CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.643/26/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.003804000-12	
Impugnação:	40.010158387-22, 40.010158393-03 (Coob.)	
Impugnante:	BHS Comércio e Indústria Ltda	
	IE: 277572669.00-62	
	Maria Beatriz Silveira Santos (Coob.)	
	CPF: 552.583.286-00	
Proc. S. Passivo:	Hugo Miguel dos Santos	
Origem:	DF/Governador Valadares	

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL. Constatada a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS-D) e os valores constantes em documentos extrafiscais apreendidos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º do citado art. 55. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - ELEIÇÃO ERRÔNEA. Exclusão da sócia do polo passivo, diante da inobservância da regra prevista no §8º do art. 142 do CTN, ou seja, pela ausência de demonstração da conduta infratora de forma individualizada pelo Sujeito Passivo.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/20 a 28/02/23, em razão da prática de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

Por meio de operação administrativa de busca e apreensão no estabelecimento, realizou-se a copiagem de dados do computador do Contribuinte. Em ato posterior – ao cotejar os valores de vendas reais informados pelo Contribuinte nos documentos extrafiscais copiados com os valores de vendas declaradas no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - PGDAS – constatou-se a irregularidade tributária.

Cumpre salientar que os documentos copiados compõem o Auto de Infração e a autenticidade e integralidade desses arquivos foram realizadas por intermédio da geração de códigos hash (SHA1), conforme Anexos 6 e 17 a 21 da autuação.

Foi lavrado Termo de Exclusão do Simples Nacional (págs. 48/49), em virtude da prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123/06.

Além da Autuada, a sócia-administradora da empresa foi incluída no polo passivo da autuação, nos termos do art. 21, inciso XII, e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763, de 26/12/75.

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

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnações às págs. 56/73 e 86/104 respectivamente.

A Fiscalização reformula o crédito tributário às págs. 123/143, acatando parcialmente a Impugnação e reduzindo o valor originariamente exigido.

Às págs. 151/178, houve o aditamento da Impugnação, sendo reiterados os argumentos da Defesa que não foram acatados pela reformulação do lançamento e acrescentando que houve erro na intimação da Coobrigada, visto que a intimação ocorreu em endereço desatualizado.

A Fiscalização também adita a Manifestação Fiscal às págs. 187/195.

Em sessão realizada no dia 18/06/25, esta Câmara converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização se manifestasse sobre a exclusão do contribuinte do regime do Simples Nacional à luz da Resolução SEF nº 5.919/25.

O lançamento é novamente reformulado, às págs. 197/199, pela Fiscalização para adequar o valor da MI ao limitador de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, conforme estabelece o inciso II do § 2º do art. 55 da Lei Estadual nº 6.763/75. Isso reduziu o crédito tributário mais uma vez.

Adicionalmente, a Fiscalização afirmou que não procedeu à exclusão do contribuinte da sistemática do Simples Nacional, em razão da ausência de constatação da prática reiterada exigida pela Resolução SEF nº 5.919/25.

A Autuada comparece novamente aos autos às págs. 220/236.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 272/274.

Retornando à Câmara, outra vez os autos foram baixados em diligência, em sessão realizada no dia 09/06/26, para que fosse juntado o Termo de Reformulação do lançamento contendo as alterações descritas pela Fiscalização.

A Fiscalização assim o fez às págs. 276/282.

Aberta vista à Impugnante, foi novamente aditada a Impugnação (págs. 283/296) e afirmou-se que a autuação continua contendo diversos vícios, elencando-os.

Finalmente, às págs. 299/303, o segundo aditamento à Manifestação Fiscal. Nessa peça, a Fiscalização esclarece que:

I - a primeira reformulação do crédito tributário ocorreu em 10/01/25 para desconsiderar as saídas apuradas em duplicidade e, consequentemente, reduziu a base de cálculo da autuação e penalidades;

II - a segunda reformulação do crédito ocorreu em 05/09/25, em virtude da nova redação do art. 55 da Lei Estadual nº 6.763/75, em julho de 2025, para limitar o valor da multa isolada a 50% do valor do imposto incidente, assim como houve a retratação da Fiscalização quanto à exclusão da empresa do regime do Simples Nacional. Nessa ocasião, o recálculo, equivocadamente, recaiu sobre o valor originário do crédito tributário, sem considerar a reformulação anterior; e

III - a terceira e última reformulação do crédito tributário ocorreu para que o novo limite da multa isolada fosse aplicado sobre o crédito reformulado e não sobre o originário.

