

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.197/26/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004747287-21
Impugnação: 40.010160995-83
Impugnante: Rosalie Coutinho Peroni
IE: 186105045.00-54
Coobrigada: Rosalie Coutinho Peroni
CPF: 699.927.706-00
Origem: DF/Muriaé

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL. Constatadas 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 por da análise de documentos fiscais e subsidiários da Contribuinte. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02 e art. 159, incisos I e V do RICMS/23. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, incisos I e II, todos da Lei nº 6.763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL - CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual responde ilimitadamente pelos créditos tributários constituídos, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 966 e 967 do Código Civil. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre 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 2021 a dezembro de 2023.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última, adequada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, conforme § 2º, inciso I do art. 55 da mencionada lei,

com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, por força do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

Conforme Relatório Fiscal Complementar (págs. 18/21 do e-PTA), em relação às saídas sujeitas à substituição tributária, foi exigida somente a citada penalidade isolada e, relativamente às operações isentas ou não tributadas, a Multa Isolada nos termos inciso II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

A titular da empresa individual foi incluída como Coobrigada no polo passivo da autuação, em razão da prática de atos com infração à lei (dar saída em mercadorias desacobertas de documento fiscal), nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 52/71, com os argumentos a seguir, em síntese:

- informa que no presente trabalho o Fisco identificou a existência de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais mediante cruzamento eletrônico entre as notas fiscais de saídas de seu estabelecimento e as notas fiscais de entrada escrituradas por terceiros em seus sistemas de registro;

- aduz que a Fiscalização não indicou, de forma clara, qual foi a fonte concreta em que foram extraídas as informações sobre as notas fiscais de entrada escrituradas por esses terceiros;

- aponta que o lançamento tributário é ato administrativo vinculado e obrigatório, que deve indicar com precisão os elementos que fundamentam a exigência fiscal, incluindo os fatos e as provas que sustentam a presunção de omissão de receitas, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN;

- sustenta que manteve escrituração regular durante todo o período auditado, recolheu pontualmente os tributos apurados dentro do regime de tributação do Simples Nacional a que estava enquadrada, não possui histórico de autuações anteriores que pudesse indicar padrão reiterado de descumprimento de obrigações fiscais;

- assevera que Fiscalização não identificou nem comprovou nenhum ato específico e individualizado praticado pela sócia-administradora que pudesse ser qualificado, em si mesmo, como excesso de poderes ou infração à lei para os fins do art. 135 do CTN;

- requer a procedência da impugnação com o consequente cancelamento do crédito tributário.

Nestes termos pede deferimento.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização se manifesta às 92/101, refutando as alegações da Defesa e pugnando pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre 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 2021 a dezembro de 2023.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última, adequada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, conforme § 2º, inciso I do art. 55 da mencionada lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, por força do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

Conforme Relatório Fiscal Complementar (págs. 18/21 do e-PTA), em relação às saídas sujeitas à substituição tributária, foi exigida somente a citada penalidade isolada e, relativamente às operações isentas ou não tributadas, a Multa Isolada nos termos inciso II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

A titular da empresa individual foi incluída como Coobrigada no polo passivo da autuação, em razão da prática de atos com infração à lei (dar saída em mercadorias desacobertas de documento fiscal), nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Conveniente esclarecer que a Autuada aponta que no presente trabalho a Fiscalização identificou a existência de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais mediante cruzamento eletrônico entre as notas fiscais de saídas do estabelecimento da Impugnante e as notas fiscais de entrada escrituradas por terceiros em seus sistemas de registro.

Aduz a Defesa que o Fisco não indica, de forma clara, qual foi a fonte concreta de onde foram extraídas as informações sobre as notas fiscais de entrada escrituradas por esses terceiros.

Entretanto, tal assertiva não se sustenta

O presente trabalho fiscal foi realizado com base em levantamento contábil e fiscal, e não físico. Não há, na apuração, influência de quantidades, mas sim de valores.

A presente autuação fiscal não se baseia no levantamento quantitativo de mercadorias, estabelecido pelo art. 194, inciso II do RICMS/02 e art. 159, inciso II do RICMS/23, mas sim no levantamento contábil e fiscal, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02 (fatos geradores até 30/06/23) e art. 159, incisos I e V do RICMS/23 (fatos geradores após 01/07/23).

