

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.202/26/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004433258-29
Impugnação: 40.010160031-28, 40.010160033-81 (Coob.), 40.010160034-62 (Coob.)
Impugnante: Gelo Freezer Indústria e Comércio Ltda
IE: 004467120.00-82
João Batista Urtado Fernandes (Coob.)
CPF: 931.776.236-00
Miguel Caitano Urtado (Coob.)
CPF: 701.273.926-61
Proc. S. Passivo: Mateus Martins da Silveira
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL. Constatadas, mediante confronto entre as informações constantes de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da Autuada com as notas fiscais emitidas no mesmo período, saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS-OP, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, ICMS-ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c §2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada nos termos do § 2º, inciso I deste artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. Os sócios-administradores respondem 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 - MERCADORIA DESACOBERTADA. Comprovado nos autos que a Autuada promoveu saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, correta 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. 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 pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS devido por operação própria (ICMS-OP) e de ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST) provenientes da prática de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, no período de 01/05/24 a 30/04/25.

A constatação fiscal se originou da diligência realizada no estabelecimento da Autuada em 10/04/25, na qual foi apreendido um computador *laptop* contendo arquivos eletrônicos. Com base nesses arquivos, comprovou-se a omissão de faturamento oriunda de operações de saídas de mercadorias desacompanhadas.

Exige-se ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, sobre as operações próprias, e, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, sobre as operações submetidas ao regime de substituição tributária. Além disso, exige-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada ao disposto no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal.

Foram incluídos no polo passivo da autuação os sócios-administradores da Autuada, Srs. Miguel Caitano Urtado e João Batista Urtado Fernandes, com base no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, em razão da prática de atos com infração à lei (realizar vendas sem emitir documento fiscal).

Versa, ainda, o presente PTA, sobre a exclusão do Contribuinte do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, tendo em vista a apuração de prática reiterada de infrações à legislação (falta de emissão de documento fiscal na venda de mercadorias), com base no art. 26, inciso I, art. 28, art. 29, incisos V e XI e §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º, I, 9º, II, 33, *caput*, e 39, *caput* da Lei Complementar (LC) 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.

Destaca-se que a Fiscalização indicou o início de produção de efeitos da exclusão a partir de 01/06/24, assim como entendeu que o Contribuinte se utilizou de ardil, devido a existência de documentos extrafiscais que só puderam ser de conhecimento da Fiscalização por meio de diligência ao estabelecimento, o que elevou o prazo de impedimento de opção pelo regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional de três para dez anos-calendários, na forma do art. 29, §2º da Lei Complementar 123/06.

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação anexada aos autos do e-PTA.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 472/473, com a diminuição do valor do limite da multa isolada, pois excluiu o ICMS-ST do cálculo do limite, mantendo somente o do ICMS-OP, em conformidade com a Orientação nº 004/SEF/SUCRED-GAB.

Aberta vista, os Impugnantes não se manifestam.

A Fiscalização, por sua vez, apresenta Manifestação Fiscal anexada aos autos do e-PTA, requerendo o julgamento procedente do lançamento.

DECISÃO

Das Preliminares

Da Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Alegam que o Auto de Infração tem como base simples planilhas extraídas do computador da Autuada, as quais a própria Fiscalização admite a impossibilidade de vincular, linha a linha, o suposto “registro de saída” a uma NF-e da planilha de “Saídas Acobertadas” e, apesar dessa lacuna, optou por comparar os somatórios mensais e entender a diferença como saída desacobertada.

Defendem que os registros eletrônicos extraídos do sistema “Mercos” não representam, por si só, operações efetivamente realizadas, mas, sim, orçamentos, cotações e pedidos não concluídos, de modo que não se pode tributar por presunção quando faltam fatos.

Aduzem que não houve qualquer prova material, como entrega de mercadoria, romaneio, frete ou pagamento que comprove a realização das vendas presumidas e que não há como a empresa comprovar diretamente que não vendeu os produtos cujos registros constam no sistema como propostas ou orçamentos, pois se trata de fato negativo de prova inexistente ou a chamada prova diabólica.

Afirmam que as planilhas utilizadas pela Fiscalização não foram extraídas diretamente do sistema, mas sim “transportadas” e manipuladas para facilitar a análise, conforme descrição no próprio relatório fiscal, o que comprometeria a sua integridade.

Assim, concluem que o método de apuração adotado é frágil, indiciário e incompatível com o princípio da legalidade tributária, razão pela qual requerem o reconhecimento da inconsistência metodológica da apuração e, conseqüentemente, da inexistência de prova hábil a sustentar a ocorrência de saídas desacobertadas, conforme imputado no Auto de Infração.

Entretanto, razão não lhes assistem, 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.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, conforme será abaixo demonstrado.

