

Acórdão:	24.091/25/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004273043-16	
Impugnação:	40.010159781-50	
Impugnante:	Mercearia Santo Antônio de Divinolândia de Minas Ltda	
	IE: 222252020.00-58	
Coobrigada:	Márcia Soares Chever Miao	
	CPF: 009.808.496-83	
Proc. S. Passivo:	Vitor Bessoni Lima	
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 através 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. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” ambos da Lei nº 6.763/75, em relação à parcela de saídas desacobertas proporcional às saídas regulares de mercadorias sujeitas à tributação normal. Exigência somente da referida Multa Isolada em relação à parcela proporcional às saídas regulares de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Exigência da citada Multa Isolada, observando o art. 55, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, em relação à parcela proporcional às saídas desacobertas de documentação fiscal com isenção/não incidência do imposto. Reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. Correta a exclusão do regime do Simples Nacional nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI, § 1º e 3º da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, da Resolução CGSN nº 140, de 22/05/18.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime. Improcedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Decisão por maioria de votos.

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 2020 a dezembro de 2023.

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

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

E, ainda, para as operações, de saídas desacobertas de documentação fiscal, com isenção/não incidência do imposto, exige-se apenas a citada Multa Isolada, adequada nos termos do § 2º, inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Tendo em vista que a Autuada promoveu reiteradas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, a Fiscalização iniciou o processo de exclusão da empresa do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI e § 1º, 3º e 9º, inciso I, da Lei Complementar nº 123/06 e art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, §§ 3º e 6º, inciso I, da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140/18.

Registra-se ademais, que foi incluída, no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, a sócia-administradora da empresa autuada, em razão da prática de atos com infração à lei (dar saída em mercadorias desacobertas de documento fiscal), nos termos do disposto no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional - CTN e no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 1.340/1.368, com os argumentos a seguir em síntese:

- argui nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa, e ainda ausência de intimação pelo Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e;
- assevera que o Fisco não comprovou dolo para as saídas desacobertas de documentação fiscal;
- entende que os arts. 55 e 56, ambos da Lei nº 6.763/75 pressupõem o dolo para sua aplicação e, dada a ausência da sua comprovação, as multas, bem como a penalidade de exclusão do regime do Simples Nacional, não deveriam ser aplicadas;
- aponta que as multas exigidas infringem o princípio do não confisco nos termos do art. 150, inciso IV da Constituição da República de 1988 – CR/88;
- cita jurisprudência e doutrina pertinente à matéria;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aduz que os valores apresentados pelo Fisco não correspondem com a realidade operacional da empresa, o que compromete a fidedignidade das informações e gera ônus excessivo ao autuado;

- discorda da aplicação da margem aparada ao argumento de que é genérica e desconsidera completamente as condições reais de operação da empresa, seu porte, sua localização e seu mercado consumidor, violando o princípio constitucional da capacidade contributiva;

- suscita inconstitucionalidade do cálculo do ICMS “por dentro”, que reflete seu efeito confiscatório e projeção da margem aparada e para corroborar seu entendimento cita doutrina, princípios do ordenamento: vedação ao *bis in idem*, capacidade contributiva e não confisco, exemplifica o efeito do cálculo “por dentro” da base de cálculo do imposto;

- contesta da incidência dos juros sobre a multa de revalidação (MR);

- discorda da inclusão da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária;

- contesta a exclusão do regime de tributação do Simples Nacional, por necessidade de preservação da empresa;

- requer:

- a nulidade do Auto de Infração, eis que eivado de vícios;

- a realização de prova pericial, diante da apresentação da Demonstração do Resultado do Exercício – DRE e Balanço Patrimonial – BP ou subsidiariamente:

- afastar a aplicação da margem aparada substituindo-a pela margem efetiva da empresa, apurada com base em documentos contábeis apresentados (Balanço Patrimonial, DRE), recalculando o imposto devido com base apenas nas operações comprovadas;

- exclusão da exigência cumulativa das multas de revalidação (MR) e isolada (MI), por possuírem caráter confiscatório e ultrapassarem o limite de 100% (cem por cento) do valor do débito em consonância com a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal - STF e Conselho de Contribuintes de Minas Gerais;

- exclusão dos juros por ausência de previsão no Auto de Infração para sua aplicação;

- exclusão da Coobrigada do polo passivo da obrigação tributária;

- permanência no regime de tributação do Simples Nacional.

Pede a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Crédito Tributário

Acatando parcialmente as razões da Defesa, em relação ao Demonstrativo de Resultado do Exercício - DRE e Balanço Patrimonial - BP, a Fiscalização reformula o crédito tributário e anexa aos autos:

- Extinção do Crédito Tributário, págs. 1.437;

- Auto de Infração – Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT), págs. 1.438;

- Termo de Reformulação do Lançamento, págs. 1.440/1.441;

- Anexo 20- 4.1 Quadro Relatório Retificado, págs. 1.442 (Adicionalmente foi adequada a Multa Isolada prevista no art. 55 da Lei nº 6.763/75, ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando-se o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I da mesma Lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Do Aditamento à Impugnação

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 1.451/1.481. Ratifica todos os argumentos já apresentados. Reitera pela procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 1.483/1.521, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento nos termos da reformulação efetuada.

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.

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.

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.

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.

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.

Além disso, o art. 92 do RPTA estabelece de forma absolutamente clara que “as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida”. Examine-se:

RPTA

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Inexiste, também, qualquer ofensa ao art. 142 do CTN pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma escoreita as penalidades cabíveis:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Intimação via DT-e

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração por ausência de intimação por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), que lhe impediu o exercício do contraditório.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Com relação às formas de intimação do interessado dos atos do PTA, a legislação prevê o seguinte:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

será realizada mediante publicação no meio oficial de divulgação do ato.

Art. 144-A. Fica instituído o Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e -, para comunicação eletrônica entre a Secretaria de Estado de Fazenda, contribuinte e interessados, na forma e nas condições previstas em regulamento.

(...)

§ 1º Entende-se por DT-e o portal de serviços e comunicações eletrônicas da Secretaria de Estado de Fazenda, disponível na internet, que tem por finalidade:

I - cientificar o contribuinte ou interessado sobre quaisquer atos administrativos, procedimentos e ações fiscais;

II - encaminhar notificações e intimações;

III - expedir avisos em geral.

§ 2º - Para a utilização de comunicação eletrônica por meio do DT-e, o contribuinte obrigado ou interessado deverá estar previamente credenciado junto à Secretaria de Estado de Fazenda, observados a forma, o prazo e as condições previstos em regulamento.

§ 3º Ao credenciado será atribuído registro no sistema eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda e acesso a ele, na forma prevista na legislação tributária, com tecnologia que preserve o sigilo, a identificação, a autenticidade e a integridade de suas comunicações.

§ 4º Com a efetivação do credenciamento, a comunicação entre o contribuinte ou interessado e a Secretaria de Estado de Fazenda realizar-se-á preferencialmente por meio eletrônico, através do DT-e.

§ 5º O contribuinte ou o interessado, devidamente credenciado nos termos do § 2º, poderá, mediante procuração eletrônica, outorgada na forma estabelecida em regulamento, nomear terceiro para realizar, em seu nome, comunicação com a Secretaria de Estado de Fazenda por meio do DT-e.