O levantamento efetuado se constitui em técnica fiscal que se baseia em uma simples operação matemática de soma, subtração e multiplicação, onde o resultado é objetivo e prescinde de cálculos mais elaborados. Confira-se:

RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

IV - levantamento quantitativo de mercadorias e valores (quantiv valor);

V - conclusão fiscal.

(...)

(Destacou-se)

RICMS/23

Art. 159 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal, poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

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

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

IV - levantamento quantitativo de mercadorias e valores - quantiv valor;

V - conclusão fiscal.

(...)

(Destacou-se)

Ademais o trabalho fiscal em análise não foi realizado mediante cruzamento eletrônico entre as notas fiscais de saídas do estabelecimento da Impugnante e as notas fiscais de entrada escrituradas por terceiros em seus sistemas de registro, como afirma a Impugnante durante toda a sua manifestação.

O confronto foi realizado entre as notas fiscais de entradas no estabelecimento autuado impugnante, constante do Anexo 1 do e-PTA (págs. 26), emitidas por terceiros e as aquisições declaradas pela Impugnante em suas Declarações Socioeconômicas e Fiscais - DEFIS, conforme Anexo II de págs. 27), conforme explicado no item 8.2.1.1 do Relatório Fiscal às págs. 10 do e-PTA.

O referido confronto foi necessário para verificar qual foi, de fato, o montante de mercadorias adquiridas pela empresa no período.

A Autuada aduz que o lançamento tributário é ato administrativo vinculado e obrigatório, que deve indicar com precisão os elementos que fundamentam a exigência fiscal, incluindo os fatos e as provas que sustentam a presunção de omissão de receitas, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Sustenta que manteve escrituração regular durante todo o período auditado, recolheu pontualmente os tributos apurados dentro do regime de tributação do Simples

Nacional a que estava enquadrada, não possui histórico de autuações anteriores que pudesse indicar padrão reiterado de descumprimento de obrigações fiscais.

Todavia, novamente, razão não lhe assiste.

Os fatos que fundamentam a exigência fiscal estão devidamente explicados no Relatório Fiscal de págs. 07/25, bem como as provas que sustentam a autuação.

Caso a Autuada escriturasse corretamente suas operações, os documentos Contábeis dos Anexos 2 e 3 (págs. 27/36 e págs. 37/46) informados pelo Sujeito Passivo, além dos documentos relacionados no 8.1.3.1 (págs. 09), deveriam retratar todas as corretas operações de entrada, e de saída, assim como a real quantificação de seus Estoques, além do total das Despesas custeadas pela empresa.

No presente caso, entretanto, isso não ocorre, face às omissões e divergências analiticamente demonstradas nos itens 8.2.1.1 a 8.2.1.6 (págs. 10/14 do e-PTA) do Relatório Fiscal, prejudicando sobremaneira a apuração a ser realizada pela Fiscalização, ratificando, de maneira incontestável, que não merecem fé as informações dos documentos contábeis e declarações Fiscais apresentadas pelo Sujeito Passivo.

Ademais, conforme já destacado, foram constatadas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, não tendo o Fisco conhecimento de qual, ou quais saídas de mercadorias especificamente deixaram de ter os documentos fiscais emitidos, sendo os valores declarados de aquisições nas DEFIS completamente diferentes dos valores das notas fiscais de entradas emitidas por terceiros (Anexo I do e-PTA), conforme subitem 8.2.1.1.1 (págs. 10) do Relatório Fiscal.

Não foi possível ao Fisco obter as corretas informações do Custo de Mercadorias Vendidas - CVM, conforme as incongruências supra mencionadas, exatamente pelo fato não ter havido a emissão da documentação fiscal correspondente às operações de saída.

Nesse sentido, o Fisco teve que arbitrar o CMV, pois a Autuada não cumpriu com suas obrigações acessórias que, emitidas de forma correta, possibilitariam a valoração do CMV sem a necessidade de arbitrá-lo.

Diante disso, observa-se, portanto, que as infrações narradas no Auto de Infração motivam suficientemente a utilização do arbitramento da base de cálculo do imposto devido pelas saídas desacobertas, nos termos previstos nos incisos I, III, IV, e VI do art. 51, c/c § único inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75, disciplinados pelo art. 53, incisos I, III, IV, e VI, e inciso I do § 5º do art. 194, ambos do RICMS/02 e art. 21, incisos I, III, IV e V e inciso I do § 4º do art. 159, ambos do RICMS/23. Veja-se a legislação mencionada.

Lei 6.763/75

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

I - o contribuinte não exibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de

perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

(...)

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

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

(...)