Em sessão realizada em 15/09/26, decidiu a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 29/09/26, em razão da intempestividade do requerimento de sustentação oral apresentado pela Defesa.

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. Para isso, sustenta que inexistem no Auto de Infração fato gerador e base de cálculo capazes de o justificar.

Nesse contexto, menciona, a título de exemplo, que a autuação foi lavrada com base na interpretação incorreta das Colunas A, B e G do Anexo 07 do Auto de Infração. Tendo considerado várias saídas em duplicidade ao somar os valores constantes nas tabelas de venda e pré-venda. Ou seja, o Fisco identificou como saída não só as vendas efetivamente ocorridas, mas também a etapa anterior (pré-venda) relativa ao mesmo comprador e a mesma mercadoria.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Antes de tudo, cumpre salientar que a Fiscalização reformulou o crédito tributário às págs. 123/143, acatando parcialmente a impugnação, retirando da base de cálculo da autuação as operações em duplicidade, quais sejam, as operações de pré-venda, orçamentos e as demais operações que não se efetivaram, reduzindo-se o valor originalmente exigido.

Com relação às exigências remanescentes, 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.

Induvidoso 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.

No que tange à intimação da sócia-administradora, sustenta a Defesa, ao aditar a Impugnação, que houve erro na intimação da Coobrigada, visto que foi realizada em endereço desatualizado.

De igual modo, não merece razão a alegação.

Primeiramente, eventual alteração de endereço não é realizada no bojo da Impugnação, com a mera indicação de mudança de endereço. Havendo procedimento específico para fazê-lo.

Ademais, a Fiscalização procedeu a diversos meios de intimação, isso se confirma pelos avisos de recebimento juntados e pela comprovação da publicação dos editais de intimação. O que atende às exigências prevista na legislação estadual:

> Lei nº 6.763/75
>
> Art. 144. As intimações do interessado dos atos do PTA serão realizadas por um dos seguintes meios, nos termos do regulamento:
>
> (...)
>
> III - pelo Domicílio Tributário Eletrônico, previsto no artigo 144-A;
>
> (...)
>
> § 2º Quando o destinatário se encontrar em local ignorado, incerto ou inacessível ou ausente do território do Estado e não tiver sido intimado em seu domicílio eletrônico, ou quando não for possível a intimação por via postal, inclusive na hipótese de devolução pelo correio, a intimação será realizada mediante publicação no meio oficial de divulgação do ato.

Além disso, mesmo que fosse constatada qualquer irregularidade na intimação, a Impugnante compareceu e se manifestou tempestivamente nos autos em todas as oportunidades em que foi intimada.

É de se referir que o prejuízo – seja para defesa, seja para andamento do processo – é pressuposto da nulidade, o que não foi constatado no caso em apreço.

No que tange à marcha processual, não se ignora que existem no processo diversos documentos desentranhados e três reformulações de crédito (uma delas por erro material ao calcular a multa isolada sobre o crédito originário). No entanto, não se

atesta vício formal, muito menos vício material, capazes de macular os elementos intrínsecos ou extrínsecos do lançamento.

Como mencionado, a Impugnante participou de todas as etapas do processo, inclusive, manifestou-se nos autos em 5 (cinco) oportunidades.

Adicionalmente, a Fiscalização prontamente se manifestou sobre todas as alegações apresentadas e, na última manifestação fiscal, esclareceu todos os acontecimentos que levaram a três reformulações do crédito tributário.

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

Do Mérito

Como relatado, a autuação, lavrada em 26/09/24, versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/20 a 28/02/23, em razão da prática de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

Por meio de operação administrativa de busca e apreensão no estabelecimento, realizou-se a copiagem de dados do computador do Contribuinte. Em ato posterior, ao cotejar os valores de vendas reais informados pelo Contribuinte nesses documentos copiados com os valores de vendas declaradas no PGDAS, constatou-se a irregularidade tributária.

Cumpre salientar que os documentos copiados compõem o Auto de Infração e a autenticidade e integralidade desses arquivos foram realizadas por intermédio da geração de códigos hash (SHA1), conforme Anexos 6 e 17 a 21 da autuação.

Além da Autuada, a sócia-administradora da empresa foi incluída no polo passivo da autuação, nos termos do art. 21, inciso XII, e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763, de 26/12/75.

