

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.414/25/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004354651-37	
Impugnação:	40.010159812-82	
Impugnante:	Celina Restaurante e Churrascaria Ltda	
	IE: 002737094.00-12	
Coobrigado:	Caio Vinícius Mendes Santos	
	CPF: 039.513.621-03	
Proc. S. Passivo:	Adriel Gonçalves Nascimento	
Origem:	DF/Uberlândia	

EMENTA

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - OPERAÇÃO PRÓPRIA - APLICAÇÃO INDEVIDA DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatação de falta de recolhimento do ICMS por falta de destaque do ICMS operação própria nas notas fiscais de saídas das mercadorias do estabelecimento autuado, por classificação errônea das operações como sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para ajustar o valor da multa isolada ao novo limite de 50% do valor do imposto incidente na operação. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada remanescente prevista no art. 55, inciso XXXVII, adequada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei, com redação do art. 5º da Lei nº 25.378/25 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

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.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS, operação própria, em virtude da falta de destaque da base de cálculo do imposto, nas notas fiscais de saídas das mercadorias do estabelecimento autuado, por classificação errônea das operações como sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, no período de 01/08/20 a 28/02/25.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Registra-se que, no período de 01/08/20 a 05/11/23, o Coobrigado, empresário individual, titular da empresa autuada, foi incluído no polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 966 e 967, ambos do Código Civil de 2002 (CC/02) e art. 789 do Código de Processo Civil de 2015 – CPC/15, por atos de infração à lei (falta de destaque do imposto e respectiva base de cálculo nos documentos fiscais emitidos – Notas Fiscais de Consumidor Eletrônicas – NFC-e).

Em virtude da transformação da Autuada para sociedade limitada, o mesmo Coobrigado, agora sócio-administrador, no período de 06/11/23 a 28/02/25, foi elencado no polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, por atos de infração à lei (falta de destaque do imposto e respectiva base de cálculo nos documentos fiscais emitidos – notas fiscais de consumidor eletrônicas – NFC-e, respondendo assim, pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatutos.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 31.165/31.174, com os argumentos a seguir, em síntese:

- argui a nulidade do Auto de Infração por falta de indicação da legislação que estabelece a tributação dos produtos que comercializa;
- aponta erro de direito do lançamento fiscal uma vez que as mercadorias por ela comercializados são sujeitas à Substituição Tributária (ST);
- entende que a substituição tributária somente não se aplica às operações internas e interestaduais com produtos alimentícios destinados a microempresas ou empresas de pequeno porte (optantes pelo Simples Nacional), classificadas nos grupos 55.1, 56.1 ou 56.2 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE –, para utilização no preparo de refeições;
- acrescenta que nessa hipótese, nas operações interestaduais, o destinatário mineiro deverá promover a antecipação do imposto, nos termos do art. 3º, inciso VII, do RICMS/MG, combinado com o art. 152 da Parte 1 do Anexo VII do mesmo regulamento;
- informa não está enquadrada no Simples Nacional, motivo pelo qual as operações realizadas estão sujeitas ao regime de substituição tributária;
- assevera que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é do substituto e desse modo, não há que se falar em ICMS a pagar, e do mesmo modo, não tem que haver destaque de ICMS;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- discorda da aplicação cumulativa das multas de revalidação (MR) e isolada (MI);
 - aponta que a exigência cumulativa das penalidades caracteriza *bis in idem* e infringe o princípio da consunção;
 - entende que as penalidades apresentam natureza confiscatória e infringem os princípios do não confisco, proporcionalidade e razoabilidade;
 - transcreve jurisprudência e doutrina acerca da matéria.
 - contesta a aplicação dos juros de mora sobre a multa de revalidação;
 - destaca que não se deve confundir os termos iniciais dos juros de mora incidentes sobre os valores principais e sobre a multa, por se tratarem de exigências distintas;
 - relata que os juros de mora sobre o imposto devem incidir a partir do dia seguinte àquele em que ocorre a falta de pagamento.
 - requer:
 - nulidade do Auto de Infração, eis que eivado de vícios ou subsidiariamente:
 - cancelamento do crédito tributário, em decorrência dos fundamentos apresentados, que comprovam que as mercadorias comercializadas estão sujeitas ao regime de substituição tributária.
- Pede a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Lançamento

A Fiscalização reformula o lançamento, para adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 ao percentual de 50% (cinquenta por cento), nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei, com redação do art. 5º da Lei nº 25.378/25 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN e anexa aos autos:

- Termo de Reformulação do Lançamento, págs. 31.183/31.184;
- Anexo 36 – Relatório Fiscal Complementar (Reformulação), págs. 31.185/31.192;
- Anexo 37 – Demonstrativo do Crédito Tributário – DCT (Reformulação), págs. 31.193.

