operação ou a prestação se realizar sem emissão de documento fiscal;

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documentário fiscal relativo a operações ou prestações que promove ou que é responsável pelo pagamento do imposto;

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé a declaração, o esclarecimento prestado ou o documento expedido pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

Parágrafo único - Presume-se:

I - Entrada e saída do estabelecimento a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02)

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

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

(...)

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.

(...)

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

(...)

§ 5º Presume-se:

I - entrada e saída do estabelecimento a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador;

No art. 51, incisos I, III, IV e VI da Lei nº 6.763/75, e no inciso I do parágrafo único desse art. 51 estão previstas as hipóteses legais de presunção, todas regulamentadas no RICMS/02 pelos incisos I, III, IV e VI do art. 53 e inciso I do § 5º do art. 194, sendo essas exatamente as que motivaram seu uso pelo Fisco nesse lançamento, quais sejam:

- a não exibição à Fiscalização dos elementos necessários à comprovação do valor da operação;
- quando a operação se realizar sem emissão de documento fiscal;
- ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações próprias;
- em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé a declaração, o esclarecimento prestado ou o documento expedido pelo sujeito passivo;

- quando houver saídas de mercadorias não declaradas pelo Contribuinte, cuja aquisição tenha sido informada pelo remetente.

O dispositivo em comento foi aplicado nessa ação fiscal, porquanto se fez necessário arbitrar o valor da operação de saída da mercadoria para se obter o valor não declarado pelo Contribuinte, para fins de cobrança do ICMS e respectivas penalidades, já que, no presente Auto de Infração, a margem de lucro do contribuinte calculada a partir de suas declarações e documento não se mostrou confiável, pois que o Autuado apresentou, na DRE, um CMV superior ao faturamento informado no PGDAS-D, gerando resultados negativos para ambos os anos analisados.

Os incisos mencionados desse art. 51 são um desdobramento lógico e necessário do *caput* desse mesmo artigo que trata de arbitramento do valor das saídas desacobertadas por parte da Autoridade Fiscal.

Para externarem seu correto conteúdo, os dispositivos legais devem ser lidos em concordância com estrutura normativa maior à qual eles se integram, adequando-se, de forma sistemática, ao ordenamento jurídico.

Relativamente à interpretação dos dispositivos que embasaram os cálculos efetuados pelo Fisco, temos que, segundo Carlos Maximiliano (2002), em (MAXIMILIANO, 2002, P. 104 – 105), “a interpretação sistemática das normas consiste em comparar o dispositivo sujeito à exegese, com outros do mesmo repositório ou de Leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto”, tendo esse método de interpretação a finalidade de analisar a norma jurídica em seu contexto com outras normas repudiando a análise isolada da mesma.

Destarte, a interpretação sistemática da legislação mencionada nos leva à ilação de que o valor das Receitas de Vendas auferidas pelo Autuado mais próximo ao real é o da Receita Calculada pelo Fisco o qual agrega as Despesas custeadas pelo Autuado ao produto do CMV pelo fator utilizado pelo Fisco (Margem Aparada, Margem).

Importa destacar que no direito tributário, as presunções sempre podem ser elididas por prova em contrário. No entanto, no presente caso, naquilo que o ponto central da controvérsia - a margem de lucro adotada pelo Fisco – a Autuada não apresentou documentos capazes de sustentar a sua alegação de que a sua verdadeira margem de lucro seria bem menor que a utilizada na Conclusão Fiscal.

Como dito, uma vez que o CMV apresentado em seu BP (Balanço Patrimonial) foi maior que o faturamento declarado por ela através da PGDAS no período autuado, não foi possível adotar a Margem de Lucro do contribuinte, uma vez ela resultou negativa.

Desta feita, acertadamente procedeu o Fisco ao adotar, então, a Margem Aparada no cálculo da Receita de Vendas do Autuado, mesmo porque carece de razoabilidade e sustentação a existência de uma Margem de Lucro negativa em uma determinada atividade empresarial, pois escapa à sua lógica econômica manter-se em constante prejuízo.

E, diante de todo o exposto, uma vez comprovada a validade e a integridade da Margem Aparada considerada pela Fiscalização, é de se concluir pela solidez e confiabilidade da apuração da Receita de Vendas da Impugnante.

Por sua vez, verificado que os valores da mencionada Receita de Vendas superaram os valores de faturamento declarados pelo Contribuinte nos períodos atuados através das PGDAS, justificada está a conclusão de que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Por oportuno, com referência à metodologia de apuração do crédito tributário, cumpre salientar que o fato de a Autuada estar enquadrada no regime simplificado de tributação, não tem o condão de remeter a apuração do crédito tributário decorrente da realização de vendas de mercadorias desacobertas de documento fiscal à sistemática do referido regime, haja vista o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f”, da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional).

Em outras palavras, 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:

LC nº 123/06

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:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacoberta de documento fiscal;

(...)