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

Apresentada a Impugnação, aduz a Defesa que a autuação considerou como operações desacobertadas de documentos fiscais as vendas que efetivamente não se realizaram, tais como as movimentações de pré-vendas e orçamentos.

Acrescenta que inexistiu a prática de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, assim como não há prova dessa irregularidade nos autos. Isso porque a Fiscalização não realizou o levantamento quantitativo do estoque da empresa e, como não constatou que houve efetivamente entradas de eventuais mercadorias, não há como afirmar que ocorreram saídas de mercadorias.

Também aduz que a Fiscalização somente conseguiria constatar a infração caso identificasse que um cliente pagou por uma compra e que houve registro bancário desse valor, mas sem a emissão de nota fiscal.

Nesse sentido, argumenta que a Fiscalização deveria ter examinado as contas bancárias da empresa para apurar eventual discrepância entre o saldo das entradas de valores e os montantes das vendas.

A Fiscalização reformula o crédito tributário às págs. 123/143, acatando parcialmente a Impugnação, retirando da base de cálculo da autuação as operações em duplicidade, quais sejam, as operações de pré-venda, orçamentos e as demais operações que não se efetivaram, reduzindo-se o valor originalmente exigido.

Como mencionado, os documentos extrafiscais utilizados para confrontar as informações declaradas no PGDAS foram obtidos mediante busca e apreensão e devidamente autenticados.

Embora não questionado pela Impugnante, é importante mencionar que durante os procedimentos de copiagem não ocorre qualquer alteração no conteúdo dos arquivos, uma vez que há autenticação do conteúdo com a utilização de algoritmo com função hash, um dos mais seguros atualmente, o qual permite garantir a integridade do seu conteúdo.

Além disso, a sócia-administradora participou de todo o procedimento, inclusive consignou sua assinatura nos formulários formalizados.

Nesse contexto, o inciso VII do art. 159 do Regulamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – RICMS/23 dispõe que é tecnicamente idôneo o exame de elementos de declaração do sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria suscetível de se constituir objeto de operação:

> 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:
>
> (...)
>
> 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;

No mais, o procedimento observou todos os requisitos previstos nos arts. 44 e 45 da Lei Estadual 6.763/75 e art. 169 do RICMS/23:

> Lei nº 6.763/75
>
> Art. 44 - Depende de autorização judicial a busca e apreensão de mercadorias, documentos, papéis, livros fiscais, equipamentos, meios, programas e arquivos eletrônicos ou outros objetos quando não estejam em dependências de estabelecimento comercial, industrial, produtor ou profissional.
>
> Parágrafo único - A busca e a apreensão de que trata o caput deste artigo também dependerá de autorização judicial quando o estabelecimento comercial, industrial, produtor ou profissional for utilizado como moradia.
>
> Art. 45 - Da apreensão administrativa será lavrado Auto de Apreensão, assinado pelo apreensor, pelo detentor dos bens que forem

> apreendidos, pelo depositário e, se houver, por duas testemunhas, na forma que dispuser o Regulamento.
>
> RICMS/23
>
> Art. 169 – Depende de autorização judicial a busca e apreensão de mercadorias, documentos, papéis, livros fiscais, equipamentos, meios, programas e arquivos eletrônicos ou outros objetos quando não estejam em dependências de estabelecimento comercial, industrial, produtor ou profissional.
>
> Parágrafo único – A busca e a apreensão de que trata este artigo também dependerá de autorização judicial quando o estabelecimento comercial, industrial, produtor ou profissional for utilizado, simultaneamente, como moradia.

Da análise da documentação extrafiscal, é possível verificar as diversas movimentações da empresa e segregar os meros orçamentos ou pré-vendas das vendas propriamente ditas.

O Anexo 23 do Auto de Infração traz a relação das saídas desacobertadas, com os respectivos números de controle, nome dos compradores, datas de saída e valores das mercadorias. Dados que são suficientes para que a empresa autuada pudesse trazer aos autos as notas fiscais que eventualmente acobertam essas operações e, com isso, contrapor a acusação fiscal. Entretanto, nenhum documento – além do que foi objeto da primeira reformulação do crédito tributário – foi capaz de comprovar que não houve a irregularidade.

A Defesa, neste ponto, trouxe argumentos genéricos.

Utilizando o exemplo trazido pela Fiscalização, apurou-se que 1.387 operações foram realizadas para os grupos denominados “Vendas para Uso próprio”, “Venda Para sócios”, “Venda para Família dos Sócios” e “Gestor de Suprimentos”. Contudo, somente 545 operações foram realizadas com a emissão de nota fiscal, sendo improvável que as 843 operações restantes não ocorreram e que passaram apenas de simulações de venda.

Com efeito, é incontroverso que há significativa discrepância entre as saídas registradas no sistema interno da empresa com aquelas levadas a tributação, por meio do PGDAS.

Cumpre salientar que o art. 136 do Regulamento do Processo e dos Processos Tributários Administrativos – RPTA/08 estabelece que cabe à empresa autuada trazer prova aos autos que afaste a conclusão de que houve saída de mercadoria desacobertadas de documentação fiscal, sendo ônus do contribuinte:

> RPTA/08
>
> Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto

> das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Perante o exposto, não merece razão à Impugnante ao sustentar que não ocorreram saídas de mercadorias sem emissão de nota fiscal.

A Defesa também sustenta que a Contribuinte não pode ser excluída retroativamente do regime do Simples Nacional, pois demonstrou que não houve a prática de atos irregulares, sobretudo, como exposto anteriormente, em razão de não haver saída desacobertadas e sim um equívoco da Fiscalização ao interpretar que houve duplicidade de saída de mercadorias.

Afirma, também, que houve ofensa ao princípio da não cumulatividade, em razão de erro no cálculo do imposto, pois – uma vez excluído retroativamente do Simples Nacional e aplicada a alíquota de 18% sobre a base de cálculo de suas operações – a Autuada retornaria ao regime de débito e crédito e, como tal, poderia apropriar dos créditos oriundos das entradas de mercadoria e compensar esses créditos com os débitos das saídas desacobertadas.

Desse modo, o imposto foi apurado tão somente na saída com a alíquota de 18%, conforme Anexo 12 do Auto de Infração, sem levar em consideração qualquer saldo de ICMS das entradas presentes no Anexo 9.

Oportuno mencionar que a segunda reformulação do crédito tributário, ocorrida em 05/09/25, entre outros, retratou-se quanto à exclusão da empresa do regime do Simples Nacional, em razão da inexistência de prática reiterada regulamentada pela Resolução SEF nº 5.919/25.

Nesse caso, diante da manutenção do Contribuinte no regime do Simples Nacional, restaram prejudicadas as alegações de ilegalidade de exclusão retroativa e análise de eventual direito do contribuinte à apropriação retroativa dos créditos e possibilidade de utilização destes com os débitos das saídas desacobertadas.

Assim, superadas as alegações.

Quanto à alíquota empregada, uma vez constatada a realização de operações desacobertadas de documentação fiscal, mostra-se legítima a exigência do ICMS e dos acréscimos legais cabíveis, observada a alíquota aplicável, nos termos do art. 12, § 71 da Lei Estadual nº 6.763/75 c/c art. 21 do RICMS/23:

> Lei nº 6.763/75
>
> Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:
>
> (...)
>
> § 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:
>
> I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;

> II - nos últimos doze meses, tiver realizado, preponderantemente, operações tributadas com alíquota superior a 18% (dezoito por cento), caso em que será aplicada a alíquota preponderante.
>
> (...)
>
> 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:
>
> (...)
>
> III - a operação ou a prestação se realizar sem emissão de documento fiscal;
>
> RICMS/23
>
> Art. 21 – 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;
>
> (Grifou-se)

Depreende-se da legislação retrotranscrita que a aplicabilidade da alíquota prevista no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75 restringe-se às hipóteses em que o valor das operações seja apurado mediante arbitramento promovido pelo Fisco, nos termos do art. 51 da referida lei, ou com fundamento nas presunções legais de omissão de receita previstas na legislação tributária, conforme disposto no art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75.

Tal hipótese se verifica no presente caso, uma vez que a irregularidade apurada consiste na realização de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, constatadas mediante confronto entre os valores consignados em documentos extrafiscais apreendidos e/ou copiados e aqueles declarados pela Autuada ao Fisco por meio do PGDAS.

É de se referir que o fato de a Autuada se encontrar enquadrada no regime do Simples Nacional não afasta a exigência do imposto fora da sistemática favorecida, conforme expressamente previsto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea "f", da Lei Complementar nº 123/06, nos seguintes termos:

> Lei Complementar 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 desacobertada de documento fiscal;
>
> (...)

Verifica-se, portanto, que a própria Lei Complementar nº 123/06 excepciona do regime unificado de arrecadação as hipóteses de operações desacobertadas de documentação fiscal, determinando a incidência do ICMS segundo as regras ordinariamente aplicáveis aos demais contribuintes.

Relativamente às penalidades exigidas, verifica-se que sua aplicação observou estritamente os parâmetros previstos na legislação tributária estadual.

A Multa de Revalidação foi corretamente aplicada com fundamento no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, em razão do descumprimento da obrigação tributária principal, consubstanciado no recolhimento a menor do ICMS devido em decorrência das operações desacobertadas apuradas pela Fiscalização.

> 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% (cinqüenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.
>
> (...)

Por sua vez, a Multa Isolada encontra respaldo no art. 55, inciso II, da mesma lei, tendo por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória consistente na falta de emissão de documentação fiscal relativa às operações realizadas pela Autuada.

> Lei nº 6.763/75
>
> Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:
>
> (...)
>
> II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:
>
> (...)

Trata-se, portanto, de penalidades juridicamente autônomas, incidentes sobre infrações distintas, uma vinculada à falta de recolhimento do tributo devido e outra decorrente da inobservância do dever instrumental de emissão de documentos fiscais, circunstância que afasta qualquer alegação de *bis in idem*.

Ademais, observa-se que a Multa Isolada, após a reformulação do crédito, foi exigida em conformidade com a limitação prevista no § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, respeitando o teto correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS incidente sobre as operações objeto da autuação.

> Lei nº 6.763/75
>
> Art. 55. (...)
>
> (...)
>
> II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:
>
> (...)
>
> § 2º - As multas previstas neste artigo:
>
> I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;
>
> (...)

Corretas, portanto, as exigências do Auto de Infração, inclusive quanto às penalidades aplicadas, porquanto observados os pressupostos legais, os limites normativos e a adequada subsunção dos fatos às hipóteses infracionais previstas na legislação de regência.

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;
>
> (...)

No tocante à responsabilidade da sócia-administradora, a presente Impugnação foi recebida em 07/10/24 e, durante a tramitação do processo administrativo, ocorreram três reformulações do crédito (uma delas por mero erro

material), vários desentranhamentos, três conversões do julgamento em diligência e uma remarcação de pauta (extrapauta).

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

Também não se ignora a superveniência da publicação da Lei Complementar nº 236/26, que alterou o Código Tributário Nacional, exigindo a individualização expressa da conduta do sócio-administrador para sua responsabilização.

Contudo, a despeito da superveniência da exigência legal, mas diante das especificidades da tramitação deste processo e à luz dos princípios da razoável duração do processo, da proporcionalidade e razoabilidade (propriamente dita) e da eficiência, exclui-se a responsabilidade da sócia-administradora, em razão da inobservância da regra prevista no § 8º do art. 142 do CTN.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 276/278 e, ainda, para excluir a Coobrigada do polo passivo da obrigação tributária. Vencida, em parte, a Conselheira Ivana Maria de Almeida, que não excluía a Coobrigada. Pela Impugnante BHS Comércio e Indústria Ltda, sustentou oralmente o Sr. Hugo Miguel dos Santos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. André Luís de Oliveira Silva. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Victoria Azevedo Figueiró (Revisora) e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 29 de setembro de 2026.

Henrique Grossi Reis Pereira
Relator

Ivana Maria de Almeida
Presidente

D

Acórdão:	25.643/26/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.003804000-12	
Impugnação:	40.010158387-22, 40.010158393-03 (Coob.)	
Impugnante:	BHS Comércio e Indústria Ltda	
	IE: 277572669.00-62	
	Maria Beatriz Silveira Santos (Coob.)	
	CPF: 552.583.286-00	
Proc. S. Passivo:	Hugo Miguel dos Santos	
Origem:	DF/Governador Valadares	

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 e restringe-se à decisão dos votos majoritários de excluir a Coobrigada do polo passivo da obrigação tributária.

Conforme Auto de Infração, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/20 a 28/02/23, em razão da prática de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

Além da Autuada, a sócia-administradora da empresa foi incluída no polo passivo da autuação, como Coobrigada, nos termos do art. 21, inciso XII, c/c § 2°, inciso II, da Lei Estadual n° 6.763/75.

