

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.164/25/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004415919-12	
Impugnação:	40.010160039-51, 40.010159986-06 (Coob.)	
Impugnante:	Pharmashop Distribuidora de Medicamentos Ltda	
	IE: 062910310.00-72	
	Bruno Oliveira Zagnoli (Coob.)	
	CPF: 013.957.646-03	
Proc. S. Passivo:	VITÓRIA SOARES JOÃO GUNTHER	
Origem:	DF/Muriaé	

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL. Constatada a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada por meio de Conclusão Fiscal, mediante o confronto com os 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. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. No tocante à proporção das saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, correta a exigência somente da citada multa isolada. Correta também a exigência somente da referida Multa Isolada em relação à parcela proporcional às saídas de mercadorias com isenção/não incidência do imposto, adequada ao limitador previsto no § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

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.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio de Conclusão Fiscal, mediante 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 de janeiro de 2020 a dezembro de 2023.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

No tocante às saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, exige-se somente a citada multa isolada.

E, ainda, para as operações, de saídas desacobertas de documentação fiscal, com isenção/não incidência do imposto, exige-se apenas a referida Multa Isolada, observando o § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Foi incluído, também, no polo passivo da obrigação tributária, o sócio-administrador da empresa autuada, nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente, Impugnação às págs. 156/175 e 131/140, respectivamente, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 195/218 e 149/155.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante argui a nulidade do lançamento por entender violado o princípio da busca da verdade material e em virtude de a autoridade fazendária não ter se utilizado de todas as informações que dispunha para apurar as operações realizadas pela Impugnante, em clara infringência ao art. 142 do CTN, pois a apuração fiscal foi realizada unicamente com base nos documentos eletrônicos, não tendo havido a presença física da Fiscalização nas dependências da Impugnante.

Aduz que a sua situação específica demandava um maior detalhamento para que tivesse uma autuação válida, de modo que houve a transferência do ônus do Fisco para o Contribuinte que, em sua defesa, teria que suscitar e provar os elementos que deveriam ter sido identificados pelo próprio Fisco antes da acusação fiscal.

Logo, entende por violados os princípios da verdade material, da legalidade objetiva e da imparcialidade, o que levariam a nulidade do Auto de Infração em comento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza

das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Neste ponto, destaca-se que, além das planilhas utilizadas para obtenção dos resultados (Anexo 4), identificou-se a base de cálculo, demonstrando-a, inclusive, com as informações preliminares sobre o método de apuração, e, ainda, com todas as equações utilizadas para a apuração das irregularidades, estando indicados todos os cálculos, dispositivos legais infringidos, e as penalidades aplicadas nos itens 8.1 a 13 do Relatório Fiscal.

Induidoso que a Autuada 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 a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Sobre a arguição da necessidade de ida *in loco* ao estabelecimento da autuada, e, por isso, ocorrida a violação ao princípio da verdade material, esta também não merece ser acolhida.

O trabalho fiscal foi todo realizado por meio de levantamento contábil e fiscal, e não físico, tendo este se baseado nos documentos fiscais e contábeis do próprio Contribuinte e emitidos por terceiros ao Impugnante, não tendo este em sua Impugnação apresentado qualquer documento ou elemento apto a invalidar as conclusões infirmadas no trabalho fiscal.

Os demais argumentos apresentados em Impugnação no tópico preliminar apresentam caráter de mérito e, assim, serão tratados na presente decisão.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas por meio de Conclusão Fiscal, mediante 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 de janeiro de 2020 a dezembro de 2023.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

No tocante às saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, exige-se somente a citada multa isolada.

E, ainda, para as operações, de saídas desacobertas de documentação fiscal, com isenção/não incidência do imposto, exige-se apenas a referida Multa Isolada, observando o § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Foi incluído, também, no polo passivo da obrigação tributária, o sócio-administrador da empresa autuada, nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Em preliminar de mérito, a Impugnante defende a ocorrência da decadência parcial do crédito tributário, pois os fatos geradores autuados teriam ocorrido a partir de 01/01/20, tendo sido o Sujeito Passivo notificado da autuação apenas em 21/08/25.