No caso em análise percebe-se que a Fiscalização se utilizou de documentos extrafiscais existentes no computador da Autuada, o qual foi apreendido no Auto de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apreensão e Depósito (AAD) nº 013605, série nº 001, em 10/04/25, em atendimento à Ordem de Serviço nº 08.250001121-60 (Anexo 1), nos termos do art. 69, inciso II, do Decreto Estadual nº 44.747/08.

Destaca-se que após a apreensão ocorreu a deslacração das mídias (Anexo 4), sob a presença do Sr. João Batista Urtado Fernandes, do seu advogado e de testemunha por eles indicada, e a duplicação forense dos arquivos digitais do computador (Anexo 7), sendo o arquivo nomeado como registro de saídas (Anexo 3), com a consequente devolução do equipamento apreendido (Anexo 8).

Observa-se que a Fiscalização, além de seguir todo o procedimento próprio para a copiagem dos arquivos, ainda transcreveu, no Anexo 7 dos autos, o código algorítmico (hashSHA-1) gerado pela copiagem, o que garante a autenticidade e a integridade do arquivo gerado e do seu conteúdo, em consonância com o art. 71, § 6º, inciso II, do Decreto Estadual nº 44.747/08.

Assim, refuta-se a alegação dos Impugnantes de que as planilhas utilizadas pela Fiscalização não foram extraídas diretamente do sistema e que seriam frágeis devido a sua manipulação.

A bem da verdade, a Fiscalização esclarece, de forma bastante elucidativa, que a planilha constante no Anexo 3 dos autos foi extraída intacta do sistema “Mercos” da empresa e não foi alterada pela Fiscalização, a qual transportou os seus dados para a planilha do Anexo 9 (denominada “Registro de Saídas”) para que se mantivesse nos autos o registro do arquivo original extraído (Anexo 3) e pudesse fazer as manipulações necessárias para fins de análise e de cálculo (inserção de colunas, filtagem de linhas etc.), justamente para que não se alegasse alteração do arquivo original nesses procedimentos.

Dessa feita, a metodologia utilizada pela Fiscalização resta devidamente descrita no Relatório Fiscal Complementar, inexistindo qualquer mácula quanto ao procedimento ou lisura dos dados utilizados no cruzamento realizado, que será, no mérito, melhor abordada.

Em relação à alegação de que não houve prova material do ilícito por não ter sido flagrada vendendo sem nota, melhor sorte não assiste aos Impugnantes.

Destaca-se que, conforme relatado na Seção 2 do Relatório Fiscal Complementar (fls. 12 dos autos), a Autuada, num intervalo inferior a um ano, foi flagrada e autuada três vezes em fiscalização de trânsito (*blitz*) por trafegar com mercadorias desacobertadas, tendo ocorrido o reconhecimento do ilícito pela Autuada, em virtude do pagamento destes autos de infração. Veja-se:

PTA nº	Data
04.002274432-61	03/05/2024
04.002274808-75	08/11/2024
04.002274878-02	07/03/2025

Ademais, sobre a alegação de que o sistema “Mercos” seria responsável apenas por orçamentos, cotações e pedidos não concluídos, tal argumento é facilmente ilidido pela própria análise do Anexo 3 dos autos (arquivo original extraído do sistema), pois na célula A5 desta planilha a própria Autuada classifica os dados lá existentes com o *status* de “pedidos concluídos”. Colaciona-se:

Relatório de vendas
Filtros
Situação dos pedidos: <u>Pedidos concluídos</u>
Data inicial: 29/04/2020
Data final: 30/04/2025

Além disso, em sua manifestação fiscal, a Fiscalização demonstra, com exemplos, que a planilha é composta por diversos registros que culminaram em efetiva saída de mercadoria, o que se conclui pelo cotejo entre a planilha Registro de Saídas (Anexo 3) extraída do sistema da “Mercos” e a aba “Saídas Acobertadas” da Planilha de Apuração (Anexo 9). Colaciona-se:

i) Analisando-se a linha 112 da planilha Registro de Saídas, ela claramente se refere a um registro de 30/04/2024 (coluna A), de valor R\$ 329,50 (coluna J; ressalte-se que não há outro registro nessa planilha com esse valor) e cujo destinatário é a empresa Hiper Minas Supermercado Ltda. (colunas E e F).

Simultaneamente, na planilha Saídas Acobertadas, as linhas 237 a 239 registram os dados da nota fiscal eletrônica (NF-e) nº 241, série nº 0, emitida em 29/04/2024 (coluna H), de valor R\$ 329,50 (coluna M; ressalte-se que não há outra NF-e nessa planilha com esse valor) e cujo destinatário é a empresa Hiper Minas Supermercado Ltda. (coluna A).