Cita-se, a propósito, decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG), já proferida, abordando a questão:

EMENTA: TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - APELAÇÃO CÍVEL - SIMPLES MINAS E SIMPLES

NACIONAL - ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO - PARCELAMENTO - OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO DESACOBERTA DE DOCUMENTO FISCAL - ART. 15, INCISO VII, ALÍNEA "A", LEI ESTADUAL Nº 15.219/04 - ART.13, § 1º, INCISO XIII, ALÍNEA "F", LEI

COMPLEMENTAR Nº 123/06 - INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS NÃO SUJEITA AO REGIME - SEGURANÇA DENEGADA.

CONSIDERANDO QUE OS DÉBITOS OBJETO DE PARCELAMENTO DECORREM DA "OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR SAÍDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS", NOS TERMOS DO ART. 15, VII, "A", DA LEI ESTADUAL Nº 15.219/04 E DO ART. 13, §1º, XIII, "F", DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06, DEVE INCIDIR A ALÍQUOTA DO ICMS APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS NÃO SUJEITA AO REGIME.

PRELIMINAR REJEITADA. RECURSO NÃO PROVIDO. (APELAÇÃO CÍVEL 1.0079.11.054061-8/001, RELATOR(A): DES.(A) ANA PAULA CAIXETA, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 12/09/13, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 17/09/13)

Cita-se, ainda, outras decisões mais recentes desse mesmo tribunal, no mesmo sentido: Agravo de Instrumento-Cv nº 1.0000.16.054888-9/001, Relatora Des.(a) Heloisa Combat, Data da Publicação 16/11/16; TJMG, 6ª Câmara Cível, Apelação nº 1.0024.13.414531-7/001, Relator Des. Claret de Moraes (JD Convocado), Acórdão de 12/04/16, publicação de 20/04/16 e TJMG, 8ª Câmara Cível, Apelação nº 1.0024.12.259177-9/003, Relatora Desª. Teresa Cristina da Cunha Peixoto, Acórdão de 28/04/16, publicação de 06/05/16.

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 desacoberta de documento fiscal.

Corretas, portanto, as exigências do imposto acrescido das penalidades cabíveis, lembrando-se que para a apuração do ICMS não recolhido, levando em conta o CST e o Em relação as saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal sujeitas ao regime normal do ICMS, exigiu-se o imposto acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada disposta no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75, sendo essa última limitada ao disposto no art.55, § 2º inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Quanto à base de cálculo relativa às saídas desacobertas de documento fiscal, cujas mercadorias estão sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária (ST), exige-se apenas a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", limitada ao disposto no art.55, § 2º inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Para as saídas desacobertas de documento fiscal de operações isentas ou imunes aplica-se, sobre a base de cálculo dessas, somente a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", observado o disposto no art. 55, §2º, inciso II, bem como limitada.

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 25.442/25/3ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, § § 3º e 6º, inciso I, da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140, de 2018. Veja-se a legislação mencionada:

LC 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:

(...)

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;

(...)

Resolução CGSN nº 140/18

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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.

(...)

§ 6º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nas alíneas "d", "j" e "k" do inciso IV 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, em um ou mais procedimentos fiscais;

(...)

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 desacobertadas de documentos fiscais.

Há que se ressaltar que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais 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 23.556/20/3ª:

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. CONSTATADAS SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL,

APURADAS MEDIANTE CONFRONTO ENTRE AS VENDAS DECLARADAS PELA AUTUADA À FISCALIZAÇÃO POR INTERMÉDIO DO PROGRAMA GERADOR DO DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL (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, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75, ESTA JÁ ADEQUADA AO LIMITE DE QUE TRATA O § 2º DO CITADO DISPOSITIVO LEGAL. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. COMPROVADO NOS AUTOS QUE A AUTUADA PROMOVEU, DE MODO REITERADO, SAÍDAS 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, C/C ART. 84, INCISO IV, ALÍNEAS "D" E "J", DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 140, DE 22/05/18.

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO RELATIVA À EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. DECISÃO UNÂNIME.

Correta, portanto, a exclusão da Contribuinte do regime de tributação simplificada do Simples Nacional.

Por fim, cumpre registrar que a Fiscalizou observou, para a lavratura do Auto de Infração, as disposições legais pertinentes e 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – 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;

(...)

A sócia-administradora responde pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

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.

(...)

O art. 135, inciso III do CTN tem o mesmo alcance do § 2º, inciso II descrito anteriormente e é aplicável a empresas que estejam ou não em atividade.

A melhor doutrina é no sentido de que os administradores, mandatários, sócios-gerentes e diretores respondem pela obrigação tributária quando os seus atos contrários à lei, ao contrato social, ou estatuto forem prévios ou concomitantes ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

Na lição dos Professores Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 10ª ed. 1995, pág. 113), Werther Botelho Spagnol (Curso de Direito Tributário, 1ª ed. 2004, pág. 208), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 13ª ed. 2006, pág. 268) e José Alfredo Borges (Notas de Aula/UFGM, inéditas), dentre outros, a responsabilidade do art. 135 do CTN é solidária.

Saliente-se que a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária e não é espécie de sujeição passiva indireta, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, qual seja, dar saída a mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame a sócia-administradora, que efetivamente é quem participa das deliberações e nos negócios sociais da empresa.