Aberta vista, a Impugnante não se manifesta.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização se manifesta às págs. 31.200/31.216, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento nos termos da reformulação efetuada.

Da Instrução Processual

Em razão da reformulação do crédito tributário pelo Fisco, houve mudança de rito de ordinário para sumário, conforme despacho da Assessoria do CC/MG de págs. 31.217, o que dispensou o seu parecer.

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.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Relatório Fiscal Contábil e os Anexos de 01 a 33 expõem e demonstram de forma detalhada as irregularidades verificadas e os valores que fundamentam o Auto de Infração.

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.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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

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

Do Mérito

Conforme relatado, autuação versa sobre a falta de recolhimento e destaque do ICMS/operação própria, no período de 01/08/20 a 28/02/25, nas notas fiscais de saídas das mercadorias do estabelecimento autuado, por classificação errônea das operações como sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária

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

Ressalta-se, de início, que a Impugnante argui erro de direito do lançamento fiscal uma vez que as mercadorias por ela comercializados são sujeitas à substituição tributária.

Sustenta que conforme consignado no relatório fiscal, utilizou o CFOP 5.405, indicando a sua condição de contribuinte substituída, bem como o CST 60, o que evidenciaria que o ICMS já teria sido anteriormente recolhido sob o regime de substituição tributária.

Alega, ainda, que, ao empregar o CFOP 5.102, o qual classifica a mercadoria como tributada integralmente, foi informado o CST 40, indicativo de isenção.

Ressalta que tal enquadramento revela-se equivocado, uma vez que as mercadorias comercializadas estão sujeitas à tributação integral e com base nesse argumento, requer a declaração de nulidade do lançamento sob o fundamento de ausência de indicação da legislação que estabelece a tributação integral dos produtos comercializados.

Todavia, razão não lhe assiste.

Constata-se que a Fiscalização elaborou o Anexo 1, integrante dos autos, de forma clara e objetiva, identificando as mercadorias consideradas tributadas integralmente, as respectivas alíquotas aplicáveis e o crédito tributário exigido. Ademais, no Relatório Fiscal Contábil e nos Anexos de nº(s) 01 a 33, encontram-se descritas de maneira detalhada as infrações constatadas, bem como os dispositivos legais que fundamentam a exigência fiscal.

Quanto às exigências apontadas no Auto de Infração, verifica-se que o Relatório Fiscal Contábil e os Anexos de 01 a 33 expõem e demonstram de forma detalhada as irregularidades verificadas e os valores que fundamentam o e-PTA.

A Impugnante alega que a classificação fiscal por ela adotada encontra-se em conformidade com a legislação de regência, sustentando que o item 87.0 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo VII do Decreto 43.080/2002 (RICMS/02) dispõe que as mercadorias classificadas no NCM 0209 — “carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados” — estão submetidas ao regime de substituição tributária.

Argumenta, ainda, que o referido regime somente não se aplica às operações internas e interestaduais com produtos alimentícios destinados a microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, enquadradas nos grupos 55.1, 56.1 ou 56.2 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, quando destinados à utilização no preparo de refeições. Nessa hipótese, afirma que, nas operações interestaduais, o destinatário mineiro estaria obrigado à antecipação do imposto, nos termos do art. 3º, inciso VII, do RICMS/02, combinado com o art. 152 da Parte 1 do Anexo VII do mesmo regulamento.

Sustenta que não se encontra enquadrada no regime de tributação do Simples Nacional, razão pela qual as operações por ela realizadas estariam integralmente sujeitas ao regime de substituição tributária. Aduz, por fim, que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto cabe ao substituto tributário, não havendo, assim, ICMS a recolher pela Impugnante, tampouco obrigação de destaque do imposto nos documentos fiscais.

Entretanto, tais argumentos não se mostram suficientes para afastar a exigência fiscal.

Conforme bem consignado na Manifestação Fiscal, a regra geral de tributação aplicável aos contribuintes enquadrados no regime de débito e crédito é a adoção da sistemática ordinária de apuração do ICMS, pela qual o contribuinte se credita do imposto incidente nas entradas de mercadorias e debita-se do ICMS devido nas saídas das mercadorias comercializadas.

A apuração do imposto, resultando em saldo devedor ou credor, é realizada, em regra, de forma mensal, mediante o confronto entre os créditos apropriados e os débitos apurados. Considerando a incidência da margem de valor agregado nas operações de saída, o resultado normalmente verificado é a existência de saldo devedor, consubstanciado em ICMS a recolher.

