

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.848/21/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001606269-68  
Impugnação: 40.010150884-64, 40.010150885-37 (Coob.), 40.010150886-18 (Coob.)  
Impugnante: CHR Alimentos Ltda -Epp  
IE: 062045415.00-23  
Benedito Fernandes da Silva (Coob.)  
CPF: 011.426.666-20  
Christiano Rodrigues da Silva (Coob.)  
CPF: 028.454.576-77  
Proc. S. Passivo: Viviane Correia de Souza Lage/Outro(s)  
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Os Coobrigados, sócios-administradores da Autuada no período autuado, respondem pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO.** Constatada a saída de mercadorias desacobertada de documentação fiscal, apurada mediante análise dos valores constantes em extratos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, esta adequada ao disposto no §2º, inciso I, do citado artigo, ambos da Lei nº 6.763/75. Em relação às saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, sujeitas à substituição tributária, exige-se apenas a citada multa isolada com a referida limitação. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02. Infração caracterizada. Contudo, deve-se adequar a apuração do ICMS mediante a aplicação da redução da base de cálculo do imposto prevista no item 20, alínea "a" da Parte 1 do Anexo IV, do RICMS/02 (vigente no período autuado), com ajuste da parcela da multa isolada exigida em relação às saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal não sujeita à substituição tributária. Corretas as exigências fiscais remanescentes.

**MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatada a entrada de mercadorias, sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária desacobertada de documentação fiscal. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as

exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o inciso III do § 2º do mesmo dispositivo, da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ENTRADA DESACOBERTADA – CONCLUSÃO FISCAL.** Constatado que a Autuada promoveu a entrada de mercadorias desacobertada de documentação fiscal. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, adequada ao disposto no inciso I do §2º do citado artigo, da Lei nº 6.763/75. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02. Infração caracterizada. Correta a exigência fiscal.

**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 o art. 76, inciso IV, alíneas “d” e “j” da Resolução CGSN nº 94 de 29/11/11 e art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” da CGSN nº 140/18 de 22/05/18.

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

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de agosto de 2015 a novembro de 2019.

A irregularidade de saída de mercadorias desacobertada de documento fiscal foi apurada mediante análise dos valores contidos em extratos fornecidos ao Fisco pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito (Anexo 02 de fls. 16/28 – Totais do Registro 66), sendo arbitrados os valores proporcionais às saídas sujeitas ou não ao recolhimento de ICMS por substituição tributária em operação anterior, nos termos do art. 51, incisos I, III e VI, da Lei nº 6.763/75, utilizando-se das informações constantes das notas fiscais de entrada extraídas do banco de dados da SEF/MG (Anexos 01 e 03 – fls. 15 e 29/30).

Conforme Anexo 04 (Relatórios “Conclusão Fiscal – Operações de Crédito, Débito e Similares” – 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019), a Fiscalização considerou zerados os valores das notas fiscais de saídas emitidas, conforme declaração inicial da Autuada, tendo em vista que a retificação da declaração gerada pelo “Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D)” (que se encontrava com valores de saídas zerados) deu-se sem a apresentação das notas fiscais emitidas no período, mesmo após intimação fiscal.

Em relação às saídas desacobertadas de documento fiscal, cujas mercadorias estão sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária (conforme proporção apurada na forma acima detalhada), exige-se apenas a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso II, c/c § 2º inciso I do referido artigo, da Lei nº 6.763/75.

Em relação às saídas desacobertadas de documento fiscal, cujas mercadorias não estão sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária (conforme proporção na forma acima detalhada), exige-se ICMS, Multa de

Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso II, c/c § 2º inciso I do referido artigo, ambos da Lei nº 6.763/75.

A irregularidade de entrada de mercadorias desacobertada de documento fiscal foi apurada mediante procedimento de conclusão fiscal, conforme detalhado nos Anexos 06 a 09 do AI (fls. 39/45).

Em relação às entradas de mercadorias sem acobertamento fiscal apuradas, sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, as exigências são de ICMS/ST e Multa de revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III. Sobre a totalidade das entradas desacobertadas, exigiu-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, c/c § 2º inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Trata, ainda, o lançamento acerca do processo de exclusão da Autuada do Simples Nacional (regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123/06), tendo em vista a prática reiterada de saídas de mercadorias sem a documentação fiscal correspondente, nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI, c/c os §§ 1º e 3º da citada lei. O Termo de Exclusão do Simples Nacional consta às fls. 53 dos autos.

Além da empresa autuada, foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, como responsáveis solidários pelo crédito tributário, os sócios-administradores dela, com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN).

Instruem os autos: Termo de Intimação e Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/05); Auto de Infração – AI (fls. 06/11); Anexo I – Relatório Fiscal (fls. 12/14); Anexo 1: Relação das NF-e de entradas para comercialização extraída do banco de dados da SEF/MG do período fiscalizado (mídia de fls. 15); Anexo 02: Relatório “Consolidação por Administradora (Totais Registro 66)” – dados remetidos pelas administradoras de cartão de débito/crédito, agosto de 2015 a novembro de 2019 (fls. 16/28); Anexo 03: Rateio – Percentual de saídas sujeitas e não sujeitas à substituição tributária (fls. 29/30); Anexo 04: Relatórios “Conclusão Fiscal – Operações de Crédito, Débito e Similares” – 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019 (fls. 31/36); Anexo 05: Demonstrativo do Crédito Tributário – saídas desacobertadas (fls. 37/38); Anexo 06: Cálculo MVA (fls. 39/40); Anexo 07: Conclusão Fiscal “Entradas Desacobertadas” (fls. 41/42); Anexo 08: Demonstrativo do Crédito Tributário – entradas desacobertadas (fls. 43/44); Anexo 09: Demonstrativo do Crédito Tributário – consolidado (fls. 45/46); Anexo 10: Anexo 10: Consulta Optantes – Simples Nacional (fls. 47/48); Anexo 11: Consulta integrada sócio (fls. 49/52); Termo de Exclusão do Simples Nacional consta às fls. 53 dos autos.