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

Parágrafo único - Presume-se:

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

(...)

RICMS/02

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...).

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

(...)

§ 5º Presume-se:

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

(...)

RICMS/23.

Art. 21 - O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

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

(...)

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

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

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

Art. 159 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

§ 4º - Presume-se:

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

(...)

Depreende-se pela legislação retrotranscrita em que estão previstas as hipóteses legais de presunção, que foram exatamente aquelas que motivaram seu uso pelo Fisco. Examine-se:

- a não exibição à Fiscalização dos elementos necessários à comprovação do valor da operação;

- quando a operação se realizar sem emissão de documento fiscal;

- ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações próprias;
- em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé a declaração, o esclarecimento prestado ou o documento expedido pelo sujeito passivo e;
- quando houver saídas de mercadorias não declaradas pelo Contribuinte, cuja aquisição tenha sido informada pelo remetente.

O dispositivo em comento foi aplicado nessa ação fiscal, porquanto se fez necessário arbitrar o valor da operação de saída da mercadoria para se obter o valor não declarado, pelo Contribuinte, para fins de cobrança do ICMS e respectivas penalidades, já que, no presente Auto de Infração, o Fisco somente detinha, inicialmente, o valor das entradas no estabelecimento autuado, obtido pelos valores consignados nos documentos informados pelo remetente ou transportador – (Anexo 1 do e-PTA, págs. 26) e dos estoques constantes nas DEFIS.

Os incisos mencionados do art. 51 da Lei nº 6.73/75, são um desdobramento lógico e necessário do caput do citado artigo, que trata de arbitramento do valor das saídas desacobertas por parte da Fiscalização.

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

Relativamente à interpretação dos dispositivos que embasaram os cálculos efetuados pelo Fisco, leciona Carlos Maximiliano (2002), em (MAXIMILIANO, 2002, P. 104 – 105), que esse método de interpretação tem a finalidade de analisar a norma jurídica em seu contexto com outras normas repudiando a análise isolada da mesma. Examine-se:

“... a interpretação sistemática das normas consiste em comparar o dispositivo sujeito à exegese, com outros do mesmo repositório ou de Leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto”.

(...)

Assim sendo, a interpretação sistemática da legislação mencionada proporciona a ilação de que o valor das Receitas de Vendas auferidas pela Autuada mais próximo ao real é o da Receita Calculada pelo Fisco, composta da soma das Vendas realizadas, agregadas as Despesas custeadas pela Autuada ao produto do CMV pelo fator utilizado pelo Fisco (Margem Aparada, detalhada no subitem 8.2.1.6.2 (págs. 14) do Relatório Fiscal)), pois essa Margem Aparada foi obtida por meio de índice estatístico calculado mediante informações da Impugnante.

O fato de a Margem Aparada ter sido obtida com base no Lucro Líquido que exclui o valor das Despesas corrobora a inclusão do valor dessas, custeadas pelo contribuinte, visando a que se tenha valor de Receitas auferidas nas vendas realizadas mais próximo ao real.

Por seu turno, em razão de as declarações e documentos contábeis da Impugnante carecerem de correção e confiabilidade, conforme as incongruências supra

citadas, contidas no subitem 8.2 do Relatório Fiscal, o Fisco arbitrou o valor das operações com base no preço de custo (CMV), valor que foi ajustado pela Margem Aparada, acrescido das Despesas Custeadas pela Impugnante, estando embasado na legislação, nos termos do art. 54, inciso IV c/c § 3º e 4º, c/c § 4º do art. 194, ambos do RICMS/02 e art. 22, inciso IV c/c § 3º e 4º c/c § 3º do art. 159, ambos do RICMS/23, *in verbis*:

RICMS/02

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

(...)

IV - o preço de custo da mercadoria ou do serviço acrescido das despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento, nos termos do § 3º deste artigo, quando se tratar de arbitramento do montante da operação ou prestação em determinado período, no qual seja conhecida a quantidade de mercadoria transacionada ou do serviço prestado;

(...)

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso IV do caput deste artigo, são consideradas despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento:

I - salários e retiradas;

II - aluguel, água, luz e telefone;

III - impostos, taxas e contribuições; IV - outras despesas gerais.

§ 4º Na impossibilidade de aplicação dos valores previstos no caput deste artigo será adotado o valor que mais se aproximar dos referidos parâmetros.

(...).

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

(...)

§ 4º - Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como critério, conforme o caso, o preço unitário das saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.