Assim, pode-se notar que a distinção efetiva entre esses dois registros reside unicamente no número do pedido: na planilha Registro de Saídas, consta pedido nº 114 (coluna C), enquanto na planilha Saídas Acobertadas, nº 374 (coluna AN). Diz-se distinção “efetiva” porque, evidentemente, dadas as coincidências de informações, a divergência de um dia entre as datas é irrelevante.

ii) Linha 5.644 da planilha Registro de Saídas: registro de 17/01/2025 (coluna A), de valor R\$ 559,65 (coluna J; não há outro registro nessa planilha com esse valor) e destinatário Supermercado Opção Ltda. (colunas E e F).

Na planilha Saídas Acobertadas: as linhas 5.542 a 5.547 registram a NF-e nº 1.305, série nº 0, cuja data da emissão (coluna H), valor (coluna M; não há outra

NF-e nessa planilha com tal valor) e destinatário (coluna A) são exatamente os mesmos da mencionada linha 5.644 da planilha Registro de Saídas.

Novamente, a distinção se dá unicamente na identificação do pedido: na Registro de Saídas, pedido nº 5.714 (coluna C); na Saídas Acobertadas, nº 1.444 (coluna AN).

iii) Linha 6.887 da planilha Registro de Saídas: é um registro de 27/02/2025 (coluna A), de valor R\$ 1.309,00 (coluna J; não há outro registro nessa planilha com esse valor) e destinatário Supermercado Souza Ltda. (colunas E e F).

Na planilha Saídas Acobertadas, as linhas 6.601 a 6.608 registram a NFe nº 1.489, série nº 0, cuja data da emissão é 27/02/2025 (coluna H), valor R\$ 1.309,00 (coluna M; não há outra NF-e nessa planilha com esse valor) e destinatário Supermercado Souza Ltda. (coluna A).

Novamente, a distinção se dá unicamente na identificação do pedido: na Registro de Saídas, pedido nº 6.925 (coluna C); na Saídas Acobertadas, não consta o referido número (coluna AN).

Os três exemplos acima clara e incontestavelmente demonstram que, na planilha Registro de Saídas, há lançamentos que, de fato, originaram emissão de NFe pela Autuada – portanto, saída de mercadorias e, por conseguinte, fato gerador do ICMS.

Prosseguindo-se o raciocínio: na célula A5 do Anexo 3 do AI, observa-se que a própria Autuada classificou todos os registros com status de “pedidos concluídos” (e não de “orçamentos”, de “pedidos cancelados” etc.).

Dessarte, está aqui comprovado que: a) todas as linhas da planilha Registro de Saídas (Anexos 3 e 9) são igualmente classificadas (“pedidos concluídos”) pela própria Autuada; b) diversas delas, como acima demonstrado, originaram emissão de NF-e e c) a somatória dos valores da planilha Registro de Saídas (coluna J do Anexo 9, desconsiderando-se os dois primeiros registros, que são testes do sistema: R\$ 2.270.458,79) é (muito) superior ao somatório dos valores da planilha Saídas Acobertadas desse mesmo anexo (colunas DE a DJ: R\$ 783.866,09).

Ainda quanto a metodologia utilizada pela Fiscalização, esta esclarece que o fato de ter optado por não realizar uma correspondência linha a linha entre as planilhas (a Registro de Saídas e a Saídas Acobertadas) do Anexo 9 se deu pela quantidade de linhas da planilha Registro de Saídas (da ordem de 8.200) e, ainda pelas pontuais divergências de informações promovidas pela própria Autuada, entre elas e as linhas da

planilha Saídas Acobertadas, a exemplo da distinção entre o número dos pedidos e, em alguns casos, entre as datas.

Assim, conclui-se que a estratégia utilizada pela Fiscalização não promoveu perda de generalidade nem de precisão dos resultados e se baseou em planilha extraída diretamente do sistema interno (Mercos) da empresa.

Por todos esses pontos conclui-se que o método de apuração adotado não é frágil e indiciário, mas, sim, robusto e baseado em provas contundentes, que foram obtidas pelo sistema interno da própria Impugnante, com o devido respeito ao procedimento previsto na legislação mineira.

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 Pedido de Perícia

Os Impugnantes pleiteiam a produção de prova pericial, no sistema de gestão “Mercos”, com acesso aos arquivos originais, logs, hashes e todas as planilhas utilizadas pela Fiscalização, a fim de se comprovar que os registros ali constantes não correspondem a vendas realizadas, mas a orçamentos e simulações comerciais.

Requerem, também, a prova pericial para comprovação de que o gelo saborizado não se submeteria a sistemática da substituição tributária, por não ser similar ao sorvete, notadamente para atestar: (i) a composição do produto; (ii) o processo de fabricação; (iii) a finalidade de uso; (iv) a ausência de semelhança com sorvetes; (v) a ausência de emulsão, pasteurização e overrun; e (vi) o não enquadramento no regime sanitário e fiscal dos gelados comestíveis.