Assim, considerando o disposto no art. 150, § 4º do CTN, que prevê o prazo decadencial para lançamento, entende que as cobranças referentes aos meses de janeiro a julho de 2020 já decaíram, devendo ser decotadas da cobrança em questão, *in verbis*:

CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Destaca que, no seu entender, a situação não se enquadra na previsão da Súmula nº 555 do STJ, que atrairia a aplicação do art. 173, inciso I do CTN, pois a Impugnante efetuou e pagou a PGDAS em todo o período autuado, nela incluindo, obviamente, os débitos de ICMS decorrentes de suas operações e prestações tributadas, nos períodos autuados, o que foi levado em consideração no cálculo pela Fiscalização.

Entretanto, não merece prosperar a preliminar de mérito suscitada pela Impugnante.

Ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos na forma de contagem fixada no art. 173, inciso I, do CTN, que estabelece que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Veja-se:

CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2020 (primeiro período autuado) somente findaria em 01/01/26, nos termos do inciso I do mencionado art. 173 do CTN.

Verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

Ademais, o art. 150, § 4º, alegado pela Impugnante, estabelece explicitamente, que a homologação não se aplica aos casos em que ficar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso dos autos, a irregularidade tratada é a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conduta que tem como elemento subjetivo o dolo caracterizado pela omissão de receita no sentido de suprimir ou reduzir tributo.

Assim, por qualquer prisma que se analise a hipótese dos autos, não há dúvida de que, no presente caso, deve ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN para apuração do prazo decadencial.

Afasta-se, pois, a alegação de decadência.

Quanto à irregularidade constatada, instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: Auto de Infração, AIAF, Relatório Fiscal Complementar e os seguintes anexos (Grupo “Provas”):

- Anexo 1: Notas Fiscais Entrada;
- Anexo 2: DEFIS;
- Anexo 3: PGDAS-D
- Anexo 4: Quadros 1 a 13 do Relatório Fiscal
- Anexo 5: Consulta Integrada de Sócio
- Anexos Exploratória: Cruzamento de dados (intimação e ciência); E-mails e encerramento da exploratória; AIAF e documento de ciência.

O Anexo 1 contém as planilhas com os dados das Notas Fiscais de Entrada emitidas por terceiros, obtidas pelo programa Auditor Eletrônico, e, na aba 1.1, a relação de CFOP utilizado na seleção das Notas Fiscais de Entrada no autuado emitidas por terceiros da aba "Anexo 1".

As planilhas que compõem o Relatório Fiscal (Anexo 1) contém 13 (treze) Quadros demonstrativos da apuração do crédito tributário.

Os itens 8.2 - “Apuração dos Valores”, 8.3 - “Uso do Arbitramento pelo Fisco”, 8.4 - “Obtenção da Receita de Vendas Calculada pelo Fisco (RV)”, 8.5 - “Saídas Desacobertas e Base de Cálculo com ICMS por Dentro” e 8.6 - “Apuração do Crédito Tributário” do Relatório Fiscal detalham como se deu a apuração, fonte de dados e fórmulas utilizadas para cada um dos referidos quadros.

Antes de adentrar na análise do mérito do lançamento, importante esclarecer como ele foi realizado.

Como fonte de comprovação das operações de saídas realizadas pela Autuada, a Fiscalização utilizou as notas fiscais eletrônicas de entradas emitidas por terceiros, obtidas pelo programa Auditor Eletrônico e os dados constantes das PGDAS-D, tendo sido detectado indícios de saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal e intimada a Contribuinte para apresentar justificativas e/ou regularização mediante denúncia espontânea.

Todavia, apesar da troca de e-mails realizadas com a Contribuinte esta, não realizou a sua regularização, o que motivou o encerramento da exploratória e emissão do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000055015-01, anexo ao presente e-PTA, tendo sido requisitados o Balanço Patrimonial (BP), o Demonstrativo do Resultado do Exercício (DRE) e o Livro Registro de Inventário (LRI), para os exercícios de 2019 a 2023.

A Autuada, contudo, não atendeu ao requisitado no AIAF, tornando-se omissa em enviar suas informações contábeis (BP e DRE) e fiscais (LRI).

Diante das referidas omissões, o Fisco demonstra a apuração dos valores utilizados nos seus cálculos para obtenção da Receita Calculada (RV) e metodologia aplicada nos itens 8.2 a 8.6 do Relatório Fiscal.