RICMS/23

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 22 - Para o efeito de arbitramento de que trata o art. 21 deste regulamento, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

IV - o preço de custo da mercadoria ou do serviço acrescido das despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento, nos termos do § 3º, quando se tratar de arbitramento do montante da operação ou prestação em determinado período, no qual seja conhecida a quantidade de mercadoria transacionada ou do serviço prestado;

(...)

§ 3º - Para o efeito do disposto no inciso IV do caput, são consideradas despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento:

I - salários e retiradas;

II - aluguel, água, luz e telefone;

III - impostos, taxas e contribuições;

IV - outras despesas gerais.

§ 4º - Na impossibilidade de aplicação dos valores previstos no caput será adotado o valor que mais se aproximar dos referidos parâmetros.

Art. 159 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...).

§ 3º - Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a ocorrência qualquer das hipóteses previstas no art. 21, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, observado o disposto no art. 22, ambos deste regulamento. (...)

Reitera-se, por oportuno, que no direito tributário, as presunções sempre podem ser elididas por prova em contrário.

Verifica-se que a Impugnante não apresentou documentos comprovando as falhas do lançamento efetuado no presente Auto de Infração.

Dessa forma, os documentos que constituam prova devem ser anexados à impugnação no momento de sua apresentação, sob pena de preclusão. É o que determina o parágrafo único do art. 119 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

RPTA

Art. 119 Na impugnação será alegada, de uma só vez, a matéria relacionada com a situação fiscal

de que decorreu o lançamento, inclusive a desconsideração de ato ou negócio jurídico, se for o caso, ou o pedido de restituição, com a indicação precisa:

(...)

Parágrafo único. Os documentos que constituam prova serão anexados à impugnação, inclusive os arquivos eletrônicos com certificado de integridade das informações, sob pena de preclusão. (...) (Grifou-se)

O cálculo estatístico da Margem Aparada teve como base os valores de Estoque Inicial, Estoque Final e Despesas Operacionais contidos nas DEFIS, Faturamento do PGDAS, e Aquisições segundo Notas Fiscais de Entrada na Impugnante emitidas por terceiros.

Os cortes efetuados de 25% (vinte e cinco por cento) dos dados (quartil 1: 25_75), razão pela qual se utilizou a denominação de Margem “Aparada”, foram necessários para eliminação dos outliers, de maneira a se ter melhor adequação às regras de negócio, tendo sido estipulados para serem mais favoráveis ao Contribuinte.

A apuração das Saídas Desacobertadas está detalhada no Quadro 13, item 8.5 do Relatório Fiscal (às págs. 17 do e-PTA) e foi obtida pela diferença entre a Receita de Vendas Calculada pelo Fisco do Quadro 12 (item 8.4 do Relatório Fiscal) e a Receita Bruta Anual declarada no PGDAS-D às págs. 37, Anexo 3 do e-PTA.

A Base de Cálculo relativa ao valor da Saída Desacobertada do Quadro 13 (item 8.5) corresponde ao valor dessa calculado nos termos da Consulta Interna nº 004 de 2023 (ICMS por Dentro), mediante a fórmula:

Base de Cálculo = Saídas Desacobertada / (1 - 0,18), sendo "0,18" o valor da alíquota citada no item 8.6.1.

Aplica-se sobre os valores da Base de Cálculo com ICMS por Dentro o respectivo percentual (%) de Rateio da Tributação presente no Quadro 2.1, obtido, para cada ano, com base nas informações presentes no CST e NCM dos documentos de Entradas, resultando nos valores demonstrados no Quadro 14 (item 8.5) do Relatório Fiscal.

Utilizou-se a Alíquota de ICMS de 18% (dezoito por cento), pois, na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais, a apuração do imposto se faz à margem do regime especial de tributação, de acordo com do art. 13, § 1º, inciso XIII da Lei Complementar (LC) nº 123/06, c/c art. 5º, inciso XII, alínea “f” da Resolução CGSN nº 140/18, c/c art. 12, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.1” da Lei nº 6.763/75, c/c artigo 12, § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75, disciplinada pelo art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/2002 e item 7 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/23, estando esgotado o prazo para recolhimento do imposto, à luz do que dispõe o art. 89, inciso I do RICMS/02 e art. 115, inciso I do RICMS/23. Confira-se:

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;

II - com documento fiscal que mencione como valor da operação importância inferior à real, no tocante à diferença;

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença;

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também, no que couber, à prestação onerosa de serviço de comunicação e à prestação de serviço de transporte.