Todavia, apesar de requerer, os Impugnantes não apresentam a indicação precisa de quesitos, o que atrai a não apreciação do seu pedido, conforme dispõe o art. 142, § 1º, inciso I, do RPTA, *in verbis*:

RPTA

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

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

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

(...)

Subsidiariamente, ainda que tivessem apresentado os quesitos de forma específica, o requerimento pericial também não merecia ser acolhido.

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 dispendo 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.

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

AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0024.14.076459-8/001

"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.

Em decisão mais recente, o TJMG reitera esse entendimento.

AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.25.262478-8/001

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO - CÉDULA DE CRÉDITO BANCÁRIO- ALEGAÇÃO DE JUROS E ENCARGOS ABUSIVOS - PRELIMINAR SUSCITADA PELO SEGUNDO VOGAL - NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO - REJEIÇÃO - APLICAÇÃO DA TAXATIVIDADE MITIGADA - TEMA 988, STJ - **PROVA PERICIAL CONTÁBIL – DESNECESSIDADE** - CERCEAMENTO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA.

(...)

III. A PERÍCIA CONTÁBIL É DESNECESSÁRIA QUANDO A ANÁLISE DAS CLÁUSULAS CONTRATUAIS É SUFICIENTE PARA O JULGAMENTO DA CONTROVÉRSIA REFERENTE À EXISTÊNCIA OU NÃO DE JUROS ENCARGOS ABUSIVOS ALEGADAMENTE EXECUTADOS PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA, NÃO HAVENDO SE FALAR EM CERCEAMENTO DE DEFESA.

Quanto ao tema, assim 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:

RPTA

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

No caso em análise, percebe-se que o primeiro objetivo dos Impugnantes com a prova pericial é refutar as informações trazidas no sistema interno de gestão da Autuada, o que, como já esclarecido anteriormente, é claro ao descrever as operações como “pedidos concluídos”. Assim, a perícia seria imprestável para tal fim.

O segundo objetivo dos Impugnantes com a prova pericial é comprovar que os gelos saborizados não se submetem à sistemática da substituição tributária, por não serem similares ao sorvete. Todavia, o que se percebe é que o enquadramento do gelo saborizado na substituição tributária decorre da sua classificação no NCM nº 2105.00 e na descrição do CEST nº 23.001.00, que é ampla, abrangendo “sorvetes de qualquer espécie”, o que está embasado na Consulta Interna nº 020/2025 e na Solução Consulta nº 98.257/24.

Dessa feita, percebe-se que não há a necessidade de prova pericial, pois estamos diante de uma divergência de interpretação da norma e não de análise que demande conhecimento técnico e específico de especialista, sendo o conjunto probatório constante dos autos suficiente para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS devido por operação própria (ICMS-OP) e de ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST) provenientes da prática de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/05/24 a 30/04/25.

A constatação fiscal se originou da diligência realizada no estabelecimento da Autuada em 10/04/25, na qual foi apreendido um computador *laptop* contendo arquivos eletrônicos. Com base nesses arquivos, comprovou-se a omissão de faturamento oriunda de operações de saídas de mercadorias desacobertas.

Exige-se ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei 6.763/75, sobre as operações próprias, e, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, sobre as operações submetidas ao regime de substituição tributária. Além disso, exigiu-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada ao disposto no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal.

Foram incluídos no polo passivo da autuação os sócios-administradores da Autuada, Srs. Miguel Caitano Urtado e João Batista Urtado Fernandes, com base no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, em razão da prática de atos com infração à lei (realizar vendas sem emitir documento fiscal).

Versa, ainda, o presente PTA, sobre a exclusão do Contribuinte do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, tendo em vista a apuração de prática reiterada de infrações à legislação (falta de emissão de documento fiscal na venda de mercadorias), com base no art. 26, inciso I, art. 28, art. 29, incisos V e XI e §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º, I, 9º, II, 33, *caput*, e 39, *caput* da Lei Complementar (LC) 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.

Irresignados, os autuados contestam o mérito da autuação alegando que a jurisprudência e a legislação determinam que “a aplicação do regime de substituição tributária do ICMS exige, de forma cumulativa, (i) o enquadramento correto do produto na NCM prevista no Convênio ICMS 142/2018 (internalizado pelo Anexo VII do RICMS/MG), e (ii) a correspondência material da mercadoria à descrição e à finalidade específica prevista na legislação”. Dessa maneira, a ausência de qualquer um desses elementos tornaria indevida a exigência tributária sob o regime de substituição tributária.

Ressaltam que o simples enquadramento fiscal (NCM) não seria suficiente para aplicação do ICMS-ST, pois também seria necessário que o produto tenha finalidade idêntica àquela prevista para os bens presumidamente sujeitos ao regime.

Acrescenta que, ainda que o “gelo saborizado” para coquetéis fosse classificado sob o código NCM 2105.00.10, não se verifica a finalidade específica exigida para configuração como “sorvete de qualquer espécie”, destacando a diferença entre composição, destinação, etapas de fabricação e regulação distinta dos referidos produtos.