§ 6º A comunicação realizada na forma prevista neste artigo será considerada pessoal para todos os efeitos legais e efetivada no dia em que o contribuinte ou o interessado acessar eletronicamente o seu teor, observado o seguinte:

I - caso o referido acesso eletrônico ocorra em dia não útil, a comunicação será considerada efetivada no primeiro dia útil subsequente;

II - caso não ocorra o referido acesso eletrônico, presume-se que a comunicação tenha

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sido efetivada dez dias corridos após o seu envio.

§ 7º O contribuinte ou o interessado devidamente credenciado poderá utilizar-se de serviços eletrônicos adicionais a serem disponibilizados pela Secretaria de Estado de Fazenda no DT-e.

§ 8º As intimações feitas por meio do DT-e aos que se credenciarem na forma desta Lei dispensam a publicação no órgão oficial, inclusive no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 9º - Caso o contribuinte obrigado não realize o credenciamento no DT-e no prazo regulamentar, a Secretaria de Estado de Fazenda poderá realizar o credenciamento de ofício, observados a forma, o prazo e as condições previstos em regulamento.

(...)

(Grifou-se)

Cumpra-se observar que o processo em comento é um e-PTA, cujas intimações são efetivadas conforme dispõe o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento, pelo Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e - ou por meio de publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda. (Grifou-se).

(...)

Art. 10-A - Em se tratando de e-PTA relativo a crédito tributário em que o sujeito passivo não seja credenciado no Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e -, da intimação constará o endereço eletrônico, login e senha para que o sujeito passivo promova o acesso ao PTA, no SIARE.

(...)

Esclareça-se por oportuno, que a Autuada foi intimada, via DT-e, do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000054287-66 em 16/05/25, conforme Termo de Ciência de págs. 06 e da lavratura do Auto de Infração, enviado em 02/07/25, com ciência efetivada em 14/07/25, conforme Termo de Ciência de págs. 1.337.

Contrariamente à afirmação do Impugnante, a Intimação e o AIAF emitidos, assim como o Auto de Infração foram lavrados nos termos das disposições legais, regulamentares, e infralegais, contendo os elementos necessários e suficientes para que se determine com segurança a matéria tributável e a natureza das infrações.

Dessa forma, observa-se que o Fisco cumpriu exatamente os preceitos retro transcritos, com a devida observância do disposto no art. 10-A e art. 12, ambos do RPTA.

Rejeita-se, pois, as arguições de nulidade do lançamento.

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

Da Perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Aduz que com a apresentação da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE e do Balanço Patrimonial (BP) estaria comprovado que os valores exigidos no Auto de Infração são totalmente equivocados.

Inferi que as divergências apontadas decorreram da ausência de determinados documentos no curso do procedimento, não havendo, contudo, comprovação física da ocorrência das saídas desacobertas. A empresa dispõe de documentos contábeis e fiscais devidamente enviados ao Fisco capazes de embasar reconstituição dos cálculos com base em dados concretos.

Diante disso, alega que a realização de perícia técnica é imprescindível para apuração correta do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), das margens efetivas de lucro e do faturamento real, a partir de inventário físico e informações contábeis originais, afastando presunções e médias genéricas.

Atualmente tal solicitação não merece prosperar.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Verifica-se que o procedimento adotado no levantamento fiscal identificou e quantificou na forma prevista na legislação tributária as irregularidades contidas nesse Auto de Infração, e apontou as infringências e penalidades compatíveis e inerentes aos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fatos demonstrados, sem, contudo, encontrar a documentação fiscal hábil a dar o devido acobertamento às operações.

Além disso, a Impugnante não apresentou provas capazes de afastar as exigências contidas no Auto de Infração.

O procedimento de conclusão fiscal, utilizado pelo Fisco, com as respectivas questões do arbitramento e presunção são relativas ao mérito e assim serão analisadas.

Pertinente destacar que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais também se manifestou no sentido da desnecessidade de realização de prova pericial para a validação do trabalho de conclusão Fiscal elaborado pelo Fisco, conforme se depreende do Acórdão nº 23.834/24/2ª, com excerto transcrito a seguir.

ACÓRDÃO 23.834/24/2ª

(...)

EM QUE PESE A CORRETA FORMULAÇÃO DO PEDIDO E A DEVIDA APRESENTAÇÃO DOS QUESITOS, INDEFERE-SE O PEDIDO DE PROVA PERICIAL, COM FULCRO NO ART. 142, § 1º, INCISO II, ALÍNEA “A”, DO RPTA/08, IN VERBIS: RPTA/08 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 – (...)

II - SERÁ INDEFERIDO QUANDO O PROCEDIMENTO FOR: A) DESNECESSÁRIO PARA A ELUCIDAÇÃO DA QUESTÃO OU SUPRIDO POR OUTRAS PROVAS PRODUZIDAS;

(...)

VERIFICA-SE PELO CONJUNTO DE PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS QUE OS DADOS E INFORMAÇÕES NELAS CONSTANTES SÃO SUFICIENTES PARA A ELUCIDAÇÃO DAS QUESTÕES TRAZIDAS PELA IMPUGNANTE. A TÉCNICA DA CONCLUSÃO FISCAL ADOTADA PELA FISCALIZAÇÃO É PROCEDIMENTO TECNICAMENTE IDÔNEO, PREVISTO NO ART. 194, INCISO V DO RICMS/02, MEDIANTE O CONFRONTO DO VALOR DO FATURAMENTO DECLARADO EM PGDAS-D (PROGRAMA GERADOR DO DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL - DECLARATÓRIO), COM A RECEITA DE VENDAS APURADA PELA FISCALIZAÇÃO ATRAVÉS DA ANÁLISE DE DOCUMENTOS FISCAIS E SUBSIDIÁRIOS DA AUTUADA, NOS TERMOS DO INCISO I DO ART. 194 DO RICMS/02. (GRIFOU-SE).

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

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:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

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 2020 a dezembro de 2023.

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

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

E, ainda, para as operações, de saídas desacobertas de documentação fiscal, com isenção/não incidência do imposto, exige-se apenas a citada Multa Isolada, adequada nos termos do § 2º, inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tendo em vista que a Autuada promoveu reiteradas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, a Fiscalização iniciou o processo de exclusão da empresa do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI e § § 1º, 3º e 9º, inciso I, da Lei Complementar nº 123/06 e art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, § § 3º e 6º, inciso I, da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140/18.

Registra-se ademais, que foi incluída, no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, a sócia-administradora da empresa autuada, em razão da prática de atos com infração à lei (dar saída em mercadorias desacobertas de documento fiscal), nos termos do disposto no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional - CTN e no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se de início que a Autuada argui inconstitucionalidade do procedimento fiscal. Suscita ainda inaplicabilidade de cálculo por presunção. Sustenta inexistência de omissão de receita no período autuado.

Todavia, razão não lhe assiste.

O presente lançamento se baseia no levantamento contábil e fiscal, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02 art. 159, incisos I e V do RICMS/23. Veja-se a legislação mencionada, portanto, nos exatos termos da legislação.