A substituição tributária (ST), por sua vez, constitui técnica de arrecadação que desloca o momento da tributação para o início da cadeia comercial de determinadas mercadorias. O art. 20 do RICMS/02, estabelecido pelo Decreto nº 43.080/02, estabelece que a substituição tributária (ST) se aplica nas hipóteses previstas no Anexo XV do mesmo diploma e o art. 140 do RICMS/23, aprovado pelo Decreto nº 48.589/23 estabelece que a substituição tributária (ST) se aplica nas hipóteses previstas no Anexo VII do citado dispositivo regulamentar. Veja-se a legislação mencionada.

RICMS/02

Art. 20 - As regras relativas à substituição tributária são as disciplinadas no Anexo XV.

RICMS/23

Art. 140 - A substituição tributária se aplica nas hipóteses e condições previstas no Anexo VII.

(...)

Assim, no âmbito do estado de Minas Gerais, apenas as mercadorias expressamente relacionadas na Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23 (vigente a partir de 01/07/23) estão sujeitas à ST. Trata-se de lista exaustiva, de modo que, não constando a mercadoria do referido anexo, aplica-se a tributação normal (débito/crédito).

A Fiscalização reconhece que as mercadorias mencionadas pela Impugnante encontram-se, em tese, sujeitas ao regime da substituição tributária. Todavia, esclarece que as mercadorias efetivamente comercializadas pela Impugnante e objeto do presente Auto de Infração não correspondem àquelas previstas no referido dispositivo legal.

Destaca-se que a Impugnante, denominada *Celina Restaurante e Churrascaria Ltda.*, possui como atividade principal o CNAE 56.11-2-01 — Restaurantes e similares — sendo responsável pela aquisição de diversos insumos de forma segregada, os quais são posteriormente transformados em alimentos prontos para consumo. Além do fornecimento ao consumidor final, conforme consta do seu enquadramento junto à Receita Federal, a Autuada também atua de forma preponderante no fornecimento de alimentos preparados para empresas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, para além das informações formais constantes do cadastro fiscal, os próprios documentos fiscais emitidos pela Impugnante (conforme Anexos 2 a 7) evidenciam que se trata de alimentos já industrializados ou preparados e prontos para o consumo humano, não se enquadrando, portanto, nas mercadorias previstas no Anexo VII do Decreto nº 48.589/2023, as quais dizem respeito a produtos *in natura*, ainda sujeitos a processamento (como cozimento, fritura ou assamento) antes do consumo.

Os produtos de origem animal comercializados pela Impugnante, relacionados no Anexo 01 destes autos, são os seguintes: picanha (NCM 0201.30.00); churrasco sexta/sábado (NCM 1602.50.00); churrasco segunda/quinta (NCM 1602.50.00); churrasco domingo/feriado (NCM 1602.50.00); carne sexta/sábado (NCM 0201.30.00); carne segunda/quinta (NCM 0201.30.00); carne domingo/feriado (NCM 0201.30.00); e carne (NCM 2106.90.90).

Nos Anexos 02 a 07 do e-PTA constam as informações referentes às notas fiscais de consumidor eletrônicas - NFC-e emitidas pela Impugnante. Sobre esse ponto, merecem especial destaque, ainda, os esclarecimentos apresentados na Manifestação Fiscal:

(...)

“Vê-se de plano a intenção de não tributar tais produtos, pois os itens “carnes em seus diversos tipos e modos de preparação” compõem/integram a refeição vendida pelo contribuinte autuado e, portanto, deveriam compor a base de cálculo do ICMS incidente em tais operações.

Separa-los das refeições vendidas e codificá-los (apontando “isenção” ou com “sujeição ao ICMS/ST já recolhido em etapa anterior”, não passa de um ardil para NÃO destacar e recolher o ICMS incidente em tais mercadorias, que se repisa, estão prontas e acabadas para o consumo humano e compõe a refeição servida a seus clientes.

Além disto, vê-se de plano a intenção de não tributar tais produtos, pois para os itens com NCM 02013000 “picanha”, a autuada informa que tal mercadoria é tributada integralmente através do CFOP 5102, e para não destacar o ICMS devido, aponta o CST (Código de Situação Tributária) 40, tratando-a como isenta.

Contudo pelas NFCe (veja células em amarelo da planilha acima) emitidas pela autuada que contém tal produto, fica evidente que se trata de proteína pronta para consumo (picanha) que acompanha em regra geral “marmitex” adquiridos pelos clientes do restaurante autuado.