RICMS/23

Art. 115 - 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;

II - com documento fiscal que mencione como valor da operação importância inferior à real, com relação à diferença;

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença;

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

Parágrafo único - O disposto no caput aplica-se também, no que couber, à prestação onerosa de serviço de comunicação e à prestação de serviço de transporte.

(...)

(Grifou-se)

De posse do valor da Base de Cálculo de cada ano relativa à Tributação Normal, após realização de Rateio por Tributação Quadro 14 (item 8.5) do Relatório Fiscal, efetuou-se o cálculo do Valor do ICMS e das penalidades legais cabíveis, os

quais estão apresentados no Quadro 15 (item 8.6.2) do Relatório Fiscal, págs. 19 do e-PTA.

Com relação à Base de Cálculo relativa às saídas desacobertas de documento fiscal, cujas mercadorias estão sujeitas ao recolhimento do imposto por Substituição Tributária (ST), exige-se apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", limitada ao disposto no art. 55, § 2º inciso I da Lei nº 6.763/75, conforme Quadro 16 (item 8.6.3) do Relatório Fiscal.

Para as saídas desacobertas de documento fiscal, em operações isentas ou imunes, exige-se a Multa Isolada prevista no art. 55, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, conforme Quadro 17, item 8.6.4 do Relatório Fiscal.

Conveniente Reiterar, que os valores utilizados dos Estoques, das Despesas, e do Faturamento para obtenção da receita de vendas (RV) no Quadro 12 (págs.17) foram extraídos da DEFIS (Anexo 2), e PGDAS-D (Anexo 3), sendo todos esses documentos informados pela Contribuinte, e o trabalho fiscal se deu com base em levantamento contábil e fiscal, e não físico, porquanto não há, no cálculo, influência de quantidades e sim de valores.

No final, as saídas reais estimadas foram superiores às saídas declaradas no PGDAS-D. Então, presume-se que a diferença decorreu de saídas desacobertas, conforme demonstrado pelo Fisco às págs. 20 do e-PTA.

Diante disso, não há que se falar em arbitrariedade, mas em reconstrução lógica da movimentação de mercadorias.

Ainda em relação às penalidades aplicadas, 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:

Lei nº 6.763/75

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 a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, (saída desacoberta de documentação fiscal), apurada com base exclusivamente em documentos e lançamentos da escrita do contribuinte:

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 desacompanhada 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;

(...)

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)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao não emitir notas fiscais, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se, ademais, que a Multa Isolada foi adequada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação (com ST e sem ST), nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, por força do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. (...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

Efeitos a partir de 1º/08/25 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/25.

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato preterito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Em relação às operações isentas ou não tributadas, exigiu-se a Multa Isolada conforme inciso II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. (...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

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.

(...)

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

Quanto à eleição do titular da empresa para o polo passivo da obrigação tributária, é importante ressaltar que, no que pertine ao empresário individual, sua responsabilidade é ilimitada, isto é, todo o patrimônio da pessoa física assegura os débitos contraídos em sua atuação empresarial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência, como depreende-se da seguinte decisão, proferida no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4):

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0013203-60.2012.404.0000

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO CÓDIGO CIVIL) NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL. (JULGADO EM 19/02/13).

(GRIFOU-SE).

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

A Impugnante assevera que Fiscalização não identificou nem comprovou nenhum ato específico e individualizado praticado pela titular que pudesse ser qualificado, em si mesmo, como excesso de poderes ou infração à lei para os fins do art. 135 do CTN.

Entretanto, tal entendimento carece de razão.

A titular da empresa foi inserida como Coobrigada no polo passivo da autuação em consonância com o disposto no art. 135, inciso III, do CTN, c/c art. 21, inciso XII c/c § 2º, inciso II do citado artigo da Lei nº 6.763/75, por ter conhecimento e poder de comando sobre as operações praticadas pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas (dar saída em mercadorias desacobertas de documento fiscal), atos de infração a lei, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco.

Nessa linha, a capitulação legal encontra-se devidamente registrada no Auto de Infração. Veja-se:

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

§ 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.

Lei nº 10.406/02

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

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

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

Lei nº 13.105/15

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, correta a inclusão do titular da empresa individual no polo passivo da presente obrigação tributária.

Por fim, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, 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;

(...)

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar o pedido de vista formulado pela Autuada. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Juliana de Mesquita Penha e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 13 de maio de 2026.

Antônio César Ribeiro
Presidente / Relator