Inconformada, todavia, a Impugnante alega que o Fisco se utilizou de três fontes de dados diferentes para, comparando-as, concluir pela ocorrência de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal: a PGDAS-D, a DEFIS (Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais) e as notas fiscais emitidas por terceiros. Todavia, defende que apenas a PGDAS-D que reflete a realidade das operações praticadas por ela, e, o aparente descasamento das informações dos outros dois meios (DEFIS e notas fiscais) e da PGDAS-D, ao contrário do que entendeu o Fisco, não conduz à infração que lhe foi imputada.

Afirma que, no que se refere às **DEFIS do período autuado, como se verifica do Anexo 2 do Relatório Fiscal, elas foram transmitidas zeradas** em todos os seus campos, especialmente as de 2022 e 2023, o que demonstra um evidente erro material, pois se a Contribuinte declarou e pagou integralmente a PGDAS de todo o período, seria evidente que a DEFIS do mesmo período, não deveria ter sido transmitida integralmente zerada.

Alega a ocorrência de prejuízo causado à Impugnante, conforme se extrai da análise da tabela do “Quadro 7 – Cálculo da Receita de Vendas”, na qual consta, para 2023, que o custo das mercadorias seria igual ao das compras, desconsiderando eventual estoque inicial e final, que foram transmitidos zerados na DEFIS, em virtude de erro, o que não foi retificado mediante conferências pela Fiscalização.

Assim, defende que o documento transmitido com erro e zerado prejudicou o cruzamento de dados, fazendo com que a conclusão ficasse equivocada.

Todavia, razão não lhe assiste.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É obrigação do Contribuinte zelar pela fidedignidade das informações produzidas e enviadas ao Fisco, conforme determina o art. 60 do RICMS/23, não podendo este alegar a sua própria torpeza. *In verbis*:

RICMS/23

Art. 60 - São obrigações do contribuinte do ICMS, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

III - escriturar e manter os arquivos com registros eletrônicos, em ordem cronológica pelos prazos previstos, conforme o caso, no § 1º, para exibição ou entrega ao Fisco;

IV - elaborar, preencher, exhibir ou entregar ao Fisco documentos, programas e arquivos com registros eletrônicos, comunicações, relações e formulários de interesse da administração tributária, relacionados ou não com sua escrita fiscal ou contábil, quando solicitado ou nos prazos estabelecidos pela legislação tributária;

(...)

É lógico que a Defesa poderia, durante o trabalho exploratório ou na própria Impugnação, apresentar documentação idônea que demonstrasse em qual documento transmitido por ela as informações sobre o custo da mercadoria vendida e estoques encontravam-se corretas; mas não o fez.

Como já dito anteriormente, a Impugnante sonegou as referidas informações ao fisco tanto na fase exploratória quanto na intimação do AIAF, tendo a sua Defesa se limitado em criticar o trabalho fiscal, apontando supostos erros materiais que não podem ser identificados e, tampouco, modificados por outro elemento de prova trazido pelo contribuinte, posto que inexistente.

Alega, ainda, a Impugnante que *“as notas fiscais de entrada no estabelecimento do contribuinte não podem ser irrestritamente consideradas no cruzamento de dados, na medida em que, ao longo do período abrangido na autuação, a Impugnante passou por duas situações de perda de seu estoque em razão das chuvas, que levaram à destruição completa de seus galpões”*. Logo, afirma que em virtude **da perda das mercadorias**, as notas fiscais não poderiam ter sido consideradas.

Mais uma vez, não merece acolha a alegação da Impugnante.

Destaca-se que casos fortuitos, de fato, podem acontecer, todavia, a legislação possui procedimento próprio para que o Contribuinte reflita na sua escrita fiscal e contábil eventual baixa de estoque decorrente de tal evento (art. 40, inciso V e 42 c/c art. 2º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/23), o que não foi feito e comprovado pela Autuada.

Destaca-se que, apesar de ser inscrita no Simples Nacional, e, na maioria das vezes, não lhe ser aplicável o procedimento de estorno de crédito, ainda lhe permanece a obrigação de formalizar a baixa de estoque, com a emissão do respectivo

documento fiscal, para que o inventário da empresa represente de forma fidedigna a situação dos seus estoques.

Logo, a mera alegação de necessidade de se desconsiderar as notas fiscais de entradas regularmente emitidas no cruzamento de dados, com a simples juntada de fotos e vídeos sobre as consequências das chuvas em seu estabelecimento, não merece acolhida.

Ainda inconformada com o procedimento utilizado pela Fiscalização, alega que a **margem aparada** considerada no Relatório Fiscal, não corresponde minimamente ao que é efetivamente praticado pela Impugnante, que é uma distribuidora de medicamentos, e não consegue alcançar os referidos percentuais em seus negócios.