### **Da Impugnação**

Inconformados, com o lançamento e exclusão do Simples Nacional, Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 62/73. Acostam documentos às fls. 79/104 dos autos (cópia do Auto de Infração e anexos, documentos societários, taxa de expediente, cópias de declarações PGDAS retificadas e demonstrativos). Requerem a procedência da impugnação.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 116/139, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

**Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 144/170, opina, pela procedência parcial do lançamento para que seja adequada a apuração do ICMS devido, mediante a aplicação da redução da base de cálculo do imposto prevista no item 20, alínea “a” da Parte 1 do Anexo IV, do RICMS/02 (vigente no período autuado), com ajuste da parcela da multa isolada exigida em relação às saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, não sujeita à substituição tributária, e pela improcedência da impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional.

**DECISÃO**

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a entrada e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de agosto de 2015 a novembro de 2019.

Esclareça-se que a Contribuinte autuada tem como atividade “Bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas, sem entretenimento” (CNAE-F 5611-2/04).

A irregularidade de saída de mercadorias desacoberta de documento fiscal foi apurada mediante análise dos valores contidos em extratos fornecidos ao Fisco pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito (Anexo 02 de fls. 16/28).

Registra-se, por oportuno, que a matéria encontra-se regulamentada nos arts. 10-A e 13-A da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02, destacando-se que as informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito são documentos fiscais, nos termos do disposto no art. 132, incisos II e III do RICMS/02. Confira-se:

Anexo VII do RICMS/02

Art. 10-A. As 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 manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações e prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou demais instrumentos de pagamentos eletrônicos, realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e por pessoas identificadas por meio do Cadastro de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, identificados na listagem disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda,  
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoes/sdepagamento>.

(...)

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.

§ 1º As empresas de que trata o caput:

I - deverão validar, assinar digitalmente e transmitir o arquivo eletrônico, utilizando o programa TED\_TEF, disponível no endereço eletrônico [www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoes](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoes) de pagamento, observando que a assinatura deve se dar por meio de certificado digital, tipo A1, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil;

II - poderão utilizar outro programa ou recurso diferente do previsto no inciso I para assinar digitalmente e transmitir o arquivo eletrônico, mediante autorização da SEF.

§ 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.

### RICMS/02 - Parte Geral

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

(...)

II - a declaração, a informação e os documentos de controle interno exigidos pelo Fisco que permitam esclarecer ou acompanhar o comportamento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal do contribuinte ou de qualquer pessoa que guarde relação com os interesses da fiscalização do imposto;

III - as informações prestadas:

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.

Conforme Anexo 04 do Auto de Infração (Relatórios “Conclusão Fiscal – Operações de Crédito, Débito e Similares” – 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019), a Fiscalização considerou zerados os valores das notas fiscais de saídas emitidas, conforme declaração inicial da Autuada, tendo em vista que a retificação da declaração do PGDAS (*que se encontrava com valores de saídas zerados*) deu-se sem a apresentação das notas fiscais emitidas no período, mesmo após intimação fiscal, conforme salienta a Fiscalização:

Inicialmente, é necessário esclarecer que o contribuinte foi intimado, em 2 de agosto de 2019, conforme AR (fls. 03), para que o mesmo apresentasse à DF/JF-2 esclarecimentos sobre as possíveis inconsistências encontradas nas informações prestadas pela empresa e as prestadas pelas administradoras relativas às vendas no cartão de crédito/débito. Em 2 de janeiro de 2020, o contribuinte retificou seus PGDAS-D do período de 06/2018 a 11/2019.

Oportuno ressaltar que o ICMS assim como o IR são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no qual o contribuinte identifica o fato gerador, quantifica o montante a pagar, declara e, por fim, paga antecipadamente o tributo com base nos dados por ele mesmo apurados, conforme previsto no art. 150 da Lei Federal 5.172/66 (CTN) a saber:

(...)

No caso do ICMS, as informações prestadas pelo contribuinte são transmitidas, mensalmente, por meio do Programa Gerador do Documento de Arrecadação

do Simples Nacional – Declaratório (PGDS-D), por força do art. 25 da Lei Complementar nº 123/06, combinado com o previsto no art. 37 da Resolução CGSN nº 94/11, atualizado pelo art. 38 da Resolução CGSN nº 140/18, vejamos:

(...)

Como se pode depreender da legislação acima, a declaração efetuada pelo sujeito passivo da obrigação tributária deverá conter todos fatos geradores do tributo, que no caso do ICMS se dá por operação ou prestação realizada. Destaca-se ainda à obrigatoriedade da emissão do documento fiscal por operação, conforme previsão no RICMS/02, vejamos os artigos pertinentes:

DECRETO ESTADUAL 43.080/02

“Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

X - emitir e entregar ao destinatário da mercadoria ou do serviço que prestar, e exigir do remetente ou do prestador, o documento fiscal correspondente à operação ou à prestação realizada;”

Anexo V

“Art. 12. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída da mercadoria;

(...)

§ 2º Na hipótese em que o pagamento seja efetuado por meio de cartão de crédito, o contribuinte deverá emitir nota fiscal com as indicações do nome da Administradora e do número do respectivo comprovante.”

ANEXO VI

Art. 4 - É obrigatória a emissão de documento fiscal por ECF:

I - na operação de venda, à vista ou a prazo, de mercadoria ou bem promovida por estabelecimento que exercer a atividade de comércio varejista, inclusive restaurante, bar e similares;

(...)