Nesse sentido, veja-se que a Conclusão Fiscal é procedimento fiscal idôneo para a verificação das operações realizadas pelo Sujeito Passivo, estando contemplada entre as técnicas de fiscalização previstas no art. 194 do RICMS/02 (art. 159 do RICMS/23). Ademais, o inciso I, do mesmo artigo, prevê, também, que poderá o Fisco se utilizar da análise da escrita comercial e fiscal, além de documentos fiscais e subsidiários, para a apuração das operações realizadas pelo sujeito passivo. Veja-se:

RICMS/02

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

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

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

RICMS/23

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

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

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

Lado outro, a Defesa não apresenta nenhum documento e/ou elemento que comprove qualquer falha no procedimento fiscal que, repita-se, se deu nos exatos termos da legislação tributária.

Ao contrário do que a Impugnante quer fazer crer, o lançamento foi realizado em conformidade com o art. 142 do CTN, conforme já analisado em sede de preliminar.

Quanto à utilização do cálculo por presunção, novamente, não assiste razão à Autuada.

A Presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo. Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tampouco aumento da base de cálculo.

Cumprir destacar que é admissível o uso de presunções como meio indireto de prova, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo. Verifica-se que a utilização de presunção tem fundamentação nas disposições contidas no art. 194 do RICMS/02 e art. 159 do RICMS/23, supratranscritos, e, pela análise destes dispositivos, percebe-se que contém hipótese para aplicação da presunção legal nele ditada, dentre elas, a conclusão Fiscal.

É exatamente esta a hipótese dos autos.

Acerca das presunções utilizadas pelo Fisco, leciona Maria Rita Ferragut, em sua obra “Presunções no Direito Tributário”, com excerto infra transcrito:

O arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos poderá validamente ocorrer sempre que o sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado:

- não prestar declarações ou esclarecimentos;
- não expedir os documentos a que esteja obrigado; e
- prestar declarações ou esclarecimento que não mereçam fé ou expedir documentos que também não a mereçam. (Grifou-se).

Cabe lembrar que as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o dever ou ônus probante da Autoridade Fiscal para o Sujeito Passivo da relação jurídico tributária, devendo este, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis comprovando a não ocorrência da infração presumida.

Importante, também, reforçar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte contrapondo-se ao fato presumido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Antes, pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova, a fim de refutar a presunção do Fisco. Assim, cabe ao Sujeito Passivo o ônus de contraditar a presunção apresentada pelo Fisco nesse Auto de Infração, explicitando os corretos valores do total das saídas relativas ao faturamento, os quais deveriam constar no PGDASN-D, e da Margem a ser aplicada ao custo das mercadorias.

Em que pese a Autuada tenha apresentado o Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), anexados à impugnação, após ter permanecido inerte tanto diante da intimação para realização do trabalho exploratório quanto do início da ação fiscal, formalizada por meio do AIAF, tais documentos não se mostraram suficientes para afastar as exigências fiscais, além do que, permaneceu omissa quanto ao envio do livro Registro de Inventário (LRI).

Dessa foram restaram devidamente comprovadas as irregularidades nos termos do art. 136 do RPTA, *in verbis*:

RPTA.

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

Quanto as exigências apontadas no Auto de Infração, verifica-se que a Autuada deu saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por conclusão fiscal, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02 e art. 159, incisos I e V do RICMS/23, pela análise de documentos de sua escrita fiscal, a seguir elencados:

- documentos fiscais obtidos por download no programa Auditor Eletrônico, composto dos itens das Notas Fiscais Eletrônicas de Entrada no período autuado emitidas por Terceiros, tendo sido selecionados apenas os itens de CFOPs iguais aos da aba "Anexo 1.1" da planilha do Anexo NFE, estando os itens selecionados na aba "Anexo 1" desta planilha, doravante denominados NF-e de Entrada;

- de documentos subsidiários da Autuada contidos na Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais/Simples Nacional – DEFIS (Anexo 2), e no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório PGDASN-D (Anexo 3).

A Conclusão Fiscal foi aplicada para se obter o resultado das vendas não levadas à tributação (saídas desacobertas) mediante o cotejo dos valores referentes à Receita de Vendas (RV) calculada pelo Fisco, com os valores das vendas declaradas pela Contribuinte como faturamento no PGDASN-D (Anexo 3), estando todos os documentos citados anexos ao Auto de Infração.

A legislação tributária que embasou a obtenção dos resultados está descrita nos dispositivos legais, regulamentares e infralegais citados nos itens 8.1 a 12 do Relatório Fiscal, (págs. 07/24).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Faz-se mister esclarecer que, visando à apuração da RV, foram aplicadas por arbitramento as margens de lucro líquido, obtidas por levantamento estatístico realizado de acordo com o CNAE, faturamento, CMV e lucro líquido dos contribuintes.

Para as saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal exigiu-se o ICMS devido, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Para as saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária exigiu-se somente Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Para as saídas de mercadorias sujeitas à Isenção exigiu-se somente Multa Isolada prevista no art. 55, § 2º inciso II da Lei nº 6.763/75.

O ICMS e multas supra descritas estão consolidados no Demonstrativo do Crédito Tributário (total), contido no item 8.6.5 do Relatório Fiscal, incidindo juros de mora, até a data do efetivo pagamento, nos termos da Resolução nº 2.880/97 c/c o art. 127 da Lei nº 6.763/75.

No Relatório Fiscal, em seu item 8.1.1, consta a execução da atividade de Cruzamento de Dados na qual poderia ter sido realizada a Denúncia Espontânea, quando a Fiscalização encaminhou intimação a Impugnante, em 02/04/25, via DTe, solicitando justificativas diante das inconsistências encontradas, conforme documento “Cruzamento de Dados - Intimação”, cuja ciência tácita ocorreu em 14/04/25, nos termos do art. 12, § 2º do RPTA, conforme documento “Cruzamento de Dados - Ciência”.

De forma complementar, a Autuada foi informada por e-mail, pelo documento “Cruz. Dados – Intimação e-mail”, estando todos os documentos anexos ao Auto de Infração.

Porém a Impugnante, por ocasião da apresentação das justificativas às irregularidades contidas na Intimação, ficou-se inerte em responder a intimação, e não trouxe nenhuma prova que pudesse desconstituir as inconsistências apresentadas pelo Fisco, não logrando êxito em justificá-las, por meio de documentos hábeis, nem efetuou Denúncia Espontânea.

À vista disso, foi iniciada a Atividade Fiscal de Auditoria, conforme item 8.1.2 do Relatório Fiscal, em 06/05/25, nos termos do inciso II do § 3º do art. 68 do RPTA/MG, com o envio, via DTe, do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), conforme anexo “AIAF – 10.000054287.66”, tendo como objetivo a verificação do cumprimento de obrigações principal e acessória, inclusive escrituração contábil, previstas na legislação tributária e societária vigente, cuja ciência Tácita ocorreu em 16/05/25, nos termos do art. 12, § 2º do RPTA, conforme documento “AIAF – 10.000054287.66 - Ciência”.

Constou no AIAF a requisição do BP, do DRE e do livro de Registro de Inventário - LRI, porém, continuando a descumprir com suas obrigações acessórias, a Autuada permaneceu omissa quanto ao envio dos respectivos documentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale ressaltar, somente na impugnação foram apresentados o BP e DRE, mas em momento algum foi entregue o LRI.