Pontua que a Autuada sequer teria enquadramento sanitário e empresarial compatível como indústria de sorvetes, ressaltando o seu CNAE e alvará sanitário, concluindo que não possui estrutura física ou processo produtivo semelhante à fabricação de sorvetes.

Se contrapõe à cobrança retroativa do ICMS-ST, sob alegação de segurança jurídica e violação à legalidade estrita, notadamente pelo fato de a Consulta Interna SEF/MG nº 020/2025 e a Solução de Consulta COSIT nº 98.257/2024 serem posteriores aos fatos autuados, não podendo imputar ao contribuinte, de forma *ex tunc*, um novo dever tributário.

Também se insurge contra a base de cálculo do ICMS-ST utilizada pela Fiscalização, que se utilizou da MVA de 70% (prevista no art. 20 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23) sobre o somatório do valor da operação do remetente acrescido das despesas acessórias, pois tal metodologia não atenderia a ordem de prevalência

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigatória da base de cálculo do ICMS-ST, estabelecida tanto pelo Convênio ICMS nº 142/18, internalizado no Capítulo I, seção I, da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23.

Todavia, razão não lhe assiste, conforme se verá.

A Fiscalização está correta ao exigir o ICMS/ST da mercadoria “gelo saborizado”.

Conforme posicionamento sedimentado deste Conselho de Contribuintes, a sujeição de determinado produto ao regime da substituição tributária relativamente às operações subsequentes depende do cumprimento de três requisitos cumulativos, quais sejam: estar corretamente classificado em um dos códigos da NBM/SH (equivalente à NCM nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 11.158/22) relacionados na Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23; integrar a respectiva descrição; e ter o âmbito de aplicação diferente de “Inaplicabilidade da substituição tributária”.

No caso em análise, a controvérsia do mérito paira justamente no que tange à análise do primeiro requisito, qual seja o de estar corretamente classificado em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23.

Isso porque, segundo disposição expressa do Regulamento do ICMS, contida no parágrafo único do art. 12 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23, o regime de substituição tributária alcança somente as mercadorias constantes dos itens vinculados aos respectivos capítulos nos quais estão inseridas.

Cabe ressaltar, todavia, que, caso a mercadoria seja passível de uso na finalidade prevista no Capítulo, haverá a sujeição ao regime da substituição tributária, **ainda que o emprego efetivo a ser dado a ela, pelo destinatário, seja diverso.**

Destaca-se que a classificação do produto na codificação da NBM/SH (NCM) é de inteira responsabilidade do contribuinte, sendo a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil o órgão competente para interpretar e dirimir eventuais divergências quanto às classificações e descrições constantes na legislação federal.

Foi justamente nesse cenário que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, na Solução de Consulta Cosit nº 98.257/24 emitiu o seu posicionamento que o gelo saborizado para coquetéis, composto por água, xarope artificial de fruta e açúcar, acondicionado em embalagem plástica, **não deve ser classificado na NCM 22.01** (Águas, incluindo as águas minerais, naturais ou artificiais, e as águas gaseificadas, não adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes nem aromatizadas; gelo e neve), pois, em tais posições, **a NESH exclui categoricamente as águas adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas.**

Assim, concluiu que seria adequado o enquadramento do referido produto na **NCM 21.05**, que possui o seguinte texto: “Sorvetes (*gelados), mesmo que contenham cacau”, uma vez que a Nesh esclarece que tal posição contém produtos gelados semelhantes.

Fincado em tal premissa, de que o “gelo saborizado” deve ser classificado na NCM 21.05, foi que a Fiscalização identificou que as notas fiscais de venda emitidas pela Autuada classificavam o referido produto de “gelo saborizado” de forma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

equivocada na NCM 2201900 e que a NCM 21.05 está relacionada no item 1 do Capítulo 23 da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23, veja-se:

Decreto Estadual nº 48.589/2023. Anexo VII. Parte 2.

23. SORVETES E PREPARADOS PARA FABRICAÇÃO DE SORVETES EM MÁQUINAS					
<i>Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:</i>					
23.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICMS 20/05)					
[Efeitos de 01/07/2023 a 31/05/2024:] 23.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICMS 20/05)					
ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
1.0	23.001.00	2105.00	Sorvetes de qualquer espécie	23.1	70

Percebe-se que a descrição do referido item é ampla, abrangendo “sorvetes de qualquer espécie”, de modo que o “gelo saborizado” integra a respectiva descrição, estando cumprido o primeiro e o segundo requisito para aplicação da sistemática da substituição tributária anteriormente citados.

Destaca-se que, como já sinalizado anteriormente, tal enquadramento não depende da verificação do emprego efetivo que está sendo dado à mercadoria pelo contribuinte, mas, sim, que esta seja “passível de uso na finalidade prevista no Capítulo”.