Ademais, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária e, sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Induvidoso, no caso, que a Coobrigada tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a infração à lei e justificam a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

Assim, correta a eleição da Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a proposta de diligência feita pela Conselheira Emmanuelle Christie Oliveira Nunes. Vencidas as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues, que consideravam necessária a diligência. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. 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 págs. 462/465. Em seguida, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente a impugnação relativa ao Termo de Exclusão do Simples Nacional. Vencidas as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues, que a julgavam procedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras vencidas.

Sala das Sessões, 03 de dezembro de 2025.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Morais
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.442/25/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004190669-32	
Impugnação:	40.010159458-04	
Impugnante:	Oh Que Linda Boutique Ltda	
	IE: 002987446.00-08	
Coobrigado:	Giovanna Mio	
	CPF: 091.994.216-40	
Origem:	DF/Muriaé	

Voto proferido pela Conselheira Emmanuelle Christie Oliveira Nunes, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

Com a devida vênia aos entendimentos contrários, manifesto minha divergência pelos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal no período compreendido entre 01/01/20 a 31/12/21, infração essa apurada mediante o confronto do valor da Receita de Vendas Calculada pelo Fisco com o Faturamento Declarado em PGDASD (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório) pelo Contribuinte, no período fiscalizado.

Exige-se o ICMS, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75.

No que tange à proporção das saídas de mercadorias sujeitas a substituição tributária, exigiu-se somente a penalidade prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", limitada ao disposto no art. 55, § 2º inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Quanto às saídas de mercadorias isentas/não tributadas, exigiu-se somente a citada multa isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", observado o disposto no art. 55, §2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, limitada ao disposto no art. 55, § 2º inciso I, desta mesma lei.

Tendo em vista que a Autuada promoveu reiteradas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, a Fiscalização iniciou o processo de exclusão da empresa do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, nos termos do disposto nos arts. 26, inciso I, e 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06, e art. 84, inciso IV, alíneas "d" e "j", § 3º e 6º, inciso I, da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140, de 2018.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A divergência em relação ao voto vencido limita-se exclusivamente à aplicação da Resolução SEF nº 5.919/25 aos fatos analisados nestes autos, especificamente quanto à exclusão do Contribuinte do regime simplificado de tributação.

Publicada em junho do corrente ano, a Resolução SEF nº 5.919/25 interpreta de forma mais favorável o critério objetivo da reiteratividade, configurando norma de caráter sancionatório mais benéfica ao Contribuinte.

A referida Resolução estabelece que a exclusão de ofício do Simples Nacional poderá ocorrer em razão da ‘prática reiterada de infrações’ pelo contribuinte, desde que atendidos os seguintes requisitos:

Resolução SEF nº 5.919/25

Estabelece as condições para a exclusão de ofício do Simples Nacional em razão da prática reiterada de infrações pelo sujeito passivo, apuradas em mais de um procedimento fiscal.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do § 1º do art. 93 da Constituição Estadual e tendo em vista o disposto no § 9º do art. 29 da Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, no § 8º do art. 84 da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, e no parágrafo único do art. 52 do Decreto nº 48.589, de 22 de março de 2023, que regulamenta o ICMS,

RESOLVE:

Art. 1º - A exclusão de ofício do Simples Nacional poderá ser fundamentada na prática reiterada de infrações, a critério da Secretaria de Estado de Fazenda - SEF, apuradas em mais de um procedimento fiscal, e na ausência de outras causas de exclusão, desde que:

I - as infrações sejam idênticas, inclusive de natureza acessória;

II - tenham ocorrido em, no mínimo, dois períodos de apuração, consecutivos ou alternados, dentro dos últimos cinco anos-calendário;

III - estejam formalizadas mediante auto de infração ou notificação de lançamento.

Art. 2º - Considera-se caracterizada a prática reiterada de infrações quando houver, em relação ao mesmo sujeito passivo, lançamento anterior referente à mesma infração, com decisão definitiva proferida na esfera administrativa ou com o decurso do prazo previsto no art. 117 do Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, que estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

(...)

A Resolução caracteriza “prática reiterada de infrações” como **havendo lançamento anterior referente à mesma infração**, com decisão administrativa definitiva ou decurso de prazo para decisão, conforme art. 117 do Decreto nº 44.747/08 (RPTA).

Nos presentes autos, o pedido para que o processo fosse baixado em diligência para que a Fiscalização informasse se havia autuações do Sujeito Passivo, nos últimos cinco anos, que se enquadrassem no disposto nos arts. 1º e 2º da Resolução SEF nº 5.919/25, foi negado pela maioria.

Dessa forma, julgo procedente a impugnação relativa ao Termo de Exclusão do Simples Nacional, à luz da Resolução SEF nº 5.919/25, uma vez que não restou comprovada a prática reiterada de infrações fiscais exigida em seu art. 2º, que pressupõe lançamento anterior relativo à mesma infração, com decisão administrativa definitiva ou decurso do prazo previsto no art. 117 do RPTA.

Sala das Sessões, 03 de dezembro de 2025.

Emmanuelle Christie Oliveira Nunes
Conselheira