Da mesma forma, informa o CFOP 5102 (tributação integral), para os itens denominados “churrascos: segunda/quinta, sexta/sábado e domingo/feriado” (vide planilha acima em verde), com o NCM 16025000,

e para não destacar o ICMS devido, aponta o CST (Código de Situação Tributária) 40, tratando-a como isenta. o Fisco chama atenção para o fato de que quando a autuada denomina como “churrasco” a mercadoria vendida, ela está na verdade se referindo a um tipo de refeição completa com direito a “churrasco” (vejam que é acompanhada de uma bebida). É recorrente o modo doloso com o qual a autuada emite seus documentos fiscais, pois quanto a mercadoria denominada “churrasco” não paira nenhuma dúvida de que se trata de refeição completa pronta e acabada a ser servida aos clientes do estabelecimento comercial.

Já para mercadoria denominada “carne: segunda/quinta, sexta/sábado e domingo/feriado” (vide planilha acima em laranja), com NCM 02013000 apontada pela autuada, e cujo CFOP 5405 é utilizado para indicar que se trata de mercadoria sujeita à substituição tributária, bem como, se utiliza o CST 60 informando que o ICMS/ST já fora recolhido em etapa anterior, e desta forma colocando a autuada na condição de contribuinte substituída, o Fisco chama atenção para o fato de que quando a autuada denomina como “carne segunda/quinta, sexta/sábado e domingo /feriado” para a mercadoria vendida, ela está na verdade se referindo a um tipo de refeição completa “self service” com direito a “carnes” (novamente acompanhada de bebida). É recorrente o modo doloso com o qual a autuada emite seus documentos fiscais, pois quanto a mercadoria denominada “carnes segunda/quinta, sexta/sábado e domingo/feriado” não paira nenhuma dúvida de que se trata de uma refeição completa pronta e acabada a ser servida aos clientes do estabelecimento comercial.

Da mesma maneira, a mercadoria denominada “carne”, com NCM 02071423, CFOP 5405 e CST 60, informando desta maneira que se trata de mercadoria sujeita a substituição tributária e que o ICMS/ST já fora recolhido em etapa anterior, colocando-se na condição de contribuinte substituída, trata-se mais uma vez de uma tentativa de suprimir imposto devido, tendo em vista que pela análise das NFCe (veja células em azul da planilha acima) emitidas pela autuada que contém tal produto, fica evidente que se trata de proteína pronta para consumo (carne em geral) que acompanha em regra geral “self service” adquiridos pelos clientes do restaurante autuado.

Assim sendo, para o Fisco não resta dúvida que todas “carnes, picanhas e churrascos” são alimentos prontos e acabados que foram servidos (vendidos) fazendo

parte das refeições vendidas aos clientes da CHURRASCARIA CELINA, e que a empresa autuada tenta utilizar-se de todos os ardis possíveis para NÃO recolher o imposto devido ao Estado de Minas Gerais.

Ressalta-se ainda que para as empresas do ramo de fornecimento de alimentos, no caso específico de restaurantes, existe legislação própria de tributação prevista no RICMS/MG a ser obedecida pelas empresas atuantes em tal ramo de atividade, sendo que o contribuinte pode optar dentro das previsões contidas na legislação, por exemplo a da redução de base de cálculo contida no anexo II (refeições - redução da base de cálculo de 53,33%) do decreto 48.589/2023.

(...). (Grifou-se)

A Impugnante atribuiu às mercadorias o CFOP 5.102, correspondente à saída tributada integralmente, reconhecendo, inclusive, que tais operações se submetem, em regra, à tributação. Todavia, ao informá-las com o CST 040, declarou indevidamente tratar-se de mercadorias isentas do ICMS.

Cumpra esclarecer que a isenção configura benefício fiscal que somente pode ser concedido por expressa previsão legal.

No estado de Minas Gerais, a matéria encontra-se disciplinada no art. 6º do RICMS/02, que dispõe que apenas as operações expressamente relacionadas no Anexo I fazem *jus* à isenção do imposto e o art. 151 do RICMS/23, o qual dispõe que apenas as operações expressamente relacionadas no Anexo X fazem *jus* à isenção do imposto.

Assim, não estando as mercadorias em questão arroladas no referido Anexo I (RICMS/02) e Anexo X (RICMS/23), inexistente respaldo legal para o enquadramento como isentas, impondo-se, portanto, a tributação integral das operações. Confira-se:

RICMS/02

Art. 6º São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

RICMS/23

Art. 151 - São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo X.

(...)

A Fiscalização evidenciou, no Anexo 1, integrante dos autos, de forma clara e objetiva, as mercadorias consideradas tributadas integralmente, as respectivas alíquotas aplicáveis e o crédito tributário exigido. No Relatório Fiscal Contábil, por sua vez, foram descritas de maneira detalhada as infrações apuradas, bem como os dispositivos legais que fundamentam a exigência fiscal.

O Relatório Fiscal Contábil, em conjunto com os Anexos 01 a 33, esclarece e comprova as irregularidades constatadas, bem como os valores lançados no Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante da clareza da imputação fiscal, incumbia à Impugnante demonstrar, de forma individualizada, a legislação tributária mineira aplicável — indicando o decreto, o anexo e os dispositivos específicos — que ampararia sua alegação de isenção ou de sujeição das operações ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituída. Contudo, tal comprovação não foi apresentada.

Assim, considerando que as mercadorias indicadas pela Impugnante como sujeitas à substituição tributária não correspondem àquelas efetivamente alcançadas pela autuação fiscal, não há que se falar em exclusão do crédito tributário referente às mercadorias prontas para consumo e revendidas pela empresa autuada, na condição de restaurante.

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

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

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

Está correta a Fiscalização ao afirmar que a aplicação concomitante das multas isolada e de revalidação encontra amparo no art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN), bem como na legislação tributária do estado de Minas Gerais, notadamente no art. 53 da Lei nº 6.763/75, conforme se depreende das transcrições a seguir, *in verbis*:

CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Conforme se extrai da leitura do dispositivo legal supra transcrito, o direito tributário reconhece duas espécies de obrigações: a principal e a acessória. Tais obrigações podem ser adimplidas ou inadimplidas de forma isolada ou concomitante, razão pela qual a legislação tributária admite, nos casos concretos, a aplicação cumulativa de penalidades pelo descumprimento de uma ou de ambas, a depender da natureza e da extensão da irregularidade praticada pelo contribuinte.

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.

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

Pertinente registrar que a Fiscalização reformulou o crédito tributário para adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei com redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Examine-se:

Lei nº 6.763/75

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

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;

(...).(Grifou-se)

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

Em relação aos juros de mora, equivoca-se a Impugnante ao afirmar que não incidem sobre a multa de ofício (multa de revalidação) em razão de não integrarem o crédito tributário.

A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do Estado de Minas Gerais:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

(Grifou-se)

O art. 113 do CTN afirma que *“a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”*, bem como que *“a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”*.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que *“o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”*.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que a multa de mora não compõe o crédito tributário e que, por consequência, não estaria sujeita aos juros de mora.

No que se refere à inclusão do Coobrigado no polo passivo, verifica-se que sua condição restou devidamente identificada nos autos, seja na qualidade de titular de

empresa individual, no período de 01/08/20 a 05/11/23, seja como sócio-administrador da empresa, no interregno de 06/11/23 a 23/02/25.

Caracteriza-se, assim, a responsabilidade pelo crédito tributário na condição de titular da empresa individual, com fundamento nos arts. 966 e 967 do Código Civil (Lei Federal nº 10.406/2002) e no art. 789 do Código de Processo Civil (Lei Federal nº 13.105/2015), uma vez que o empresário individual responde de forma ilimitada com seu patrimônio pessoal pelos atos praticados no âmbito de seu estabelecimento empresarial.

Pertinente reiterar no que pertine ao empresário individual, sua responsabilidade é ilimitada, isto é, todo o patrimônio da pessoa física assegura os débitos contraídos em sua atuação empresarial.

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

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

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO CÓDIGO CIVIL) NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL. (TRF/4ª REGIÃO – AGRAVO DE INSTRUMENTO 0013203-60.2012.404.0000 – 2ª TURMA DO TRF – DES. LUIZ CARLOS CERVI – JULGADO EM 19.02.2013) (DESTACOU-SE)

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

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

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

Lei nº 10.406/02

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

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

Lei nº 13.105/15

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

Na qualidade de sócio-administrador, a responsabilidade decorre do disposto no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/1975, c/c o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, respondendo pelos créditos tributários oriundos de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, 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, supra transcritos.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 o sócio-administrador, 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.

Induidoso, no caso, que o Coobrigado 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 do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, e suposta afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, 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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, observada a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 31.180/31.193, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes do Auto de Infração em comento.

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, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 31.180/31.193. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 11 de novembro de 2025.

Emmanuelle Christie Oliveira Nunes
Relatora

Cindy Andrade Moraes
Presidente