Logo, as argumentações do Contribuinte que concernem a natureza física, composição, finalidade econômica, enquadramento sanitário e, principalmente, a sua utilização do produto autuado em preparação de *drinks* são elementos irrelevantes para o deslinde da questão, pois afetas ao emprego efetivo da mercadoria.

Repisa-se que o que se percebe é que, para o enquadramento na referida posição (NCM 21.05), conforme já destacado na Solução de Consulta Cosit nº 98.257/24 é irrelevante a cremosidade do produto ou a forma que este será utilizado, sendo importante a **presença do açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizados**, o que é incontroverso nos autos que este produto possui, e comprovado pela sua própria descrição (“saborizado”).

Dessa feita, uma vez concluída pela aplicação da substituição tributária no produto “gelo saborizado”, percebe-se pela análise da documentação do Anexo 1 dos autos que a Autuada não aplicou a retenção e o recolhimento do ICMS/ST nas operações internas de venda de mercadoria, sendo regular a autuação, nos exatos termos em que exigido pela Fiscalização.

No que concerne ao fato de a Consulta Interna nº 020/2025 e a Solução de Consulta Cosit nº 98.257/24 da Receita Federal do Brasil serem posteriores aos fatos geradores (18/03/24 a 09/04/25), isso não atrai a conclusão de que a Autuada poderia, em momento anterior, ter dado tratamento diverso à mercadoria autuada (“gelo saborizado”).

Isso porque, conforme muito bem destacado em manifestação fiscal, esses atos administrativos possuem natureza meramente declaratória, ou seja, os seus efeitos são “*ex nunc*”, pois tratam apenas de interpretação de legislação posta, já existente à época dos fatos geradores dos tributos em discussão.

Nesse sentido, transcreve-se o trecho da manifestação fiscal:

Manifestação Fiscal

Juridicamente, uma solução de consulta é um ato administrativo (portanto, *infralegal*) classificado como enunciativo. Assim, ele tem natureza declaratória (e não constitutiva), de sorte que somente afirma um fato preexistente, profere uma opinião ou emite um juízo de valor. Em qualquer desses casos, porém, não promove alterações no mundo jurídico, pois sua hierarquia legal não o permite. Portanto, sendo apenas declaratório, seus efeitos são *ex tunc*, e não *ex nunc*, como defendem as Impugnantes. No CTN, adequa-se ao conceito das normas complementares, especificamente os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (art. 100, I).

(...)

Dessa forma, é evidente que a solução se referirá a fatos geradores anteriores à sua edição – por conseguinte, seus efeitos retroagirão para alcançá-los a partir da ciência do consulente acerca do seu teor.

(...)

A regulamentação da solução de consulta sobre classificação fiscal somente concede efeitos prospectivos às que promovam alterações de entendimento em relação a soluções de consulta anteriores, salvo a situação específica de que o novo entendimento seja favorável ao sujeito passivo. Para tanto, citem-se: o art. 48, § 12, da Lei Federal nº 9.430/1996, os arts. 99 e 100 do Decreto Federal nº 7.574/2011 e o art. 25 da IN RFB 2.057/2021, que trazem concretude ao postulado da segurança jurídica exigido pelo art. 146 do CTN.

(...)

Note-se que, se as soluções de consulta tivessem efeitos *ex nunc*, como o querem as Impugnantes, tais dispositivos normativos não teriam razão de existir,

pois não seria necessário positivamente estabelecer um efeito prospectivo a um instituto legal que já o teria por sua natureza.

Tratando-se especificamente do caso do AI em questão (gelo saborizado), a Solução de Consulta Cosit nº 98.257/2024 foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 09/09/2024 (seção 1, página 41). Ainda, essa solução é a primeira e, até o momento, a única acerca do gelo saborizado. Como já asseverado acima, ela não define que a NCM dessa mercadoria é a nº 2501.00, mas sim declara que esse produto sempre se enquadrou nesse código.

Assim sendo, ao contrário do arguido pelas Impugnantes, essa solução de consulta, ainda que seja ato normativo federal, vincula a Autuada (pois circula tal mercadoria, cuja NCM é tratada por um órgão federal), independentemente de ela mesma ter ou não realizado consulta à SEF/MG acerca do tema, e a enquadra no cenário dos “terceiros atingidos pelo teor da consulta” acima mencionados: são obrigados a ela desde a sua publicação no DOU (vide o já mencionado art. 33, II, da IN RFB 2.057/2021), tendo a faculdade de, se for o caso, realizar denúncia espontânea acerca dos fatos geradores já ocorridos, ficando sujeitos à ulterior fiscalização.

(...)