Indica que a sua margem costuma ser de 10% a 15%, muito distante dos percentuais encontrados pelo Fisco que, no ano de 2023, indica a margem aparada de 69,67%. Para embasar a sua alegação, retrata alguns exemplos de medicamentos (Amoxilina, Resfedryl e Baralho) e os respectivos preços de aquisição e de venda.

Sobre este ponto, o Fisco, em Manifestação Fiscal de págs. 195/219, apresenta que:

(...)

Ademais, face ao questionamento da margem, sustenta o Impugnante que a margem aparada do Fisco está distante da realidade e apresenta notas fiscais de 3 produtos, afirmando que a margem da empresa fica em torno de 10 a 15%. Porém, tal alegação revela-se manifestamente inverídica, conforme se demonstra a seguir.

Destaca-se que as informações ora apresentadas se encontram devidamente consolidadas no Anexo desta Manifestação Fiscal, denominado “Análises – Notas Fiscais”. O documento contempla, de forma integral, as notas fiscais de entrada e de saída, bem como análise do principal produto comercializado pela empresa – Dipirona, cuja representatividade no volume de operações confere maior robustez e confiabilidade às conclusões aqui expostas.

À vista disso, ressalta-se que os produtos informados pelo Autuado, Amoxicilina, Baralho e Resfedryl não são representativos para auferir a correta margem de lucro, uma vez que, dos R\$ 8.7 milhões de mercadorias adquiridas entre 2020 e 2023, apenas R\$ 1.1 milhão (12,98%) correspondem a tais itens.

Um Adendo, embora as aquisições desses produtos somem R\$ 1.1 milhão, em contrapartida, as supostas saídas somam, apenas, R\$ 447 mil, menos de 40%. Considerando que sobre o valor de venda consta parcela da margem de lucro, observa-se claramente

que a empresa não está emitindo regularmente seus documentos fiscais, sobretudo ao verificar que não apresentou BP, tampouco LRI para informar corretamente seu suposto estoque.

Nesse mesmo sentido, foram adquiridos da mercadoria Dipirona, que representa quase 50% do total de compras do Autuado, mais de R\$ 4 milhões (consulta com nomes “Dipirona” e “Dipimed”). Entretanto, emitiram-se documentos fiscais de saída em valor inferior a R\$ 2 milhões. Novamente, considerando a margem inclusa nas vendas, aumentando o valor em comparação às entradas, demonstra cabalmente a omissão de documentos fiscais para acobertar a circulação da mercadoria.

Ressalta-se que a Dipirona apresentou margem de lucro média, entre 2020 e 2023, de 64%. No caso específico do medicamento DIPIMED 500 mg 10 ml, registraram-se aquisições no montante de R\$ 2,3 milhões e vendas declaradas de R\$ 1,0 milhão. O preço médio de aquisição apurado foi de R\$ 1,0253, sendo o valor mínimo identificado de R\$ 0,78 (conforme NF-e, chave de acesso nº 31200317875154000391550 010001785401757972721), em 2020. Já o preço médio de venda, no período fiscalizado, foi de R\$ 1,6810, alcançando o maior valor unitário de R\$ 1,90 (conforme NF-e, chave de acesso nº 3120030027590700016355001000017641101217582 9).

É impossível determinar com 100% de precisão a margem de lucro do contribuinte, sobretudo daqueles enquadrados no Regime do Simples Nacional, uma vez que, em razão do tratamento diferenciado e simplificado, não estão obrigados à apresentação de diversos documentos que auxiliariam nos cálculos. Ademais, cada fornecedor adota uma descrição própria para seus produtos, ao passo que a empresa também utiliza descrições particulares para aquele mesmo produto, não sendo exequível a análise item a item. Somente foi possível efetuar o cálculo relativo à Dipirona devido ao fato de que boa parte das aquisições (R\$ 2,3 milhões) se concentrou em um único produto com descrição padronizada por mesmo fornecedor (MEDQUIMICA IND.FARMACEUTICA LTDA. – CNPJ 17875154000391).

Por sua vez, a omissão do envio do DRE pelo Autuado, significa que este informou o CMV destes anos como valor "zero", comprometendo a obtenção da Margem do Contribuinte, pois a equação $MC = (\text{Faturamento} /$

CMV) não retorna valor válido em razão do denominador ter valor igual a "zero".