Art. 97 - Até o décimo dia útil de cada mês, o usuário de ECF deverá gravar em mídia óptica não

regravável (CD ou DVD), os seguintes arquivos eletrônicos digitais:

I - arquivos binários da MF e da MFD extraídos dos equipamentos ECF utilizados em pelo menos um dia do mês;

II - arquivo texto (TXT), tipo TDM, gerado a partir dos arquivos binários previstos no inc. anterior, contendo todos os dados armazenados em todos os dispositivos de memória do ECF, conforme leiute estabelecido no Ato COTEPE/ICMS 17/04, de 29 de março de 2004;

III - arquivo texto (TXT) gerado a partir do Menu Fiscal do PAF-ECF contendo informações armazenadas no Banco de Dados utilizado pelo PAF-ECF, observado o disposto no § 2º.

(...)

Art. 103 - O contribuinte deverá manter no estabelecimento usuário de ECF e apresentar ao Fisco, quando solicitado:

I - os documentos a que se referem os arts. 78, 79, 81, 85 e 112, o § 1 do art. 86 e o § 3º do art. 87;

II - o arquivo eletrônico previsto no art. 97.

(...)

**Assim, para verificação da validade das informações prestadas que somente podem ser contrapostas mediante a confrontação de documentos fiscais, foi iniciada a presente auditoria através do AIAF 10.000033842-49 (fls. 04), que foi recebido pela Autuada em 03/03/2020, conforme AR nas fls. 05, para esta apresentar todos os documentos fiscais emitidos no período e/ou memória da Fita Detalhe e Leitura de memória fiscal em meio eletrônico CD, com extensão TDM (gerado de acordo com o Ato Cotepe 17/04) e o Espelho da Fita Detalhe em extensão TXT para o equipamento ECF-IF série BE091110100011242309, mas a solicitação não foi atendida.**

Em 09/06/2020, foi lavrado o presente Auto de Infração (fls. 06) e, em 07/07/2020, este foi recebido pelo sujeito passivo (fls. 55). Da data do recebimento do AIAF a do recebimento do AI, a Autuada teve prazo suficiente para apresentar documentos fiscais de sua emissão e que, portanto, encontram-se à sua disposição. **Entretanto, não foram apresentados documentos nesta fase.**

**Sendo a premissa o acobertamento de cada saída de mercadorias por documentos fiscais e enfatizando que em nenhum momento, mesmo na fase da impugnação, o sujeito passivo apresentou tais documentos, a retificação dos PGADS não pode ser considerada como denúncia espontânea válida, uma vez que os valores retificados não foram devidamente provados.** Além disso, o objetivo desta autuação foi o cruzamento das informações de cartão de crédito/débito com os documentos fiscais emitidos e não com as declarações fiscais efetuadas, portanto a falta de emissão de documento fiscal a cada transação comercial efetuada é provada como se depreende do art. 136 do RPTA:

(...)

Desse modo, o cálculo do ICMS devido foi realizado com base nas informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito/débito, apresentadas no Anexo 2 - Relatório Consolidação por Administradoras extraído do Auditor Eletrônico - Sistema de Auditoria da SEF (fls. 17 a 28), conforme esclarece o item 10.2 do Relatório Fiscal (fls. 13). (Grifos acrescidos).

Como se verifica das explicações acima, a Fiscalização considerou a totalidade dos valores contidos em extratos fornecidos ao Fisco pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito (Anexo 02 de fls. 16/28) como saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, em razão das informações iniciais da Autuada encontrarem-se zeradas.

Após intimação datada de 02/08/19 (fls. 02/03), para que a empresa autuada apresentasse esclarecimentos sobre possíveis inconsistências encontradas no procedimento fiscal de cruzamento de dados (art. 66, inciso III, do RPTA), a Autuada retificou seus PGDAS-D, no dia 02/01/20.

Para verificação da validade das informações prestadas, a Fiscalização intimou a Autuada (AIAF de fls. 04/05) para que apresentasse as notas fiscais emitidas que embasam a retificação das declarações mencionadas.

Contudo, a Autuada ficou-se inerte tanto naquela oportunidade (início da ação fiscal) e, também, quando da impugnação apresentada contra o lançamento.

Observa-se que foram apresentadas com a impugnação as declarações do Simples Nacional originais e retificadas (mídia eletrônica colacionadas aos autos pela Autuada às fls. 102).

Contudo, os dados das retificações das PGdas-D deverão estar lastreados nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, uma vez que eventuais saídas desacobertas não estão sujeitas ao tratamento tributário previsto no regime Simples Nacional, tendo em vista o disposto no art. 13, inciso VII, §1º, XIII, alínea “f”, da Lei Complementar nº 123/16:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

(...)

§ 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 desacompanhada de documento fiscal;

(...)

Cita-se, a propósito, recente decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, dentre outras já proferidas, abordando a questão:

**EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL - INFORMAÇÕES OBTIDAS JUNTO ÀS EMPRESAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO - LEGALIDADE - PRECEDENTES DO COL. STJ - EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO SUBSTITUTO NO CASO DE OPERAÇÕES OU SERVIÇOS SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ALÍQUOTA - VENDA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - PERCENTUAL APLICÁVEL ÀS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS (...).**

2 - A OPÇÃO PELO "SIMPLES" NACIONAL NÃO EXCLUIU A OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO DO ICMS INCIDENTE NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, CABENDO AO CONTRIBUINTE OU RESPONSÁVEL, NO ÚLTIMO CASO O SUBSTITUTO, O PAGAMENTO, DA MESMA FORMA QUE AS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS.  
**3 - TENDO SIDO IMPUTADO AO CONTRIBUINTE A PRÁTICA DE VENDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE NOTA FISCAL, O TRIBUTO DEVE SER CALCULADO COM BASE NA ALÍQUOTA APLICÁVEL ÀS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS NÃO OPTANTES**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PELO SIMPLES NACIONAL, NA FORMA DO ARTIGO 13, §1º, XIII, F, DA LEI COMPLEMENTAR N. 123/2006.

(...)

**5 - NÃO AFASTADA A LEGALIDADE DO PROCEDIMENTO APURATÓRIO INSTAURADO PELO FISCO ESTADUAL, BEM COMO DA FORMA DE CÁLCULO DO TRIBUTO, PERSISTE A HIGIDEZ DO TÍTULO EXECUTIVO.**

6 - RECURSO DESPROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0194.13.003416-9/001, RELATOR(A): DES.(A) SANDRA FONSECA, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 03/12/2019, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 13/12/2019) (GRIFOU-SE).

Vale lembrar que, nos termos do art. 208 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, a denúncia espontânea, para ser válida e produzir seus efeitos, além dos demais requisitos, deve ser acompanhada do comprovante de pagamento ou requerimento de parcelamento do tributo, da totalidade do imposto apurado na forma devida, também da prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir, o que não se verifica no caso da situação em exame.

Reitere-se que as retificações das PGDAS-D efetuadas pela Autuada não têm o condão de elidir o feito fiscal, porque tais retificações foram feitas sem qualquer comprovação documental quanto à emissão de documentos fiscais e sem o pagamento do imposto na forma devida.

O não acatamento dessas retificações é corroborado pelas seguintes decisões deste E. Conselho de Contribuintes:

### **ACÓRDÃO Nº 22.944/18/1ª**

...TRATA AINDA O LANÇAMENTO DA EXCLUSÃO DA AUTUADA DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL (REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO, SIMPLIFICADO E FAVORECIDO PREVISTO NA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06), TENDO EM VISTA O COMETIMENTO DA INFRAÇÃO QUE ENSEJOU A AUTUAÇÃO RELATADA, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART.29, INCISOS V E XI, §1º, DA CITADA LEI C/C O DISPOSTO NO ART.75, §§1º E 2º, DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 94/11.

OTERMO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL CONSTA ÀS FLS.02/03 DOS AUTOS. [...]

A IMPUGNANTE ALEGA EM SUA DEFESA QUE, AO RECEBER O TERMO DE INTIMAÇÃO Nº 198/2016, NA QUAL HAVIA A EXPLÍCITA COMUNICAÇÃO DE QUE AQUELA CORRESPONDÊNCIA NÃO CONFIGURARIA INÍCIO DE AÇÃO FISCAL, RAZÃO PELA QUAL NÃO HAVERIA ÓBICE À UTILIZAÇÃO DO INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA, TRATOU DE REVER OS SEUS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS E RETIFICOU O PGDASE PARCELOU O DEBITO RECONHECIDO, TUDO

COM AMPARO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ENTENDE QUE O PROCEDIMENTO POR ELA ADOTADO ESTÁ DE ACORDO COM A ORIENTAÇÃO FORNECIDA PELA PRÓPRIA RECEITA FEDERAL, CONFORME EXPOSTO EM SEU SITE QUE DIZ “CASO HAJA DIFERENÇA A SER CORRIGIDA, DEVEM RETIFICAR O PGDAS-D DOS MESES RELACIONADOS, PAGAR OU PARCELAR OS VALORES DEVIDOS, NÃO SENDO NECESSÁRIO ENVIO DE CÓPIA DE DOCUMENTOS PARA A RECEITA FEDERAL OU PARA OS DEMAIS FISCOS COMO PROVA DA AUTOREGULARIZAÇÃO”.

ALEGA QUE NÃO INFORMOU AO FISCO MINEIRO PORQUE NÃO ESTAVA OBRIGADO A COMUNICAR.

ENTRETANTO, CABE DESTACAR QUE O PROCEDIMENTO DE AUTOREGULARIZAÇÃO PROCEDIDO PELO CONTRIBUINTE NÃO TEM VALOR DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA PARA EFEITOS DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO, EM RAZÃO DA IRREGULARIDADE DE SAÍDA DESACOBERTADA.

ISTO PORQUE A LEI COMPLEMENTAR N.º 123/06 É CLARA AO CONDICIONAR O TRATAMENTO BENEFICIADO E DIFERENCIADO DISPENSADO ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE À EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL CORRESPONDENTE A CADA OPERAÇÃO.

E, COMO DITO, É INCONTESTE QUE NÃO HOUE A REGULAR EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL.

**HÁ QUE SE RESSALTAR AINDA, QUE A APURAÇÃO SE SUBMETE AO CONTIDO NO ART.13, INCISO VII, §1º, INCISO XIII, ALÍNEA “F”, DA LC Nº 123/06, O QUAL DETERMINA QUE O ICMS INCIDENTE SOBRE AS SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS DEVE SER RECOLHIDO EM CONFORMIDADE COM AS NORMAS ESTABELECIDAS PARA AS DEMAIS EMPRESAS, QUAL SEJA, SOB O REGIME DE DÉBITO/CRÉDITO:**

[...] RESTOU CLARAMENTE COMPROVADO PELA DOCUMENTAÇÃO ACOSTADA AOS AUTOS (LIVROS DE SAÍDA E ARQUIVOS MFD DO EMISSOR DE CUPOM FISCAL), QUE AS RETIFICAÇÕES DE FATURAMENTO EFETUADAS PELO CONTRIBUINTE NÃO FORAM BASEADAS EM DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS NO PERÍODO

(...)

**ACÓRDÃO Nº 21.582/17/2ª**

...CONFORME RELATADO A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADAS MEDIANTE CONFRONTO ENTRE AS VENDAS DECLARADAS PELA IMPUGNANTE À FISCALIZAÇÃO E OS VALORES CONSTANTES EM EXTRATOS FORNECIDOS POR ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO E/OU DÉBITO, RECOLHENDO, EM CONSEQUÊNCIA, ICMS A MENOR, NO PERÍODO DE 01/06/13 A 31/12/15.

EXIGE-SE 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.

TRATA AINDA A AUTUAÇÃO, DA EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES NACIONAL, CONFORME TERMO DE EXCLUSÃO DE FLS.121.

[...] A AUTUADA ALEGA QUE FORAM DECLARADAS TODAS AS OPERAÇÕES, CONFORME PGDAS, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR EM OPERAÇÕES DESACOBERTADAS.

TODAVIA, RAZÃO NÃO LHE ASSISTE, CONFORME SE VERÁ.

IMPORTANTE, NESSE CASO, OS ESCLARECIMENTOS TRÁZIDOS PELO FISCO ÀS FLS. 302 DOS AUTOS, A SABER:

O SUJEITO PASSIVO BLÁBLÁ BAR LTDA-EPP, FOI REGULARMENTE INTIMADO ATRAVÉS DO TERMO DE INTIMAÇÃO Nº 019/2016/DFTPASLLC RECEBIDO EM 25/04/2016 ATRAVÉS DO ARJH098099470BR, FLS. 20 A 22.

O SUJEITO PASSIVO FOI INTIMADO A SE PRONUNCIAR SOBRE A POSSÍVEL FALTA DE EMISSÃO DAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA, APURADAS MEDIANTE CRUZAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS, ENTRE AS INFORMAÇÕES PRESTADAS POR ELE E AS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO. SENDO AS INCONSISTÊNCIAS APURADAS ENVIADAS NO CORPO DA INTIMAÇÃO. DECORRIDOS MAIS DE 3 MESES, SEM A MANIFESTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, FOI LAVRADO O AUTO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL Nº 10.000016758.31, RECEBIDO EM 03/08/2016 ATRAVÉS DO ARJR88487289BR, FLS. 18 E 19.

EM 10/05/2016 O SUJEITO PASSIVO ALTEROU OS PGDAS NOS VALORES DAS INCONSISTÊNCIAS APURADAS PELO FISCO, CONFORME DOCUMENTOS QUE ELE ANEXO POR AMOSTRAGEM EM FLS.178A 185,

PORÉM NÃO COMPROVOU EMISSÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS PARA LASTREAR OS VALORES APURADOS, SOMENTE FEZ A ALTERAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL VISANDO OCULTAR A FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONSEGUIR APURAR UM VALOR BEM INFERIOR DE ICMSA PAGAR, UTILIZANDO O PAGAMENTO ATRAVÉS DO SIMPLES NACIONAL, PORÉM MESMO FAZENDO A ALTERAÇÃO NO PGDAS PARA DIMINUIR O VALOR DO ICMS A RECOLHER, O SUJEITO PASSIVO NÃO FEZ O PAGAMENTO DOS VALORES ATÉ A PRESENTE DATA.

**A SIMPLES ALTERAÇÃO DO PGDAS NÃO É PROVA INEQUÍVOCA QUE EXISTIA DOCUMENTOS FISCAIS ANTES DA AÇÃO FISCAL.**

**A PROVA INEQUÍVOCA SÃO OS DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS NA DATA DA SAÍDA DAS MERCADORIAS, PARA COMPROVAR CADA UMA DAS OPERAÇÕES REALIZADAS.**

**AS NOTAS FISCAIS OU OS CUPONS FISCAIS SÃO DOCUMENTOS HÁBEIS QUE COMPROVAM O ACOBERTAMENTO DAS OPERAÇÕES E TAIS DOCUMENTOS NÃO FORAM APRESENTADOS PELA IMPUGNANTE, QUE SE LIMITOU A ALTERAR O PGDAS.**

**ESTES VALORES ALTERADOS SÃO OS MESMOS VALORES ENVIADOS PELO FISCO ATRAVÉS DO TERMO DE INTIMAÇÃO Nº 019/2016/DFTPASLLC, RECEBIDO EM 25/04/2016, CONFORME CONSTA EM FLS. 20 A 22. (...)**

**PORTANTO, A AUTUADA NÃO COMPROVOU A EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS REFERENTES AOS VALORES APURADOS .... (GRIFOS ACRESCIDOS).**

Assim, cabe à Autuada, se for o caso, pleitear a restituição do indébito, caso tenha promovido pagamentos de parcelas do ICMS que tenham sido direcionadas a este Estado, tendo em vista as retificações das declarações pertinentes ao Simples Nacional.

Como não foram apresentadas as supostas notas fiscais de saída emitidas, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136, do RPTA, *in verbis*:

Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

De posse dos valores das saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal, a Fiscalização procedeu a uma separação dessas saídas em sujeitas ou não ao recolhimento de ICMS por substituição tributária em operação anterior, nos termos do art. 51, incisos I, III e VI, da Lei nº 6.763/75, utilizando-se das informações constantes das notas fiscais de entrada extraídas do banco de dados da SEF/MG (Anexos 01 e 03 – fls. 15 e 29/30):

### 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;

(...)

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.

(...)

O procedimento adotado pela Fiscalização, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Autuada para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, inciso I, do RICMS/02:

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;

(...)

Em relação às saídas desacobertadas de documento fiscal, cujas mercadorias estão sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária (conforme proporção apurada na forma acima detalhada), exige-se apenas a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso II, c/c § 2º inciso I do referido artigo, da Lei nº 6.763/75:

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 desacobertada 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:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

Em relação às saídas desacobertadas de documento fiscal, cujas mercadorias não estão sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária (conforme proporção na forma acima detalhada), exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a citada penalidade isolada com a limitação mencionada.

O ICMS foi exigido com a aplicação da alíquota no percentual de 18% (dezoito por cento) nos termos do disposto no art. 12, § 71, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;

II - nos últimos doze meses, tiver realizado, preponderantemente, operações tributadas com alíquota superior a 18% (dezoito por cento), caso em que será aplicada a alíquota preponderante.

Depreende-se da leitura da legislação apontada, que sua aplicabilidade fica limitada aos lançamentos nos quais o valor das operações é arbitrado pelo Fisco (art. 51 da Lei Estadual nº 6.763/75) ou amparado nas presunções legais de omissão de receita existentes na legislação federal, conforme autorização prevista na Lei Estadual nº 6.763/75 (art. 49, § 2º), o que é caso da irregularidade consubstanciada nas saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais apuradas.

Contudo, no caso em exame, tendo em vista que a Autuada tem como atividade “Bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas, sem entretenimento” (CNAE-F 5611-2/04) e que a própria Fiscalização já determinou a parcela das saídas desacobertadas de documento fiscal que se refere a mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária (bebidas e outros,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme NF-e de Entradas – Anexo 1), tem-se que o ICMS referente às demais saídas de mercadorias (não sujeitas à ST) deve incidir na forma aplicável às pessoas jurídicas não sujeitas ao regime do Simples Nacional, portanto, em observância ao disposto no item 20, alínea “a” da Parte 1 do Anexo IV, do RICMS/02 (*atual item 21, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02*):

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE (%):	EFICÁCIA ATÉ:	FUNDAMENTAÇÃO
21	Fornecimento de alimentação, excluídas as bebidas, quando promovida por: a) bares, restaurantes, lanchonetes e estabelecimentos similares; b) empresas fornecedoras de refeições coletivas (alimentação industrial).	53,33	31/12/2032	Convênio ICMS 190/17

**Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2018 - Redação original:**

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA ATÉ:
			18%	12%	7%	
20	Fornecimento de alimentação, excluídas as bebidas, quando promovida por:	53,33	0,084	0,056	0,0327	Indeterminada

**Efeitos de 15/12/2002 a 27/12/2019 - Redação original:**

	a) bares, restaurantes, lanchonetes e estabelecimentos similares; b) empresas fornecedoras de refeições coletivas (alimentação industrial).					
--	--	--	--	--	--	--

Salta aos olhos que na atividade comercial da Autuada, exceto em relação aos produtos sujeitos à ST, quase não se opera com produtos tributados pela alíquota de 18% (dezoito por cento), sendo a maior parte de 8,4% (carga tributária), em decorrência da citada redução de base de cálculo para os produtos alimentícios.

Entende-se que, no caso em exame, a própria Fiscalização já especificou quais as operações foram realizadas, quando efetuou a proporção das saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal em sujeitas e não sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária.

Com efeito, deve-se ajustar, também, o limitador máximo da Penalidade Isolada exigida (fls. 38 dos autos) em relação à parcela das saídas de mercadorias não sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, considerando o entendimento acima exposto.

A irregularidade de entrada de mercadorias desacobertada de documento fiscal foi apurada mediante procedimento fiscal idôneo de conclusão fiscal, previsto no inciso V do art. 194 do RICMS/02, conforme detalhado nos Anexos 06 a 09 do AI (fls. 39/45):

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

V - conclusão fiscal;

Apresenta o Fisco no Anexo 7 (fls. 41/42), o relatório “Conclusão Fiscal – Entradas Desacobertadas”, demonstrando, anualmente, o valor das entradas desacobertadas de documentação fiscal apuradas.

Para obtenção do valor das entradas de mercadorias sem acobertamento fiscal, a Fiscalização utilizou-se do roteiro de conclusão fiscal, mediante o emprego da equação CMV (Custo das Mercadorias Vendidas) = Ei (Estoque Inicial) + C (Compras) – Ef (Estoque Final).

Destaca-se que, de acordo com as informações constantes da DEFIS - Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais, o estoque inicial do primeiro período foi considerado zerado, por falta de informações na referida declaração. Nos demais exercícios, o estoque inicial de cada exercício dá-se em função do estoque final do exercício anterior, também zerado, pois a apuração indicou estoque final negativo.

Os valores da “Compras” referem-se aos valores constantes das notas fiscais de entrada constantes do banco de dados da SEF/MG (Anexo 01).

Constata-se que o CMV é apurado excluindo-se do total das vendas desacobertadas de documento fiscal o percentual de margem de agregação média, cujo cálculo encontra-se no Anexo 6 (fls. 40 - Cálculo MVA – considerando as NCMs das mercadorias). Este percentual é arbitrado pela média ponderada das MVAs previstas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, a que estão sujeitas as mercadorias comercializadas pela Autuada (obtidas nas NF-e de entrada constantes do banco de dados da SEF/MG).

Observa-se que as entradas de mercadorias desacobertadas ocorrem quando o EF é negativo, o que indica que a Autuada não tinha mercadorias acobertadas por documentação fiscal suficientes para fazer frente às saídas de mercadorias com e sem acobertamento fiscal, denotando-se, portanto, a ocorrência de entradas de mercadorias sem acobertamento fiscal.

Contrariamente ao entendimento dos Impugnantes, os valores de entradas desacobertadas foram corretamente apurados pela Fiscalização por meio da conclusão fiscal, estando correto o arbitramento dos valores, com base nos documentos fiscais de entradas, dados fornecidos pela administradora de cartão de crédito e débito e demais procedimentos adotados pelo Fisco.

Sobre as entradas de mercadoria desacobertada de documento fiscal, aplicou o percentual apurado no Anexo 3 (fls. 29/30), obtendo, assim, a parcela relativa à entrada desacobertada de mercadorias sujeitas a substituição tributária, sobre a qual aplicou a MVA média apurada no Anexo 6 (fls. 39/40), para exigir o ICMS/ST devido e a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso III, do mesmo artigo, conforme demonstrado no Anexo 8 (fls. 44):

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

A apuração do ICMS/ST deu-se com a agregação aos valores das entradas de mercadorias, sujeitas à ST, da "MVA média apurada" levando-se em conta a MVA prevista para as mercadorias na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Anexo 6 de fls. 40) e alíquota no percentual de 18% (dezoito por cento) nos termos do disposto no art. 12, § 71, da Lei nº 6.763/75.

A Defesa trouxe aos autos apenas argumentos marginais que não são capazes de desconstituir a apuração fiscal.

Ademais, não há reparos nesta apuração do ICMS/ST, pois além de aplicável ao caso o disposto no §71 acima, as mercadorias sujeitas à ST (no caso, por exemplo, whisky, cervejas e chopes) tem alíquota prevista até mesmo superior a alíquota utilizada. Confira-se:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I -nas operações e prestações internas:

a) 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

a.2) bebidas alcoólicas, exceto cervejas, chopes e aguardentes de cana ou de melão

(...)

i)23% (vinte e três por cento), nas operações com cervejas e chopes alcoólicos;

(...)

Exige-se, ainda, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, com adequação ao disposto no §2º, inciso I, do referido artigo (duas vezes o ICMS incidente na operação própria – duas vezes 18% - alíquota incidente conforme apuração), sobre a totalidade das entradas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal apuradas (sem agregação de MVA no caso de entradas sujeitas à ST).

No tocante à Multa Isolada exigida em relação à parcela das entradas de mercadorias não sujeitas à ST, não há reparos a se fazer na sua apuração, pois a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

redução da base de cálculo acima mencionada aplica-se apenas as saídas relativas ao fornecimento de alimentação em bares e restaurante e não às operações de entrada de mercadorias nestes.

Conveniente destacar que o ICMS/ST é exigido da Autuada, tendo em vista sua condição de responsável solidário pelo recolhimento do imposto, por ter adquirido mercadoria sujeita ao recolhimento do imposto por substituição tributária sem acobertamento fiscal, conseqüentemente sem o recolhimento do imposto devido, conforme apuração fiscal, nos termos do disposto no art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75 (art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02):

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 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.

Anexo XV do RICMS/02

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

Quanto à alegação da Defesa acerca de aquisição de mercadorias acobertadas por cupom fiscal, reporta-se aos fundamentos constantes da manifestação fiscal:

(...)

Para justificar suas entradas, **a Impugnante alega que houve compras acobertadas com cupom fiscal para pessoa física**, sem o registro do CNPJ do adquirente. Entretanto, esta não deve prosperar. De acordo com o princípio da entidade, os atos e fatos ocorridos no patrimônio da empresa devem ser registrados de forma autônoma ao patrimônio dos sócios ou proprietário, conforme previsão no art. 4º da Resolução CFC nº 750/1993, *in verbis*:

Seção I

O Princípio da Entidade

Art. 4º O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia

patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único - O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônio autônomos não resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico contábil.

**Como se pode observar, a empresa deve realizar suas ações em seu próprio nome. Assim, se o sujeito passivo efetuou compra num supermercado, ele deveria ter solicitado a emissão de nota fiscal em seu CNPJ.**

Dado que não foram apresentados pela Autuada documentos fiscais que comprovam suas entradas no período fiscalizado, o fisco utilizou as NF-e de entrada extraídas do banco de dados da SEF/MG (Anexo 1 – em mídia digital às fls. 15). Destarte que cabe ao contribuinte cumprir com suas obrigações perante a legislação tributária, conforme dispõe o art. 16 da Lei Estadual 6.763/75, dentre os quais destacamos os inc. VI, VII e IX, c/c o art. 26 da Lei Complementar nº 123/06:

LEI ESTADUAL 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte: (...)

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada.

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

LEI COMPLEMENTAR 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;

II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

**Não há, portanto, justificativas como escrituração contábil simplificada para se eximir do crédito tributário imputado, bastava somente arquivar todos os documentos fiscais pertinentes pelo período legal e apresentá-los ao fisco, quando exigidos.**

Visto que não há como comprovar o recolhimento do ICMS-ST devido na cadeia de operações comerciais sem a devida emissão de documentos fiscais, o ICMS-ST foi exigido com a aplicação da alíquota interna do imposto no percentual de 18%, em conformidade ao explicitado anteriormente e ao previsto no art. 13, § 1º, inc. XIII, alínea a da Lei Complementar nº 123/06, conforme Anexo 8 (fls. 44). (Grifos acrescidos).

Conveniente ressaltar que o procedimento adotado pela Fiscalização para apuração das entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal é tecnicamente idôneo, largamente utilizado pela Fiscalização, em vários lançamentos julgados procedentes por este Conselho de Contribuintes, por exemplo, o Acórdão nº 23.687/21/1ª, cuja ementa transcreve-se:

**ACÓRDÃO: 23.687/21/1ª**

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O SÓCIO-ADMINISTRADOR RESPONDE PELOS CRÉDITOS CORRESPONDENTES ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO, POR FORÇA DO ART. 135, INCISO III DO CTN E ART. 21, § 2º, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTATADA A ENTRADA DE MERCADORIAS, SUJEITAS AO RECOLHIMENTO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C O INCISO III DO § 2º DO MESMO DISPOSITIVO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, § 2º, INCISO II, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - MERCADORIA ISENTA. CONSTATADA A ENTRADA DE MERCADORIA ISENTA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA LANÇAMENTO PROCEDENTE.

DECISÃO UNÂNIME.

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigados, os sócios-administradores da Autuada, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

### 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.

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da entrada e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

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

Vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

### **Da Exclusão da Autuada do Simples Nacional**

Consta às fls. 53 o “Termo de Exclusão do Simples Nacional”, no qual consta como data para efeito da exclusão 1º de setembro de 2015 (segundo mês da irregularidade constatada).

Conforme Consulta Optantes (fazenda.gov.br) relativa ao Simples Nacional, a Autuada esteve enquadrada no referido regime simplificado nos seguintes períodos: 01/07/07 a 31/12/18 (excluída por Ato Administrativo praticado pela Receita Federal

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

do Brasil); 01/01/19 a 31/12/19 (excluída por Ato Administrativo praticado pela Receita Federal do Brasil); optante pelo Simples Nacional a partir de 01/01/20.

Conforme consta do “Termo de Exclusão do Simples Nacional” de fls. 53, referida exclusão respalda-se nos arts. 26, inciso I e 29, incisos V e XI, §§ 1º e 3º do mesmo artigo, ambos da Lei Complementar nº 123/06; art. 76, inciso IV, alíneas “d” e “j”, §§ 3º e 6º, inciso I, da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 94/11 (atualizada pela Resolução CGSN nº 140/18, art. 84, inciso IV, alíneas d” e “j”, §§ 3º e 6º, inciso I):

Lei Complementar nº 123/06

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

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

(...)

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

(...)

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.

(...)

§ 6º Nas hipóteses de exclusão previstas no caput, a notificação:

I - será efetuada pelo ente federativo que promoveu a exclusão; e

(...)

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:

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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 desacompanhadas de documentos fiscais, de forma reiterada.

Para a caracterização da prática reiterada na hipótese do inciso I do § 6º do citado art. 76, exige-se a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, sendo que essas infrações devem ser objeto de formalização por intermédio de auto de infração, como ocorreu no presente caso.

Diferente do alegado pela Defesa, a referida exclusão da Autuada do Simples Nacional não se deu em razão do inadimplemento do pagamento de imposto, mas sim em razão da constatação das reiteradas saídas de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal. Referida exclusão encontra-se devidamente motivada e foram observados os princípios da ampla defesa e devido processo legal, o que torna regular o referido ato, estando, ainda, respaldado tal procedimento pela jurisprudência do E. TJMG:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL - INFORMAÇÕES OBTIDAS JUNTO ÀS EMPRESAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO - LEGALIDADE - PRECEDENTES DO COL. STJ - EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO SUBSTITUTO NO CASO DE OPERAÇÕES OU SERVIÇOS SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ALÍQUOTA - VENDA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL -

PERCENTUAL APLICÁVEL ÀS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS - BASE DE CÁLCULO - VALOR DA OPERAÇÃO - EXCLUSÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE TAXA DE ADMINISTRAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - ENTENDIMENTO CONSOLIDADO DO COL. STF - RECURSO DESPROVIDO.

1 - CONFORME ENTENDIMENTO CONSOLIDADO DO COL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, "COM A IMPLEMENTAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001, A QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO, EM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL, PASSOU A PRESCINDIR DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (ART. 6º)" (RMS 31.435/GO, REL. MINISTRO HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 11/05/2010, DJE 21/06/2010), CUJO PRECEDENTE DEVE SER APLICADO AO CASO DOS AUTOS RESTRITO ÀS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA OPERADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO SOBRE VALORES OBTIDOS EM OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA, POIS SÃO CONSIDERADOS DOCUMENTOS FISCAIS.

2 - A OPÇÃO PELO "SIMPLES" NACIONAL NÃO EXCLUIU A OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO DO ICMS INCIDENTE NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, CABENDO AO CONTRIBUINTE OU RESPONSÁVEL, NO ÚLTIMO CASO O SUBSTITUTO, O PAGAMENTO, DA MESMA FORMA QUE AS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS.

3 - TENDO SIDO IMPUTADO AO CONTRIBUINTE A PRÁTICA DE VENDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE NOTA FISCAL, O TRIBUTO DEVE SER CALCULADO COM BASE NA ALÍQUOTA APLICÁVEL ÀS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS NÃO OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL, NA FORMA DO ARTIGO 13, §1º, XIII, F, DA LEI COMPLEMENTAR N. 123/2006.

4 - CONFORME ENTENDIMENTO CONSOLIDADO DO COL. STF: "A TAXA COBRADA PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO DEVE SER INCLUÍDA NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS" (ARE 952169 AGR, RELATOR(A): MIN. EDSON FACHIN, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 30/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJE-221 DIVULG 17-10-2016 PUBLIC 18-10-2016)

5 - NÃO AFASTADA A LEGALIDADE DO PROCEDIMENTO APURATÓRIO INSTAURADO PELO FISCO ESTADUAL, BEM COMO DA FORMA DE CÁLCULO DO TRIBUTO, PERSISTE A HIGIDEZ DO TÍTULO EXECUTIVO.

6 - RECURSO DESPROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0194.13.003416-9/001, RELATOR(A): DES.(A) SANDRA FONSECA, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 03/12/2019, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 13/12/2019)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas e acerca do procedimento de exclusão da Autuada do Simples Nacional, cumpre registrar que não compete a este Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA).

Com relação à afronta 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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que seja adequada a apuração do ICMS devido, mediante a aplicação da redução da base de cálculo do imposto prevista no item 20, “a”, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 (vigente no período autuado), com ajuste da parcela da multa isolada exigida em relação às saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, não sujeita à substituição tributária, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Em seguida, ainda à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor), Paula Prado Veiga de Pinho e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 07 de julho de 2021.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator**

D