Em relação à base de cálculo do ICMS-ST utilizada pela Fiscalização, sob a alegação de um desrespeito à ordem de preferência legal de outros critérios estabelecidos no Capítulo I, seção I, da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23, conforme muito bem destacado pela Fiscalização, a base de cálculo do ICMS-ST dessas mercadorias não se submete à regra geral prevista nestes dispositivos, mas, sim, as regras específicas do art. 66, incisos I e II c/c art. 2º do Anexo VII do RICMS/23. *In verbis* (redação vigente à época dos fatos geradores):

RICMS/23

Anexo VII - Da Substituição Tributária

Art. 2º - Para os fins de substituição tributária, o sujeito passivo deverá observar também, quando for o caso, as disposições específicas constantes do Título II desta parte.

(...)

Art. 66 - Para efeitos de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações subsequentes com as mercadorias de que trata o Capítulo 23 da Parte 2 deste anexo, observada a ordem, a base de cálculo é:

I - havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, o respectivo preço;

II - não havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, a regra prevista no item 2 da alínea "b" do inciso I do caput do art. 20 desta parte. (...)

No caso dos autos, todavia, inexistente preço final sugerido pelo fabricante, razão pela qual se faz correta a aplicação da MVA de 70%, prevista no art. 20 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23, nos moldes em que realizado pela Fiscalização, a qual foi clara ao indicar no Relatório Fiscal Complementar o percentual da MVA aplicado e a memória de cálculo para a formação da base de cálculo presumida. Veja-se:

Relatório Fiscal Complementar

Destarte, o gelo saborizado se enquadra no item 1.0 do Capítulo 23 da Parte 2 do Anexo VII do Decreto Estadual nº 48.589/2023, estando sujeito à substituição tributária. Mais detalhadamente, é uma mercadoria com Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) nº **23.001.00** (coluna **H** da planilha **Apur. Mensal por Tipo de Oper.do Anexo 9**) e margem de valor agregado (MVA) de **70,00%** (coluna **I**).
(...)

A base de cálculo do ICMS-ST é obtida agregando-se o valor da MVA (coluna **I**) à base de cálculo do ICMS-OP (coluna **F**). Matematicamente: $BC\ ICMS-ST = BC\ ICMS-OP \times (1 + MVA)$.

Tomando-se como exemplo, novamente, o período de **05/2024** do tipo de operação "gelo saborizado + interna" (linha **62** da planilha **Apur. Mensal por Tipo de Oper.do Anexo 9**):

BC ICMS-OP (coluna F): R\$ 377,35

MVA (coluna I): 70,00%

Base de cálculo do ICMS-ST (coluna J)

$BC\ ICMS-ST = BC\ ICMS-OP \times (1 + MVA) = R\$ 377,35 \times (1 + 70,00\%) = R\$ 641,50$.

Assim, partindo-se desse mesmo cálculo, consta na coluna J a base de cálculo do ICMS-ST unicamente para a classe de operação "gelo saborizado + interna", pois apenas a ela é aplicável.

(...)

Relativamente às multas aplicadas, a Impugnante destaca que a multa de revalidação violaria o princípio do não confisco e os limites constitucionais e legais impostos pela jurisprudência pacífica do STF e do TJ/MG.

Da mesma forma defende a abusividade da multa isolada, pois não seria juridicamente possível exigir da Autuada a emissão de documento fiscal contendo destaque de ICMS-ST por fatos geradores ocorridos antes da existência de definição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inequívoca da sua classificação com sorvete. Destaca, ainda, a violação ao princípio da proporcionalidade e vedação ao confisco.

Todavia, melhor sorte não assiste aos Impugnantes nessas alegações, pois verifica-se que as penalidades foram aplicadas corretamente, nos termos da legislação pertinente.

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

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 II da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Ademais, também não merece prosperar a alegação de impossibilidade de aplicação da multa isolada, pois, como já ressaltado anteriormente, as Consulta Interna nº 020/2025 e a Solução de Consulta Cosit nº 98.257/24 da Receita Federal do Brasil possuem apenas efeitos declaratórios, de forma que, resta plenamente possível exigir da Autuada a emissão de documento fiscal contendo destaque de ICMS-ST à época dos fatos geradores ocorridos, não havendo que se falar em aplicação retroativa.

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

Os sócios-administradores respondem 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.

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.

Ademais, não ocorreu o simples inadimplemento de obrigação tributária, mas, sim, um ilícito tributário (fraude) decorrente da venda de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, o que afasta a aplicação da Súmula 430 do STJ.

Destaca-se que a responsabilidade dos coobrigados não aconteceu de forma automática, como defendem os Impugnantes, pois no caso em liça o procedimento fiscal descrito no Relatório Fiscal Complementar é claro ao destacar que a Autuada realizava um “controle paralelo” com as vendas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal no sistema “Mercos”, fato que a Fiscalização só tomou conhecimento em virtude da diligência *in loco* realizada. Tal conduta, portanto, é notoriamente fraudulenta e de conhecimento e de responsabilidade dos sócios-administradores da Autuada.

Induvidoso, no caso, que os Coobrigados tinham 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.

Além disso, percebe-se que a Fiscalização se utilizou dos dados declarados pela Autuada nos órgãos públicos e no contrato social registrado (págs. 155/166 e 226/229) que claramente indicam o Sr. João Batista Urtado Fernandes e o Sr. Miguel Caitano Urtado como sócios-administradores da sociedade empresária.

Não merece prosperar a alegação da Autuada de que o Sr. Miguel Caitano Urtado exerceria apenas funções operacionais/braçais e não gerenciais, o que justificaria a sua exclusão como coobrigado, pois tal assertiva é diametralmente oposta ao que estava declarado pelo próprio Impugnante no seu contrato social, como dito anteriormente. Assim, eventual desrespeito ao contrato social e existência de circunstância fática peculiar de administração da sociedade deve ser enquadrada como convenção particular fixada *interna corporis*, a qual, na forma do art. 123 do CTN, não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

é oponível à Fazenda Pública para afastar a responsabilidade pelo pagamento de tributos. *In verbis*:

CTN

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

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 desacobertas 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 o 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 desacobertadas 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 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 emitiu o “Termo de Exclusão do Simples Nacional”.

No caso, a Contribuinte foi intimada do “Termo de Exclusão” juntamente com o Auto de Infração, impugnando 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 ARRECADAÇÃO 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Destaca-se, ainda, que a Fiscalização indicou o início de produção de efeitos a partir de 01/06/24, assim como corretamente entendeu que o Contribuinte se utilizou de ardil, devido a existência de documentos extrafiscais (planilha extraída do sistema “Mercos”) que só puderam ser de conhecimento da Fiscalização por meio de diligência ao estabelecimento, o que elevou o prazo de impedimento de opção pelo regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional de três para dez anos-calendários, na forma do art. 29, §2º da Lei Complementar nº 123/06. Colaciona-se:

LC nº 123/06

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;

(...)

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a X 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

§ 2º O prazo de que trata o § 1º deste artigo será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto nesta Lei Complementar.

Por fim, impende destacar que o disposto na Resolução nº 5.919/25 em nada altera a presente decisão, haja vista ser norma procedimental e, como tal, proceder efeitos *ex nunc*. Corrobora essa assertiva o fato de ser inquestionável que a legislação que define a prática reiterada, LC nº 123/06 c/c a Resolução CGSN nº 140/18, não foram alteradas, ou seja, continuam em plena vigência, conforme já fartamente esposado no Acórdão nº 25.050/25/1ª desta Câmara.

Além disto, conforme destacado em manifestação fiscal, a Resolução nº 5.919/25 também não se faz aplicável ao caso em análise, pois esta regulamenta a prática reiterada na forma no art. 29, §9º, inciso da LC nº 123/06, enquanto o Termo de Exclusão dos autos é lastreado no art. 29, §9º, inciso II desta mesma lei, tendo em vista que foi “*constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo*”, característica já devidamente abordada na presente decisão.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 469/480. Em seguida, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente a impugnação ao Termo de Exclusão do Simples Nacional. Vencidos os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Gislana da Silva Carlos, que a julgavam procedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2026.

Mellissa Freitas Ribeiro
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.202/26/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004433258-29
Impugnação: 40.010160031-28, 40.010160033-81 (Coob.), 40.010160034-62 (Coob.)
Impugnante: Gelo Freezer Indústria e Comércio Ltda
IE: 004467120.00-82
João Batista Urtado Fernandes (Coob.)
CPF: 931.776.236-00
Miguel Caitano Urtado (Coob.)
CPF: 701.273.926-61
Proc. S. Passivo: Mateus Martins da Silveira
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pelo Conselheiro Frederico Augusto Lins Peixoto, 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.

O art. 2º da Resolução do Secretário de Estado da Fazenda nº 5.919/25, determina que, para fins de exclusão do regime de tributação do Simples Nacional, considera-se caracterizada a prática reiterada de infrações quando houver, em relação ao mesmo sujeito passivo, lançamento anterior referente à mesma infração, com decisão definitiva proferida na esfera administrativa ou com o decurso do prazo.

Ou seja, há necessidade de que haja uma decisão administrativa anterior ou perda de prazo sem contestação, o que não foi comprovado nos autos.

Nesse sentido, seja pela competência deste Conselho de Contribuintes, que não pode negar aplicação de legislação mineira vigente, seja pela retroatividade da legislação mais benéfica (visto estarmos frente a uma penalidade) ou seja por ser norma procedimental, por, nos termos os próprios autos, o procedimento de exclusão do Simples Nacional pela autoridade mineira ainda está em procedimento, entendo não estarem presentes as características necessárias para a exclusão.

Nesse sentido, voto pela improcedência da exclusão do Simples Nacional.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2026.

**Frederico Augusto Lins Peixoto
Conselheiro**