A mera alegação de que a margem da empresa estaria entre 10% e 15%, acompanhada da apresentação de apenas seis notas fiscais referentes a itens de baixa representatividade, não possui o condão de validar o percentual, tampouco de infirmar os resultados obtidos pela análise fiscal.

Pelas razões acima, resta comprovado não merecerem fê as informações prestadas pelo Impugnante, não havendo, portanto, como se utilizar a Margem do Contribuinte (MC), para a obtenção da RV, nem o porquê de se comparar a MC com a Margem Aparada.

Assim sendo, com base em valores minuciosamente demonstrados, o Fisco utilizou a Margem Aparada, obtida por cálculo estatístico através do CNAE/Faixa de Faturamento/Lucro Líquido, cujo detalhamento técnico do cálculo utilizado para obtê-la se encontra no item 8.2.1.6.2 do Relatório Fiscal (...) (Grifos no original)

Com razão o Fisco.

Devem ser acolhidas as alegações apresentadas pelo Fisco destacadas acima, pois este evidenciou de forma contundente que os percentuais encontrados a título de margem aparada não destoam da realidade da Contribuinte, notadamente, quando este apresenta a correlação entre entrada e saída do produto dipirona, e que os demais fármacos apresentados pela Impugnante em sua defesa não possuem representatividade adequada para ilidir o trabalho fiscal.

Mais uma vez destaca-se que a Impugnante não trouxe aos autos qualquer elemento ou documento fiscal capaz de desconstituir a apuração fiscal.

Nesse sentido, veja-se que a Conclusão Fiscal é procedimento fiscal idôneo para a verificação das operações realizadas pelo Sujeito Passivo, estando contemplada entre as técnicas de fiscalização previstas no art. 194 do RICMS/02.

Ademais, o inciso I, do mesmo artigo, prevê, também, que poderá o Fisco se utilizar da análise da escrita comercial e fiscal, além de documentos fiscais e subsidiários, para a apuração das operações realizadas pelo sujeito passivo. Veja-se:

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;

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

O presente lançamento se baseia no levantamento contábil e fiscal, nos termos do art. 194, incisos I e V, portanto, nos exatos termos da legislação, fato não contestado pela Defesa.

Ademais, pelas provas constantes dos autos, constata-se que o Fisco esteve sempre em busca da verdade dos fatos.

Ressalta-se que a metodologia utilizada no presente Auto de Infração não é inatacável, mas, para desconstituir os resultados atingidos com sua aplicação, deve a Defesa apontar e comprovar as falhas existentes, o que não ocorreu no presente caso.

Inexistindo provas em contrário à acusação fiscal, aplica-se ao caso o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

RPTA

Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacoberta de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Nesse sentido, caracterizada a saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, esgotado está o prazo para recolhimento do imposto, então vencido, à luz do que dispõe o art. 89, inciso I, do RICMS/02:

RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(...)

Registra-se que o Fisco efetuou o rateio das operações sujeitas à Substituição Tributária e isentas/não tributadas em forma de percentual (%), conforme Quadro 2.1 do item 8.2.1.1.3 do Relatório Fiscal.

Os respectivos percentuais foram aplicados à base de cálculo relativa às saídas das mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária (ST) e mercadorias isentas/não tributadas desacobertas de documento fiscal, conforme Quadro 09, das quais se exige apenas a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", c/c § 2º inciso I (ST) e c/c § 2º, inciso II (isenta/não tributada) da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrado nos Quadros 11 e 12.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, procedeu o Fisco ao cálculo da proporção das mercadorias sujeitas à tributação normal, substituição tributária e outras (isentas/não tributadas), conforme constante nos Relatório Fiscal.

Reitera-se que não há, no presente lançamento, exigência do imposto para as mercadorias sujeitas ao recolhimento por substituição tributária e isentas/não tributadas.

Todo o Demonstrativo do crédito tributário encontra-se perfeitamente identificado nas planilhas que integram o Auto de Infração, com aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento), nos termos do art. 12, § 71, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Assim, diante de todo o exposto, verifica-se que para a apuração do ICMS devido pelas saídas desacobertas, o trabalho fiscal se deu com base em levantamento contábil e fiscal, utilizando a Fiscalização de técnica idônea prevista no art. 194, incisos I e V do RICMS/02.