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

> CTN
>
> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
>
> (...)
>
> III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.
>
> Lei n° 6.763/75
>
> Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:
>
> (...)

> § 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:
>
> (...)
>
> II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.
>
> (...)

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

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

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

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

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

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame a sócia-administradora, que efetivamente é quem participa das deliberações e nos negócios sociais da empresa, sendo tal premissa o bastante para a sua responsabilização.

Não obstante, a especificidade dos atos praticados pela administradora da empresa possui grau de lesividade ainda maior a justificar sua responsabilidade pessoal pela obrigação tributária.

Nesse sentido, constata-se que a infração apurada originou-se de operação administrativa de busca e apreensão no estabelecimento, na qual, por copiagem de dados do computador do Contribuinte, verificou-se a existência de documentos extrafiscais.

Para melhor elucidação, transcreve-se parte do Relatório Fiscal Complementar:

> A Autuada, empresa inscrita no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado de Minas Gerais, promoveu a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. A operação especial administrativa de busca e apreensão foi realizada pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG em conjunto com a Polícia Civil de Minas Gerais no Município de Governador Valadares. Esta operação ocorreu em 22/03/2023 e foi intitulada "operação Niterói".
>
> (...)
>
> 5.1 - SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Como resultado da copiagem temos a planilha "Anexo 06 – MOVIMENTAÇÃO GERAL BHS." Esta planilha contém dados de entrada/saída. Dentro da classificação do tipo ORÇAMENTO temos o TIPONOTA: CARTÃO PRESENTE, CONDICIONAL, NOTA DE VENDA, TROCA/DEVOLUÇÃO, e VENDA CONDICIONAL.
>
> • Entendemos que a movimentação DAS SAÍDAS com NOTA DE VENDA representa as vendas reais SEM NF-e e é igual a R$ (...), - "ANEXO 7 – SAÍDAS TOTAIS E SAÍDAS SEM NF-E - (ECF + ORÇAMENTO + VENDAS)", onde se vê também que o Total das Saídas somam R$ (...). O valor apurado das vendas desacobertadas = R$ (...).
>
> • Levantamento semelhante foi feito para os tipos ECF + SAIDAS, (totalizando R$ (...). Entendemos que esses registros se referem aos valores que foram declarados pelo contribuinte para a receita estadual(valores aproximados aos declarados no PGDAS R$ R(...).
>
> • Constatou-se a emissão no TIPO SAÍDA apenas de TIPONOTA 3- N.FISCAL, o TIPONOTA 1- N.FISCAL se trata de devolução de mercadorias.
>
> A apuração das saídas desacobertadas foi realizada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à fiscalização no Programa Gerador Do Documento De Arrecadação Do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D) constante nos Anexos 3, 4, 5 e 6 e os valores das vendas reais dos documentos copiados, constante no "ANEXO 06 – COPIAGEM - MOVIMENTAÇÃO GERAL BHS COMÉRCIO E INDUSTRIA LTDA".

Da transcrição, nota-se claramente a atitude condenável da Contribuinte ao utilizar de documentos extrafiscais para fins de sonegação de tributos, o que não tem justificativa sob qualquer aspecto, seja moral, legal ou da concorrência salutar.

In casu, a prática comercial fraudulenta da empresa é inquestionável e condenável criminalmente, conforme respalda a ação de busca e apreensão realizada pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG em conjunto com a Polícia Civil de Minas Gerais no Município de Governador Valadares.

E, em assim sendo, necessário destacar que a pessoa jurídica não realiza, por si só, ação de sonegação de tributos, pois, como já abordado, é a sócia-administradora quem efetivamente estabelece as deliberações e os negócios da empresa.

Não obstante a personalidade jurídica da empresa, certo é que a atividade empresarial é desenvolvida por pessoas físicas, administradores. São esses administradores que tomam a decisão do negócio, determinam atos a seus colaboradores e promovem vendas desacobertadas, as quais, *in casu*, foram apuradas pelos documentos extrafiscais emitidos.

Assim, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária e, sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, fato esse referendado por decisão unânime da Câmara de Julgamento.

Reitera-se, induvidoso que a Coobrigada tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a infração à lei, prática de sonegação e justificam a inclusão dela no polo passivo do lançamento.

Conclui-se, portanto, correta a eleição da Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária.

Sala das Sessões, 29 de setembro de 2026.

Ivana Maria de Almeida
Conselheira