Assinale-se, por oportuno, que nenhuma prova veio por meio da Impugnação da Autuada que pudesse refutar a acusação fiscal.

Ademais, as questões apresentadas na impugnação ao Auto de Infração não têm o condão de invalidar o lançamento.

Estão descritos detalhadamente nos itens 8.1.3 a 8.6.5 do Relatório Fiscal e analiticamente demonstrados, para o presente lançamento, a metodologia aplicada pelo Fisco e todos os cálculos efetuados nos Quadros 1 a 13. Reitera-se que os Quadros foram retificados pelo documento 4.1 - Quadros do Relatório (Retificado), anexo ao Termo de Reformulação do Crédito Tributário, que alterou o Crédito Tributário Total.

A Impugnante alega inexistência de omissão de receita e aponta incorreção na metodologia utilizada para a apuração do ICMS devido e as multas legais.

O valor das Saídas Desacobertas foi obtido por meio do faturamento da Autuada - PGDASN-D (Anexo 3), decotado da RV, obtida mediante os Estoques Inicial e Final apresentados na DEFIS e no BP, o valor das aquisições de Mercadorias destinadas à comercialização realizadas no período (NFE de Entrada), o valor da Margem Aparada (item 8.2.1.6.2 do Relatório) a ser aplicada ao CMV calculado pelo Fisco (item 8.2.1.3.1 do Relatório), e o valor de Despesas custeadas pela Autuada vindas do DRE, anexo à impugnação.

No item 8.2.1.1.1 do Relatório Fiscal, Quadro 1, observa-se que as compras de mercadorias das NF-e de Entrada são diferentes das aquisições da DEFIS (Anexo 2).

Dessa forma, o Fisco adotou nos cálculos os valores das compras, por serem mais fidedignos, porquanto a chave de acesso de cada item das NF-e de Entrada comprova a veracidade do documento fiscal, em consulta ao Portal Simples Nacional, além de terem sido extraídos da Base de Dados da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG:

Conforme item 8.2.1.1.2 do Relatório Fiscal, das Compras totais (NF-e de Entrada), Quadro 1, foram deduzidas suas respectivas devoluções, valores obtidos na DEFIS - Anexo 2, apurando-se o Valor da Compras Líquidas – conforme quadro 2 (págs.11), utilizado no Cálculo do CMV.

Cumpram-se mencionar que, conforme o DRE/22 apresentado em sede de Impugnação, foram realizadas aquisições de produtos destinados ao uso e consumo da atividade. Referidas mercadorias, por não se destinarem à revenda, assim como as devoluções, foram excluídas.

Com as informações do CST e NCM consignadas nas NFE de Entrada, efetuou-se o Rateio das entradas em números percentuais (%), de acordo com a forma de tributação (Tributação Normal, Substituição Tributária e Isentas), conforme citado no item 8.2.1.1.3 do Relatório Fiscal, e contido no quadro 2.1 (págs. 11).

No item 8.2.1.2 do Relatório Fiscal, quadro 3 (págs.12), constam os valores Estoques Inicial e Final apresentados pela Impugnante na DEFIS (Anexo 2) e BP.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que a DEFIS constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do tributo que não tenha sido recolhido resultante das informações nela prestadas, nos termos do art. 25, § 1º da Lei Complementar (LC) nº 123/06.

Entretanto, o BP anexo à impugnação retificou o estoque final de 2023 informado na DEFIS, que foi aceito pelo Fisco.

Conquanto a DEFIS seja declaração do próprio contribuinte e que, por si só, deveria representar a realidade da empresa, isso não ocorreu, demonstrando que nem todas as informações prestadas pela Autuada são verdadeiras e, portanto, é necessário cautela ao analisá-las.

Nesse sentido, embora tenha apresentado o documento (DRE) posteriormente, anexo à impugnação, percebe-se que os valores não condizem com a realidade.

Num primeiro momento, pois, não consideraram o correto valor das aquisições (valor constante na DEFIS - Anexo 2 e comparativo no quadro 1, págs. 11).

Por si só, esse fato inviabiliza a utilização dos dados que compõe o CMV do DRE.

Ademais, os valores estão em descompasso: em 2023 o DRE informa Receita e CMV de forma a se constatar que a Autuada alienou a mercadoria, em média, por menos de 40% (quarenta por cento) do preço de aquisição, o que vai de encontro a qualquer lógica de negócio que, em suma, visa maximizar o retorno do sócio.

Em que pese o exemplo do exercício de 2023, o fato supra relatado ocorre nos demais períodos, em maior ou menor proporção, mas sempre alienando mercadoria por valor inferior, e quase sempre por menos da metade, ao preço de aquisição.

Tudo isso, sem respaldo financeiro do prejuízo no BP, seja por meio de financiamento, empréstimos ou à conta de fornecedores, ficando tudo a cargo de “lucros/prejuízos acumulados”.

Conforme demonstrado, não merecerem fé as informações do CMV prestadas pela Autuada no DRE. Assim, a Fiscalização foi levada a calcular o CMV de todos os anos arbitrando-os mediante os totais anuais das Compras Líquidas do Quadro 2 e valores dos Estoques do quadro 3 (págs. 12), conforme quadro 4.1 de págs. 13 do Relatório Fiscal.

No que concerne às Despesas, o item 8.2.1.4 do Relatório Fiscal apresenta, no quadro 5 (págs. 13), o valor custeado pelo Sujeito Passivo, contido na DEFIS e no DRE.

Em que pese a Autuada tenha retificado o valor da DEFIS por meio do DRE, anexo à impugnação, novamente comprovando que suas informações são conflitantes e, nem sempre, merecem fé, dada a ausência de informações que desconstituísse as modificações, a Fiscalização entendeu por aceitar os novos valores declarados (DRE).

No item 8.2.1.5 do Relatório Fiscal, consta que o valor do Faturamento é o informado pelo autuado no PGDAS-D (Anexo 3).

No item 8.2.1.6.1 é citada a impossibilidade de se utilizar nos cálculos a Margem do Contribuinte (MC), e esta ocorre, pois, a MC é o resultado da equação matemática ($MC = \text{Faturamento (PGDAS-D, Anexo 3)} / \text{CMV}$), ou seja, é resultado da divisão da Receita de PGDAS pelo CMV calculado.

Seguindo o raciocínio, o CMV é o resultado da simples equação matemática, $CMV = EI + C - EF$, e, para um determinado período de apuração, os valores das Compras de mercadorias para revenda (C) do sujeito passivo influenciam diretamente no valor do CMV, pois este é o resultado do Estoque Inicial (EI) somados às Compras Líquidas (C) e diminuídos do Estoque Final de mercadorias (EF).

Consequentemente, se o valor de Compras informado pelo Contribuinte através da DEFIS (Aquisições) é diferente do valor das Compras obtidas pelo Fisco por meio das NF-es de Entrada, conforme demonstrado no quadro 1 (págs.11), resultará em diferentes valores de CMV e, por conseguinte, diferentes resultados da MC.