Lado outro, como mencionado, os argumentos suscitados pela Impugnante não se prestaram a desconstituir a acusação fiscal, uma vez que robusta e sobejamente comprovada a prática da infração.

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:

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correto, portanto, o procedimento fiscal e as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75, em relação à parcela de saídas desacobertas de documento fiscal proporcional às saídas regulares de mercadorias sujeitas à tributação normal:

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 desacoberta de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

(...)

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

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

(...)

Já em relação à parcela proporcional às saídas regulares de mercadorias sujeitas à substituição tributária, correta a exigência somente da referida Multa Isolada, devidamente adequada ao § 2º, inciso I.

Da mesma forma, em relação às operações de saídas desacobertas de documentação fiscal, com isenção/não incidência do imposto, correto o procedimento fiscal de exigir apenas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, adequada ao limitador previsto no § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Noutro giro, foi incluído, também, no polo passivo da obrigação tributária, o sócio-administrador da empresa autuada, nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, fato contestado pelo Coobrigado em Impugnação própria constante às págs. 131/140 dos autos.

Em brevíssima síntese, aduz que *“o lançamento deixa de indicar, de forma clara e robusta, os fundamentos legais para a inclusão do Impugnante como coobrigado, seja na qualidade de sócios ou diretores da Pharmashop”*.

Todavia, não merece amparo a sua irresignação.

Destaca-se que, 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 à Coobrigada, e, sim, a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, quando promoveu saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, conseqüentemente sem o pagamento do imposto devido, caracterizando dolo, fraude ou simulação.

Essa sistemática necessita, evidentemente, de decisão gerencial, efetivada com infração de lei, portanto, alcançada pela responsabilidade prevista na legislação.

Induvidoso que o sócio-administrador tem conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos constitui prática com o claro intuito de supressão da obrigação tributária principal, o que fundamenta a inclusão da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária.

No caso em análise, a conduta fraudulenta perpetrada pelo sócio-administrador fica, ainda mais evidente, tendo em vista que não só foi constatada a saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, mas também a sua conduta omissiva em não entregar os documentos fiscais e contábeis quando solicitado pela Fiscalização, o que motivou a metodologia utilizada pela Fiscalização para a sua conclusão fiscal.

Acrescenta-se que, segundo o disposto no art. 124, parágrafo único, do CTN, a solidariedade não comporta benefício de ordem, ou seja, o Fisco pode direcionar a cobrança somente à Autuada, ou a ambos, como ocorreu no caso dos autos:

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

(...)

Dessa forma, correta a eleição do Coobrigado/Sócio-administrador para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

CTN

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II alínea “a” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA -

SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE.

(...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(...)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral do imposto (inadimplemento de obrigação tributária principal) sujeita o Contribuinte à multa de mora prevista no inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e, existindo ação fiscal, à penalidade prevista no inciso II do referido dispositivo legal (Multa de Revalidação).

Por outro lado, ao não acobertar as operações com documentos fiscais, ocorre o inadimplemento pelo Contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei (Multa Isolada).

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e do 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;

(...)

Neste ponto, cumpre tecer comentários apenas acerca da irresignação do Impugnante que destaca que as duas multas somadas (multa de revalidação e multa isolada) representam mais de 80% do valor do Auto de Infração e correspondem a mais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 4 (quatro) vezes o valor do imposto cobrado, o que destoa do entendimento do Tribunais superiores sobre o assunto, representados no Tema de Repercussão Geral nº 816 (RE nº 882.461/MG) e ARE nº 1.058.987 AgR, ambos do STF.

Isto porque, a correlação entre tributo e multa se revela inadequada, pois, conforme demonstrado e destacado pela Fiscalização, no caso dos autos, as multas foram divididas de acordo com a forma de tributação (normal, substituição tributária - ST e isento ou imune).

E, conforme se verifica no Quadro 2.1 do Relatório Fiscal, 90% (noventa por cento) das operações da Impugnante são sujeitas à substituição tributária, e, embora o tributo tenha sido recolhido em etapa anterior e, portanto, não exigido no Auto de Infração em comento, a obrigação acessória de acobertar as saídas são igualmente aplicáveis e sujeitas às penalidades, razão pela qual não merece prosperar a correlação feita pela Impugnante entre imposto exigidos e multas arbitradas.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Fernando Salzer e Silva. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 18 de novembro de 2025.

Mellissa Freitas Ribeiro
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente