

Acórdão: 24.207/26/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004711006-82
Impugnação: 40.010160864-65
Impugnante: Maria Aparecida Leite
IE: 002732709.00-96
Coobrigada: Maria Aparecida Leite
CPF: 049.819.274-10
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDASN-D) e os valores constantes em extratos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito, abrangendo recebimentos realizados no CNPJ da pessoa jurídica e no CPF do empresário individual. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII do RICMS/02 e art. 159, incisos I e VII, do RICMS/23. Entretanto, exclui-se da base de cálculo do imposto as mercadorias sujeitas à substituição tributária (ST). Infração parcialmente caracterizada. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei, com redação do art. 5º da Lei nº 25.378/25.

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, 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 parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, com recolhimento de ICMS a menor, no período de 01/03/20 a 31/12/22, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pelo Contribuinte à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradoras de cartões e empresas similares, tais como, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento e instituições e intermediadores financeiros e de

pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º, inciso I do art. 55 da mencionada lei, com redação do art. 5º da Lei nº 25.378/25.

Registra-se ademais que foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, a empresária individual, titular do estabelecimento autuado, por atos praticados com infração à lei (dar saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal), nos termos do nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN, art. 21, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 966 e 967 ambos do Código Civil de 2002 – CC/02.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por sua representante legal, Impugnação às págs. 136/145, com os seguintes argumentos, em síntese:

- argui a nulidade do Auto de Infração, entendendo que o lançamento se baseou exclusivamente em cruzamentos eletrônicos, sem diligências diretas aptas a comprovar a ocorrência do fato gerador e sem oportunizar contraditório efetivo;
- acrescenta que a conclusão fiscal estaria comprometida por ausência de prova concreta da materialidade das operações mercantis;
- suscita nulidade do e-PTA, por arbitramento indevido, sob o argumento de que a discrepância entre dados do PGDASN-D e valores de cartões/meios eletrônicos não autorizaria, por si só, presumir receita tributável pelo ICMS, nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional – CTN;
- menciona a possibilidade de composição de valores por eventos e naturezas diversas (como estornos, ajustes, antecipações, transferências e receitas não sujeitas ao ICMS);
- aduz falta de comprovação de ocorrência do fato gerador do ICMS por ausência de prova de circulação jurídica de mercadoria, ao argumento de que inexistente demonstração idônea e individualizada de operações de saída desacobertas;
- aponta ausência de adequada segregação dessas receitas no procedimento fiscal, uma vez que exerce também atividades mistas, com parcelas de receitas decorrentes de serviços/transportes/locação, as quais não se sujeitariam ao ICMS;
- contesta a metodologia de cálculo, especialmente a integração do ICMS à própria base de cálculo (“por dentro”);
- questiona a cumulação das multas de revalidação (MR) e isolada (MI), que em seu entendimento configuraria “*bis in idem*”;
- entende que as penalidades exigidas afrontam o princípio da proporcionalidade e apresentam natureza confiscatória.

Requer:

- a nulidade do Auto de Infração eis que eivado de vícios;
- a realização de prova pericial;
- o cancelamento do crédito tributário, por ausência de comprovação do fato gerador do ICMS;
- a exclusão das receitas não tributáveis, com recálculo do ICMS;
- o cancelamento/exclusão das multas de revalidação (MR) e isolada (MI) por desproporcionalidade.

Nestes termos pede deferimento.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 157/172, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

Em sessão realizada em 08/04/26, a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG converte o julgamento em diligência para que a Fiscalização analise as exigências do ICMS e Multa de Revalidação considerando o fato de que a Autuada opera com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apontando o posicionamento fiscal a respeito. Em seguida, vista à Impugnante, págs. 173.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 174/180.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às págs. 185/201 e anexa os documentos de págs. 202/365.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às págs. 366/377.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

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

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.

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.

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

A conclusão fiscal, com base em informações nas DIMPs, é procedimento previsto e foi bastante para apurar a infração. Não há necessidade de diligências para verificação do fato gerador como defendido pela Impugnante. Havendo omissão de receita, cabe ao contribuinte o ônus da prova quanto à não existência do fato gerador do ICMS.

Houve a possibilidade do exercício real do contraditório efetivo, inclusive possibilitando maior tempo para apresentação de prova em sentido contrário daquilo trazido pelo Fisco, a partir da medida determinada pela Câmara.

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

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, com recolhimento de ICMS a menor, no período de 01/03/20 a 31/12/22, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pelo Contribuinte à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradoras de cartões e empresas similares, tais como, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento e instituições e intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º, inciso I do art. 55 da mencionada lei, com redação do art. 5º da Lei nº 25.378/25.

Registra-se ademais que foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, a empresária individual, titular do estabelecimento autuado, por atos praticados com infração à lei (dar saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal), nos termos do nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN, art. 21, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 966 e 967 ambos do Código Civil de 2002 – CC/02.

Ressalta-se, de início, que a Impugnante requer a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08):

RPTA

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Cumpre destacar que a Fiscalização tendo em vista os indícios de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, emitiu o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000045078-16, anexado às págs. 05, para exame do cumprimento das obrigações tributárias no período de 01/01/20 a 31/12/22.

Ao confrontar os valores mensais informados pela administradora dos cartões, relativos a operações/prestações realizadas por meio de cartão de crédito e/ou débito, com as vendas declaradas pela Contribuinte, a Fiscalização apurou saídas desacobertas de documentos fiscais, no período autuado.

A Autuada alega, em sua defesa, que o procedimento fiscal é insubsistente, não passando de meros indícios da infração imputada. Defende, assim, ser imprescindível a existência de outras provas das saídas desacobertas.

Todavia, razão não lhe assiste, conforme se verá.

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, incisos I e VII, do RICMS/02, nos seguintes termos:

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;

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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, *in verbis*:

RICMS/02 - Anexo VII - Parte 1

Art. 10-A - As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, as instituições e os intermediadores financeiros e 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 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-e-intermediadores-de-pagamentos-servicos-e-negocios/>.

(...)

Art. 13-A - As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, as instituições e os intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, os intermediadores de serviços e de negócios entregarão os arquivos eletrônicos de que tratam os arts. 10-A e 10-B desta parte, até o último dia útil de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior, nos termos previstos em ato Cotepe/ICMS.

(...)

§ 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.

Ressalta-se que as informações prestadas pela Autuada e pela administradora de cartão de crédito e/ou débito são documentos fiscais, nos termos do disposto no art. 132, incisos II e III do RICMS/02.

Repita-se, por oportuno, que as saídas de mercadorias não levadas à tributação foram apuradas pelo cotejo das informações apresentadas pela administradora de cartão de crédito e/ou débito com as vendas informadas pela Contribuinte, estando o cálculo demonstrado na planilha de págs. 15 (Anexo 1 do e-PTA).

Desse modo, não assiste razão à Impugnante quando alega que o procedimento baseou-se em provas insuficientes.

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

RICMS/02

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

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

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

(...).

Registra-se, por oportuno, que em relação a base de cálculo do imposto para as mercadorias sujeitas à substituição tributária (ST), o trabalho fiscal, merece reparo.

A 2ª Câmara converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização reexaminasse as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, considerando que a Autuada comercializa mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e manifestasse seu entendimento quanto aos reflexos dessa circunstância no lançamento.

Em atendimento à diligência, a Fiscalização deixou de realizar o cotejo entre as mercadorias sujeitas e não sujeitas ao regime de substituição tributária, embora dispusesse de elementos suficientes para tanto, especialmente por meio da análise das declarações PGDAS-D apresentadas pelo Contribuinte, nas quais são informados separadamente os valores relativos às aquisições e às receitas decorrentes da comercialização de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Ademais, consta dos autos comprovação documental (fotografia à fl. 8) de que a empresa atua como depósito de materiais de construção, comercializando produtos como telhas, cimento, argamassa e metais, mercadorias normalmente submetidas ao regime de substituição tributária.

Dessa forma, impõe-se a exclusão, da base de cálculo utilizada para a apuração do crédito tributário, dos valores de receita declarados no PGDAS-D

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

referentes à comercialização de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

O estabelecimento autuado está cadastrado na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG sob a CNAE-F nº 4744-0/99, qual seja, comércio varejista de materiais para construção em geral, segmento para o qual não há previsão legal de alíquotas diferenciadas, tampouco de benefício fiscal, aplicáveis às saídas promovidas pela Contribuinte no período autuado.

A alíquota aplicável às saídas desacobertas de documentos fiscais realizadas pela Autuada é a prevista no art. 12, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.1” 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:

(...)

I - nas operações e prestações internas:

(...)

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

(...)

Portanto, a falta de cumprimento das obrigações tributárias e fiscais sujeita o contribuinte ao pagamento do imposto e demais acréscimos legais, previstos na legislação, devendo ser utilizada a alíquota aplicável, conforme o citado art. 12, inciso I da Lei nº 6.763/75.

O fato de a Autuada estar enquadrada no regime simplificado de tributação não lhe socorre, conforme o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional).

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 (LC) nº 123/06, que assim prescreve:

LC nº 123/06

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

(...)

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

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacombertada de documento fiscal;

(...)

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

Cumprir destacar que a alíquota aplicada pela Fiscalização não foi em virtude da exclusão da Autuada do Simples Nacional, mas pela apuração de saídas de mercadorias desacombertadas de documentos fiscais.

Quanto aos créditos do imposto não aproveitados na época própria, poderão ser apropriados na forma prevista no § 2º do art. 67 do RICMS/02, observado o prazo previsto no § 5º do mesmo artigo.

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

As multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto não recolhido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

A multa de revalidação foi definida, com decisão, da seguinte forma, de acordo com a decisão proferida na Apelação Cível nº 1.0027.97.013646- 4/002, no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG):

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002

EMENTA: (...) MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO,

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO.

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória, ou mesmo com a multa isolada, e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais -TJMG na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da decisão proferida quando do julgamento da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Registra-se, por oportuno, que a multa isolada foi adequada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, sendo limitada a 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS incidente na operação.

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;

(...)

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.

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)

(DESTACOU-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.

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 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Assim, observada a exclusão da base do imposto as mercadoras sujeitas à ST, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir da base de cálculo do imposto as mercadorias sujeitas à ST, com base nos PGDAS. Vencida, em parte, a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Relatora), que o julgava procedente. Designado relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Keli Campos de Lima e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 03 de junho de 2026.

Antônio César Ribeiro
Presidente / Relator designado

CS/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.207/26/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004711006-82	
Impugnação:	40.010160864-65	
Impugnante:	Maria Aparecida Leite	
	IE: 002732709.00-96	
Coobrigada:	Maria Aparecida Leite	
	CPF: 049.819.274-10	
Origem:	DF/Uberaba	

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

Como relatado no acórdão, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, com recolhimento de ICMS a menor, no período de 01/03/20 a 31/12/22, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pelo Contribuinte à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradoras de cartões e empresas similares, tais como, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento e instituições e intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões.

A decisão majoritária concluiu que a infração restou configurada, mas dever-se-ia *“excluir da base de cálculo do imposto as mercadorias sujeitas à ST, com base nos PGDAS”*.

Tal conclusão adveio do fato de que a empresa é um comércio varejista de materiais de construção em geral, ramo de atividade que comercializa mercadorias sujeitas ao recolhimento por ST.

Assim, entendeu a maioria dos Julgadores que, em relação à receita omitida, haveria parte para a qual o imposto já teria sido recolhido por substituição tributária.

Data venia, esta não é a decisão acertada para o deslinde da questão por, precipuamente, inexistir base normativa que a endosse.

Outrossim, a construção defendida na decisão não pode ser aplicada, sem o mínimo elemento, além de presunção, de que a Contribuinte deu saída desacoberta de mercadorias que adquiriu com o imposto já pago por substituição tributária.

Nesse sentido, adota-se a bem fundamentada análise da Fiscalização em resposta à diligência determinada pela 2ª Câmara, por representar a inteligência da questão controvertida.

O lançamento fiscal foi formalizado por omissão de receitas e consequentes saídas desacobertas de documentação fiscal, situação em que a legislação mineira autoriza o arbitramento fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 53, inciso III, do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores, dispõe expressamente que o valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco quando a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal.

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

(grifo nosso)

A metodologia adotada não constitui ato arbitrário, mas procedimento fiscal objetivamente aferível, tecnicamente idôneo e reiteradamente admitido no âmbito do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. Veja-se que o próprio Auto de Infração registrou a observância do art. 194 do RICMS/02.

Por sua vez, a jurisprudência administrativa desse Conselho, em hipóteses análogas de omissão de receita apurada por confronto entre PGDAS-D e extratos de cartões e meios eletrônicos de pagamento, vem reconhecendo a legitimidade técnica desse critério de apuração, como demonstram, dentre outros, os Acórdãos nº 23.813/21/1ª e nº 25.135/25/1ª.

Do mesmo modo, o art. 42, § 29, do RICMS/02 estabelece que, na hipótese do art. 53, a alíquota será de 18%, salvo se o contribuinte especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que se aplicará a alíquota correspondente.

RICMS/02

Art. 42. (...)

(...)

§ 29. Na hipótese do art. 53 e do parágrafo único do art. 196, ambos deste Regulamento, 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;

(...).

Destaca-se que tal previsão regulamentar tem respaldo na Lei nº 6.763/75. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;

(...).

Portanto, a legislação estadual é clara ao atribuir ao sujeito passivo o ônus de demonstrar, de modo preciso e documentalmente idôneo, a natureza tributária específica das operações que pretenda ver submetidas a tratamento diverso.

No presente caso, a alegação de que a Autuada comercializa mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não é suficiente, por si só, para descaracterizar ou reduzir automaticamente o lançamento. Isso porque o art. 20 do RICMS/02 apenas estabelece que as regras relativas à substituição tributária são as disciplinadas no Anexo XV, mas a mera existência, em tese, de mercadorias alcançadas por esse regime no universo de produtos comercializados não permite concluir, automaticamente, que as receitas omitidas apuradas no Auto correspondam exatamente a saídas efetivamente submetidas à ST.

Em outras palavras, o fato de certa mercadoria poder, em abstrato, enquadrar-se em regime de substituição tributária não comprova, por si só, que a receita omitida identificada pela Fiscalização decorra precisamente da venda daquela mercadoria, nem que tenha havido, naquela operação concreta, retenção anterior regular do imposto em extensão suficiente para afastar a exigência do ICMS próprio lançado no AI.

No presente feito, a infração imputada consiste justamente na realização de saídas sem emissão de documento fiscal. A ausência dos documentos fiscais de saída retira do processo os elementos ordinários de individualização da operação, tais como descrição formal da mercadoria, NCM, CEST, CST/CSOSN, base de cálculo, destinatário e demais dados fiscais próprios de cada venda.

Nessas condições, não há como acolher genericamente, em favor da Autuada, a tese de que as operações omitidas seriam abrangidas por substituição tributária sem que haja demonstração documental concreta e individualizada da correlação entre a mercadoria adquirida com retenção anterior, o estoque e a saída efetivamente omitidos que foi apurada pela Fiscalização.

Registre-se que os documentos fiscais emitidos por terceiros em nome da Autuada, ainda que revelem a existência de possíveis entradas de mercadorias sujeitas e não sujeitas ao regime de substituição tributária, não se prestam, por si só, a redefinir a composição das saídas desacobertadas que fundamentaram o lançamento. Tais documentos, além de não se confundirem com a comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento nem com sua regular escrituração fiscal pelo destinatário, retratam operações de entrada, e não de saída, além de não terem sido regularmente declarados ao Fisco pelo contribuinte, de modo a permitir, com segurança jurídica, sua utilização como base de reconstrução da escrita fiscal omitida.

Mesmo que se admita, em tese, a presença relevante de mercadorias submetidas à ST nas notas fiscais de terceiros, disso não decorre que as receitas omitidas apuradas no Auto correspondam, na mesma proporção, a vendas efetivamente alcançadas por esse regime.

Entre a suposta entrada da mercadoria e a saída omitida subsistem variáveis juridicamente relevantes, tais como composição e giro do estoque, perdas, consumo, revenda de itens diversos, misturas de mercadorias sujeitas e não sujeitas à ST e, sobretudo, a inexistência de documento fiscal de saída apto a vincular cada operação omitida à mercadoria correspondente.

Não há, portanto, base probatória idônea para transpor, por aproximação, eventual proporção observada nas entradas para o universo das saídas desacobertas.

Proceder dessa forma significaria admitir reconstrução estimativa favorável ao sujeito passivo fundada em documentos de entrada não declarados e em saídas não documentadas, sem prova concreta da correlação entre aquisição, estoque e circulação posterior das mercadorias.

Tal inferência, além de incompatível com a regra do art. 42, § 29, do RICMS/02, comprometeria a natureza vinculada do ato administrativo de lançamento tributário e substituiria a exigência legal de comprovação inequívoca por juízo conjectural.

Cumprindo ainda repisar que o lançamento tributário constitui atividade administrativa plenamente vinculada, não se mostrando juridicamente admissível que a fiscalização substitua a prova por construção estimativa destituída de suporte documental idôneo.

Na hipótese dos autos, admitir-se, por mera inferência ou aproximação subjetiva, que determinada fração das vendas desacobertas corresponderia a mercadorias sujeitas à substituição tributária e outra fração se submeteria à tributação própria significaria afastar-se do regime legal do lançamento, que exige apuração fundada em elementos objetivos, verificáveis e juridicamente qualificados.

Em tal contexto, a criação de proporções presumidas entre operações com ST e operações sem ST não encontra amparo na legislação aplicável ao caso, especialmente porque o art. 42, § 29, do RICMS/02 já estabelece a solução normativa própria para a hipótese de arbitramento: aplica-se a alíquota de 18%, salvo se o contribuinte especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais operações realizou.

A adoção de critério percentual conjectural, sem prova concreta e individualizada, importaria em indevida flexibilização da vinculação legal do ato de lançamento e, em última análise, em utilização de discricionariedade que a legislação tributária não autoriza neste contexto.

A metodologia fiscal adotada no lançamento foi, ademais, objetiva e tecnicamente idônea, pois se baseou no confronto entre valores recebidos por meios eletrônicos de pagamento e as receitas já conhecidas pelo Fisco, notadamente aquelas declaradas no PGDAS-D, com apoio em demonstrativos e planilhas de apuração.

Essa forma de apuração é compatível com hipóteses de omissão de receita e saída desacobertada, especialmente porque a própria irregularidade praticada inviabiliza a comprovação direta por meio de documentos que o contribuinte deixou de emitir.

Assim, a falta de registro e declaração de operações tributáveis não configura mera irregularidade formal, mas conduta apta a ocultar do Fisco a real materialidade tributável e a reduzir ilicitamente o tributo devido. Importa registrar, ainda, que as operações regularmente documentadas por NF-e emitidas pela Autuada ao longo do período fiscalizado foram consideradas pela Fiscalização e não serviram de base para a apuração do ICMS omitido.

A exigência fiscal recaiu, portanto, apenas sobre a diferença remanescente apurada como receita omitida, correspondente às saídas desacobertas de documentação fiscal identificadas no cruzamento eletrônico de dados.

Isso evidencia que o lançamento não desconsiderou a movimentação regularmente documentada da contribuinte nem alcançou indiscriminadamente todas as operações do período, mas incidiu apenas sobre a parcela residual não acobertada por documentação fiscal e não absorvida pelas informações regularmente declaradas ou já conhecidas pelo Fisco.

Ou seja, todos os períodos de apuração regularmente declarados pelo contribuinte ao Fisco foram considerados pela Fiscalização na metodologia do lançamento, e os respectivos valores não compuseram a base de cálculo do ICMS omitido, porquanto já foram absorvidos no confronto realizado entre as receitas declaradas e os valores informados por administradoras de cartões, instituições financeiras, intermediadoras de pagamento e similares.

No âmbito do processo tributário administrativo mineiro, o art. 136 do RPTA dispõe que, 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 fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, essa irregularidade será considerada como provada.

Assim, uma vez demonstrada a inconsistência entre os valores recebidos por meios eletrônicos e os valores declarados, incumbe ao sujeito passivo produzir prova robusta em sentido contrário, o que, no ponto ora examinado, exigiria comprovação técnica específica da vinculação entre as receitas omitidas e as mercadorias efetivamente sujeitas à ST.

Não se mostra juridicamente admissível que a Impugnante se beneficie da própria omissão de obrigações tributárias acessórias cuja observância permitiria a adequada segregação fiscal das operações. Se a Autuada não emitiu os documentos fiscais correspondentes às saídas apuradas como omitidas nem entregou as declarações pertinentes, não pode, depois, pretender infirmar genericamente o lançamento com base na ausência de individualização cuja produção documental lhe incumbia originariamente.

Isso posto, reitera-se a inexistência de fundamento legal apto a amparar a decisão majoritária. Em sentido contrário, cumpre destacar a expressa previsão contida

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no § 71 da Lei nº 6.763/75, reproduzida no art. 42, § 29, do RICMS/02, circunstância que evidencia a plena procedência do lançamento.

Sala das Sessões, 03 de junho de 2026.

**Ivana Maria de Almeida
Conselheira**

CCMG