Assim, necessariamente, estará em desacordo o CMV pautado nas aquisições da DEFIS, valor notadamente inferior à soma das notas fiscais de aquisição de mercadorias.

Ademais, considerando o exemplo do CMV constante do DRE/23, no qual se verifica que a alienação das mercadorias ocorreu, em média, por valor inferior a 40% (quarenta por cento) do preço de aquisição, evidencia-se a necessidade de aplicação dos cálculos ora expostos.

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

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

Conforme esclarecido pelo Fisco, o cálculo estatístico desta Margem Aparada teve como base os valores de Estoque Inicial, Estoque Final e Despesas contidos nas DEFIS, o Faturamento do PGDAS-D, as Aquisições segundo NF-e de Entrada e o resultado do Faturamento diminuído das Despesas, ou seja, o Lucro Líquido (L).

Diante disso, verifica-se que em razão da impossibilidade de se utilizar a MC, conforme relatado anteriormente, o valor mais próximo ao real a ser utilizado nos cálculos da Receita de Vendas - Quadro 7 (págs. 17), RV, é o da Margem de Lucro Líquido Aparada obtida por meio de levantamento estatístico realizado de acordo com o Faturamento, Lucro Líquido e CMV dos contribuintes do mesmo setor da Autuada, conforme item 8.2.1.6.2 do Relatório Fiscal e valores do Quadro 6 de págs. 15 do Relatório Fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Oportuno registrar que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, avalizou o uso da margem aparada pelo Fisco, pela impossibilidade de uso da Margem do Contribuinte, conforme excerto do Acórdão 24.703/23/3ª, infra transcrito:

ACÓRDÃO Nº 24.703/23/3ª

(...)

OBSERVA-SE, ENTÃO, QUE A MARGEM “DO CONTRIBUINTE” NÃO REPRESENTA VALOR CONFIÁVEL, UMA VEZ QUE É OBTIDA A PARTIR DO FATURAMENTO DECLARADO PELA CONTRIBUINTE EM PGDAS, O QUAL ESTÁ SENDO OBJETO DE CONTESTAÇÃO FISCAL, DIANTE DA ACUSAÇÃO DE QUE A EMPRESA PROMOVEU SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS.

DESSE MODO, CORRETO O PROCEDIMENTO FISCAL DE ABANDONAR O PERCENTUAL RELATIVO À MARGEM “DO CONTRIBUINTE” (DEFENDIDO PELA IMPUGNANTE), PARA A APURAÇÃO DA RECEITA DE VENDAS DA EMPRESA, DEVENDO, ENTÃO, UTILIZAR A MARGEM “APARADA”, CUJO VALOR REFLETE MELHOR A REALIDADE DA EMPRESA, UMA VEZ QUE FOI OBTIDO POR MEIO DE LEVANTAMENTO ESTATÍSTICO REALIZADO DE ACORDO COM O CNAE, FATURAMENTO, REGIÃO, (CMV E LUCRO LÍQUIDO DOS CONTRIBUINTES DO MESMO SETOR (CNAE)), CONFORME CLARAMENTE DEMONSTRADO PELO FISCO NOS AUTOS.

(...)

A LEI 6763/75 NO ARTIGO 51 E O RICMS/02, NOS ARTIGOS 53 E 54, ESTABELECEM AS SITUAÇÕES EM QUE O FISCO UTILIZARÁ O ARBITRAMENTO E DE ACORDO COM QUAIS PARÂMETROS. COMO SE VERIFICA, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA EM TESTILHA PERMITE QUE A AUTORIDADE LANÇADORA ARBITRE A BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, QUANDO AS INFORMAÇÕES DE VALORES SÃO OMISSAS OU NÃO MEREÇAM FÉ, COMO NO CASO DESSE AUTO DE INFRAÇÃO. PELO EXPOSTO, CORRETO ESTÁ O PROCEDIMENTO FISCAL DE ACRESCENTAR, AO CMV, AS DESPESAS DA CONTRIBUINTE NA APURAÇÃO DA RECEITA DE VENDAS

(GRIFOU-SE).

Importa citar que, nas inferências dedutivamente válidas, ou seja, nas deduções feitas com base em informações, as premissas adotadas são admitidas como verdadeiras e não deixam lugar para qualquer dúvida, sendo a conclusão uma consequência que decorre de forma necessária do que foi demonstrado.

Ou seja, uma vez que as premissas são inquestionavelmente verdadeiras e o raciocínio é dedutivamente válido obedecendo às regras, não se pode deixar de logicamente aceitá-las.

Lado outro, verifica-se que a Autuada, em toda sua impugnação, limita-se a fazer afirmações a respeito de os valores de margem utilizados pelo Fisco não serem os corretos a se aplicar.

Nesse sentido, em nenhum momento de sua impugnação, apresenta documentação hábil possível de afastar as exigências apuradas pelo Fisco, ou capaz de comprovar suas alegações.

Sendo assim, as alegações da Autuada quanto às Margens aplicadas não se tratam inferências dedutivamente válidas, porquanto não nos levam a uma dedução capaz de modificar as margens e a metodologia de cálculo utilizadas pelo Fisco.

Diferentemente da alegação da Impugnante quanto aos valores de margem apresentados não corresponderem à realidade, o Fisco demonstrou peremptoriamente a forma de obtenção da margem apartada.

No período de apuração deste Auto de Infração, conforme previsto na legislação tributária citada, a memória de cálculo usada pelo Fisco para arbitramento da RV da Autuada, citada no item 8.4 do Relatório Fiscal (págs. 16), compôs-se do CMV calculado com as Compras de Mercadorias destinadas à comercialização (Anexo NF-e de Entrada), subtraídas das Devoluções de Vendas da DEFIS (Anexo 2) e com os Estoques (Inicial e Final) contidos na DEFIS e no DRE.

Ao CMV, aplica-se um fator, margem apartada de lucro líquido conforme supra demonstrado, somando-se a este produto o valor das Despesas custeadas pela Autuada no período, obtidas da DEFIS (Anexo 2).

Não há qualquer ilegalidade na utilização deste resultado, pois tal medida visa, unicamente, a tornar a RV um valor razoável, ou o mais próximo possível da realidade, obtido por simples conta aritmética, pelas seguintes fórmulas:

- $CMV = (Estoque\ Inicial + Compras - Estoque\ Final)$, e
- $RV = (CMV * (1 + Margem)) + Despesa$.

Considerando-se margem como a incógnita a ser apurada, a única variável cuja origem decorre diretamente de dados do próprio Fisco é a variável “Compras”.

Todas as demais – Estoque Inicial e Final, Despesas, Faturamento e Lucro, sendo as duas últimas utilizadas para o cálculo da Margem, conforme exposto anteriormente – têm como fonte exclusiva as declarações prestadas pela própria Autuada.

O valor de Despesa foi acrescido para obtenção da RV, pois a Margem foi calculada estatisticamente com base no CMV, Faturamento, Despesa, e Lucro Líquido, e o Lucro Líquido é o resultado de Faturamento decotado da Despesa. Portanto, somou-se a Despesa para se obter a RV.

Pertinente salientar que o CCMG ratifica a aplicação pelo Fisco da soma das despesas custeadas pelo autuado para se obter a RV, conforme entendimento consignado no Acórdão nº 24.704/23/3^a, supra transcrito.

Sendo assim, visando o resultado de RV mais próximo ao real, e pela Margem ter sido calculada estatisticamente com Lucro Líquido, obtido por meio da Despesa e Faturamento (Anexos 2 e 3 – dados do Autuada), somou-se o valor das Despesas custeadas pelo contribuinte no cálculo da RV, pela fórmula $RV = ((CMV * (1 + Margem)) + Despesa)$.

(1+M)) + Despesa), conforme detalhamento do Quadro 7 do Relatório Fiscal às págs. 16/17).

O valor do total da Saída de Mercadorias Desacobertada de documentação fiscal foi obtido pelo Fisco, por meio da análise dos documentos fiscais e subsidiários (Anexos NF-e de Entrada, 2, e 3) e da Conclusão Fiscal, mediante as seguintes equações:

- Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) = EI (estoque inicial do Anexo 2) + Compras (anexo NFE de Entradas) – EI (estoque final do Anexo 2 e DRE).

- Saída desacobertada = (CMV X (1+Margem Aparada)) + (Despesas do Anexo 2) – (Receita Bruta do Anexo 3).

A Margem Aparada utilizada, demonstrada anteriormente, cujas informações técnicas estão detalhadas no item 8.2.1.6.2 do Relatório Fiscal, foi a do setor de atividade da Impugnante.

Reitera-se, por oportuno, consoante item 8.5 do Relatório Fiscal, que, no presente Auto de Infração, adotou-se como premissa que o valor das Saídas Desacobertadas corresponde ao resultado da diferença entre o total da Receita de Vendas, Quadro 7 do item 8.4 do Relatório Fiscal (págs.16), e o total do faturamento informado no PGDAS-D (Anexo 3).

Ademais, a base de cálculo foi determinada em conformidade com o § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 (ICMS por dentro), mediante a aplicação da fórmula: Base de Cálculo = (Saídas Desacobertadas / (1 - 0,18)), sendo “0,18” a alíquota referida no item 8.6.1 do Relatório Fiscal, conforme demonstrado no Quadro 8, págs.17.

Ainda no item 8.5 do Relatório Fiscal, tem-se os percentuais de Rateio da Tributação do Quadro 2.1, apurados, para cada exercício, com base nas informações do CST e NCM constantes dos documentos de Entradas.

Os percentuais foram aplicados sobre os valores da base de cálculo com ICMS por dentro, à exceção das mercadorias Isentas ou Imunes, consignados no Quadro 8, resultando na apuração das saídas desacobertadas por tipo de tributação (Normal, ST e Isentas), conforme quadro 9, págs.18.

Nos itens 8.6.1, e 8.6.2 do Relatório Fiscal, em posse do valor da Base de Cálculo relativa à Tributação Normal, procedeu-se à apuração dos valores devidos.

O ICMS foi obtido por meio da multiplicação da respectiva Base de Cálculo pela alíquota de 18% (dezoito por cento) - item 8.6.1 (págs. 18), a Multa de Revalidação, por sua vez, aplicando-se 50% sobre o valor o ICMS, conforme art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, e a Multa Isolada (MI) aplicando-se 20% (vinte por cento) sobre a base de cálculo destas, relativos à penalidade prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da citada lei, em relação as mercadorias sujeitas à tributação normal.

Em relação as mercadorias tributadas por substituição tributária, exigência somente da citada multa isolada e, em relação as mercadorias isentas e ou imunes, exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Visto que o trabalho fiscal foi baseado nas informações contidas nas declarações (DEFIS, PGDAS-D, BP e DRE) transmitidas pela Impugnante, e na totalidade das operações de entrada de mercadorias das NF-e de Entrada, não há que se falar que o trabalho tenha sido pautado em meras suposições do Fisco, até porque é responsabilidade do contribuinte apresentar essas informações de forma fidedigna às operações ocorridas.

No presente lançamento fiscal, 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 incongruentes as informações apresentadas pela Autuada.

A Fiscalização salienta que a metodologia aplicada tem fucro no art. 51 da Lei nº 6.763/75, os arts. 53 e 54, ambos do RICMS/02, e os arts. 20 e 21, ambos do RICMS/23, que estabelecem as situações em que o Fisco utilizará o arbitramento e de acordo com quais parâmetros.

Destaca o Fisco que, conforme se verifica, a legislação tributária o autoriza a arbitrar a base de cálculo do tributo, quando as informações de valores são omissas ou não mereçam fé, como no caso desse Auto de Infração.

É necessário ressaltar que a transmissão da DEFIS e o envio do LRI, do DRE e do BP com os corretos valores pelo Sujeito Passivo permitiriam ao Fisco obter o correto valor dos Estoques Inicial e Final, das Aquisições Líquidas, do Custo das Mercadorias Vendidas, e das Despesas custeadas pela empresa, visando a calcular o valor da Receita de Vendas da Autuada mais próximo ao real.

Em razão da omissão da Autuada quanto à apresentação do LRI, bem como da retificação dos valores constantes da DEFIS (Anexo 2), verificada por ocasião da juntada do BP e do DRE na impugnação – documentos estes que apresentam inconsistências e não justificam de forma eficaz as alterações promovidas, suscitando dúvidas acerca da veracidade das declarações da Autuada, procedeu a Fiscalização a uma análise minuciosa e integrada de todas as informações apresentadas.

Referida análise corrobora que não merecerem fé as informações apresentadas pelo Sujeito Passivo.

As aquisições da DEFIS (Anexo 2) são inferiores à soma de todas as notas fiscais de aquisições de mercadoria para revenda (Anexo NF-e Entrada), fato incontestável e que, por si só desabona grande parte das informações da Autuada.

O cálculo do CMV (Estoque Inicial + Compras – Estoque Final) depende da correta apuração do valor das aquisições, as quais foram declaradas de forma incorreta pela Autuada.

Por conseguinte, o cálculo da Margem Líquida (Faturamento dividido pelo CMV) também resta comprometido, uma vez que se fundamenta em um CMV inconsistente, em razão de ter sido obtido a partir de valores de aquisições incorretos.

Além disso, os demais valores apresentados não convergem, principalmente ao considerar que, em praticamente todos os exercícios a Autuada declara, na DRE, que

vendeu suas mercadorias, em média, por menos da metade do preço de aquisição, ou seja, alienou tudo com prejuízo bruto, desconsiderando as despesas da atividade.

Diante de tantas divergências verificadas pela Fiscalização, da falta de documentos que deveriam ser apresentados, descumprindo a legislação de regência, e das retificações, sem documento hábil a comprová-las, não restou ao Fisco outra conduta senão a de se utilizar do instituto do arbitramento no levantamento Contábil/Fiscal.

Destaca o Fisco que esse instituto é avalizado pela legislação, consoante art. 51, incisos I, III, IV, VI, e parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75, disciplinado pelo art. 53, incisos I, III, IV e VI, art. 54, inciso IV, e seus § § 3º, e 4º, e § 4º e art. 194, § § 4º e 5º do RICMS/02, e art. 21, incisos I, III, IV e V, art. 22 inciso IV e seus § § 3º, e 4º e art. 159, § § 3º e 4º do RICMS/23.

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

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

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;

(...). (Grifou-se).

Vale ressaltar que o CCMG decidiu a respeito de semelhante matéria deste Auto de Infração, validando o uso do arbitramento, bem como dos demais procedimentos aqui adotados, conforme se observa no Acórdão nº 24.805/24/3ª, com excerto infra transcrito:

ACÓRDÃO 24.805/24/3ª

(...)

A FISCALIZAÇÃO COMENTA, AINDA, QUE OS ARBITRAMENTOS FORAM UTILIZADOS NA APURAÇÃO FISCAL, UMA VEZ QUE A AUTUADA NÃO CUMPRIU COM SUAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DE APRESENTAR AO FISCO A DOCUMENTAÇÃO E OS DADOS CORRETOS DE ESTOQUE E FATURAMENTO, ALÉM DE NÃO TER EMITIDO TODOS OS DOCUMENTOS FISCAIS DE SAÍDA DE MERCADORIAS. RESSALTA-SE QUE A METODOLOGIA UTILIZADA NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO NÃO É INATACÁVEL, MAS, PARA DESCONSTITUIR OS RESULTADOS ATINGIDOS COM SUA APLICAÇÃO, DEVE A DEFESA APONTAR E COMPROVAR AS FALHAS EXISTENTES E NÃO APENAS DISCORDAR DA METODOLOGIA DE APURAÇÃO. PELOS ELEMENTOS CONSTANTES DOS AUTOS, OS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA DEFESA NÃO FORAM CAPAZES DE DESCONSTITUIR A ACUSAÇÃO FISCAL. INEXISTINDO PROVAS EM CONTRÁRIO À ACUSAÇÃO FISCAL, APLICADO AO CASO O DISPOSTO NO ART. 136 DO RPTA, IN VERBIS:

(...). (GRIFOU-SE).

Destaca-se que os Quadros 1 a 13 do Relatório Fiscal foram retificados, em virtude do Termo de Reformulação do Lançamento e reduziu o valor do crédito tributário, pelos respectivos quadros do Anexo 4.1 – Quadros do Relatório Retificado, anexo ao termo de reformulação. A justificativa para o lançamento permanece a mesma, sendo válidos os argumentos do Relatório Fiscal.

Por fim, todos os fundamentos do lançamento estão inequivocamente comprovados, com total respaldo da legislação, inclusive, demonstrada cabalmente a circulação/saída de mercadorias, fato gerador do imposto (art. 5º, §1º, item 1 da Lei 6763/75), desacobertada de documentos fiscais.

O fato é que a Fiscalização apurou a inexistência de documentos fiscais acobertadores de parte dos produtos relativos às Vendas Calculadas, situação na qual se aplica 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;

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;

(...)

(Grifou-se)

Correto, portanto, o procedimento fiscal e 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”, todos da Lei nº 6.763/75, em relação à parcela de saídas desacobertas de documento fiscal proporcional às saídas regulares de mercadorias sujeitas à tributação normal.

Já em relação à parcela proporcional às saídas regulares de mercadorias sujeitas à substituição tributária, correta a exigência somente da referida Multa Isolada. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

(...)

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacoberta de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Relativamente às penalidades exigidas, a Defesa sustenta que ambas as multas aplicadas possuem caráter confiscatório e devem, em conjunto, serem tratadas da forma e com os princípios e limites estabelecidos pela Constituição da República de 1988 – CR/88.

Todavia tal, entendimento carece de razão.

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).

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

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, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

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:

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.

Dessa forma, a Multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada.

Já a Multa capitulada no art. 55, inciso II da citada lei (Multa Isolada), foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, isto é, pela saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, apuradas pelo Fisco com base em documentos e lançamentos efetuados na escrita da Contribuinte.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, estando corretas, portanto, a aplicação das penalidades, na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Por fim, em que pese a correção do trabalho fiscal, destaque-se que a redação do inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 foi alterada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, com efeitos a partir de 01/08/25, nos seguintes termos:

Lei nº 6.763/75

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 1º/08/2025 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/2025.

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

(...) (Destacou-se)

Portanto, o valor da Multa Isolada exigida, capitulada no art. 55 da Lei nº 6.763/75, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização, foi adequado ao novo limite estabelecido pela Lei nº 25.378/25, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN), a saber:

CTN

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

(...)

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.

(...)

Quanto aos juros moratórios, cumpre registrar que a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, em seu art. 2º, é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas e quanto à data inicial para incidência destes:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se)

A exigência da multa de revalidação nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela deve incidir também os juros de mora.

Os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo e sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Observa-se que, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução, o débito é corrigido desde o primeiro dia do mês subsequente ao seu vencimento até a data do efetivo pagamento. Somente em relação à multa isolada, o termo inicial para cobrança dos juros de mora é o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

No tocante à alegação de ausência dolo, má-fé, ou falta de comprovação de inidoneidade, cumpre registrar que a infração é formal e objetiva e independe da disposição do agente nos termos do art. 136 do CTN. Confira-se:

CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Ainda que houvesse boa-fé da Contribuinte, esses argumentos não têm o condão de afastar as exigências do Auto de Infração, em face do descumprimento da legislação que rege a matéria (saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal), como já demonstrado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Haveria também a possibilidade de anexar à impugnação todas as provas suficientes para elidir o feito fiscal, nos termos do art. 136 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 119 do RPTA, infra transcritos:

Lei nº 6.763/75

Art. 136. É assegurada ao interessado ampla defesa na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada de todas as provas que tiver, desde que produzidas na forma e nos prazos legais.

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.

Com relação à sujeição passiva, 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 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.

(...)

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.

Cabe ressaltar que, conforme alteração do documento de constituição da Impugnante/Autuada (Contrato Social) às págs. 1380, a Coobrigada era incumbida da administração da sociedade.

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.

Cumprе 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.

A saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, para evitar a ocorrência do fato gerador do ICMS, é um típico ato ilícito.

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

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.

Ademais, 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 desacobertas de documentação fiscal.

Induvidoso, no caso, 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 e justificam a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

Assim, correta a eleição da Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que concerne à exclusão de ofício da Contribuinte do regime do Simples Nacional, o procedimento da Fiscalização encontra-se correto, tendo em vista a comprovação de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, de forma reiterada, nos termos dos arts. 26, inciso I e 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140, de 22/05/18. Veja-se a legislação mencionada:

Lei Complementar nº 123/06

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

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

(...)

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

(...)

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

(...)

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26;

(...)

§ 1º - Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

(...)

§ 3º - A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes.

(...)

§ 9º - Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput:

I - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento; ou

(...)

Resolução CGSN nº 140/18

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 84. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

(...)

IV - a partir do próprio mês em que incorridas, hipótese em que a empresa ficará impedida de fazer nova opção pelo Simples Nacional nos 3 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 1º)

(...)

d) ter a empresa incorrido em práticas reiteradas de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006;

(...)

j) se for constatado que a empresa, de forma reiterada, não emite documento fiscal de venda ou prestação de serviço, observado o disposto nos arts. 59 a 61 e ressalvadas as prerrogativas do MEI nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 106; e

(...)

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

(...)

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

I - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento, em um ou mais procedimentos fiscais; ou

(...)

Portanto, na forma da lei, deve ser excluído do regime favorecido e simplificado a que se refere a Lei Complementar nº 123/06, o contribuinte que, dentre outras situações, dê saídas a mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais.

Depreende-se do art. 39 da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 83 da Resolução CGSN nº 140/18, que o contencioso administrativo relativo à exclusão de ofício é de competência do ente federativo que a efetuar. Deverão ser observados os seus dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quanto à intimação do contribuinte, conforme §§ 1º e 2º do art. 83 da Resolução CGSN nº 140/18.

Nesse sentido, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração para as exigências relativas às saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal e comunicou o início do processo de exclusão do regime de tributação do Simples Nacional: - Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 21072889/05439210/03062025, conforme consignado no Auto de Infração.

No caso, a Contribuinte, impugnou a sua exclusão na mesma peça em que contestou o lançamento, respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Registra-se que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG julga as exigências fiscais (motivação da exclusão) e, posteriormente, a exclusão em si. Nesse sentido, este Órgão Julgador tem decidido reiteradamente, a exemplo do Acórdão nº 24.419/23/1ª:

ACÓRDÃO Nº 24.419/23/1ª

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, DEVIDO À SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADA MEDIANTE CONFRONTO ENTRE OS VALORES CONSTANTES EM EXTRATOS FORNECIDOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO/DÉBITO E AS VENDAS DECLARADAS PELA AUTUADA À FISCALIZAÇÃO NA PLANILHA "DETALHAMENTO DE VENDAS", NO PROGRAMA GERADOR DO DOCUMENTO DE ARRECAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL - DECLARATÓRIO (PGDAS-D) E NO LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS. PROCEDIMENTO CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISOS I, V E VII DO RICMS/02. 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 MULTA ADEQUADA AO DISPOSTO NO INCISO I DO § 2º DO CITADO ARTIGO.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO – PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. ESTANDO COMPROVADO NOS AUTOS QUE A IMPUGNANTE PROMOVEU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CORRETA É A SUA EXCLUSÃO DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 29, INCISOS V E XI DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06, C/C O ART. 76, INCISO IV, ALÍNEA "J" DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 94/11.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO RELATIVA À EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. DECISÕES UNÂNIMES.

Vale dizer que a exclusão da Autuada do Simples Nacional encontra-se devidamente motivada e foram observados os princípios da ampla defesa e do devido

processo legal, o que torna regular o referido ato, estando, ainda, respaldado tal procedimento pela jurisprudência do E. TJMG. Examine-se:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL - VENDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - PRÁTICA REITERADA - PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO - RECURSO DESPROVIDO. 1. A LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006, QUE INSTITUIU O ESTATUTO NACIONAL DA MICROEMPRESA E DA EMPRESA DE PEQUENO PORTE, PREVÊ A EXCLUSÃO DE OFÍCIO DA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL, QUANDO DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL DE VENDA OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, DE FORMA REITERADA. 2. CONSTATADAS AS SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, A EXCLUSÃO DA EMPRESA AGRAVANTE DO SIMPLES NACIONAL ENCONTRA-SE DEVIDAMENTE MOTIVADA. 3. SEM ELEMENTOS PARA AFASTAR A PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO, HÁ QUE SER MANTIDA A DECISÃO QUE INDEFERIU A LIMINAR DE REINCLUSÃO DA IMPETRANTE NO PROGRAMA. 4. RECURSO NÃO PROVIDO. (TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.23.049062-5/001, RELATOR(A): DES.(A) RAIMUNDO MESSIAS JÚNIOR, 2ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 04/07/2023, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 05/07/2023)

Reitera-se, pela importância, que as exigências fiscais constantes do Auto de Infração em análise referem-se apenas às saídas de mercadorias desacobertas de documentação.

O crédito tributário resultante do regime de compensação de débitos e créditos, que seria uma consequência da exclusão, não está sendo exigido neste momento, uma vez que deverá ser apurado somente após a notificação da Contribuinte quanto à publicação da exclusão no Portal do Simples Nacional.

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;

(...)

Assim, observada a reformulação do crédito tributário pela Fiscalização, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo legítimas as exigências remanescentes do Auto de Infração em comento e exclusão da Autuada do regime de tributação do Simples Nacional em virtude de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Em que pese constar da presente decisão (parágrafo a seguir), o comando para se adequar a multa isolada, tal ajuste se deu, conforme relatado, em sede de reformulação fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 1440/1441, e ainda, para adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando-se o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I da mesma Lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Em seguida, por maioria de votos, em julgar improcedente a impugnação ao Termo de Exclusão do Simples Nacional. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que a julgava procedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 19 de novembro de 2025.

Juliana de Mesquita Penha
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente

Acórdão:	24.091/25/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004273043-16	
Impugnação:	40.010159781-50	
Impugnante:	Mercearia Santo Antônio de Divinolândia de Minas Ltda	
	IE: 222252020.00-58	
Coobrigado:	Márcia Soares Chever Mião	
	CPF: 009.808.496-83	
Proc. S. Passivo:	VITOR BESSONI LIMA	
Origem:	DF/Muriaé	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

Com a devida vênia ao entendimento da maioria, manifesto minha divergência pelos fundamentos abaixo:

Pela análise do feito fiscal, depreende-se que, dentre outras coisas, a Impugnante foi desenquadrada do Simples Nacional por suposta prática reiterada de condutas contrárias à lei. Posteriormente, editou-se a Resolução SEF nº 5.919/25, que estabelece que somente a prática reiterada configura hipótese legítima de desenquadramento.

Inobstante este fato, filio-me à corrente que enxerga ser a citada norma de cunho sancionatório, pois, flagrantemente retira o contribuinte de uma situação menos onerosa no aspecto tributário passando a uma situação muito mais gravosa, sendo inclusive relevante destacar que maioria dos “desenquadrados” não retornam mais à atividade empresarial, ficando também tolhidos na prática em constituir novos negócios pelas sanções como tais.

A referida resolução, no entanto, interpreta de forma mais favorável o critério objetivo da reiteratividade, configurando norma mais benéfica e em caráter sancionatório, repita-se.

Assim, sendo a Resolução SEF nº 5.919/25 um ato normativo sancionatório mais benevolente, aplica-se retroativamente ao caso, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, pois impõe pena menos severa do que a anteriormente aplicável.

Oportuno dar conta que o Superior Tribunal de Justiça - STJ já reconheceu a retroatividade benéfica de norma tributária que reduz pena aplicada por infração acessória – AgInt nos EDcl no REsp 1.371.305/MG.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O princípio da retroatividade *in bonam partem*, previsto no art. 5º, inciso XL da CF/88 e no art. 106 do CTN, é aplicável no âmbito administrativo sancionador, como reforçam diversos autores e precedentes regionais.

Isto posto, divirjo da douta maioria e voto para julgar procedente a impugnação referida à exclusão do regime Simples Nacional, aplicando-se retroativamente os efeitos da Resolução SEF nº 5.919/25, com amparo no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, visto seu caráter sancionatório mais brando.

Sala das Sessões, 19 de novembro de 2025.

Antônio César Ribeiro
Conselheiro

CCMG