

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.544/26/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004705610-58	
Impugnação:	40.010160660-81	
Impugnante:	Ednea Aparecida Gabelini Ltda	
	IE: 002138972.00-39	
Coobrigada:	Ednea Aparecida Gabelini	
	CPF: 052.402.156-26	
Origem:	DF/Extrema	

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização na Declaração de Apuração e Informação de ICMS (DAPI) e no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D) e os valores constantes em extratos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II c/c § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL - CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual responde ilimitadamente pelos créditos tributários constituídos, nos termos do art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 966 e 967 do Código Civil. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, com recolhimento de ICMS a menor, no período de 01/01/21 a 31/12/24, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Contribuinte à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradoras de cartões e empresas similares, tais como, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento e instituições e intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto

incidente na operação, conforme § 2º, inciso I do art. 55 da mencionada lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, por força do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por sua representante legal, Impugnação às págs. 158/165, com os seguintes argumentos em síntese:

- relata que a autuação fiscal se fundamenta em supostas divergências entre os valores declarados na DAPI e as receitas informadas no PGDAS-D, identificadas por meio de dados de administradoras de cartões de crédito e débito;

- entende que tal metodologia é tecnicamente frágil por desconsiderar a dinâmica operacional dos sistemas eletrônicos e a origem dos dados utilizados pelo contribuinte;

- aponta que a empresa sempre pautou suas declarações em relatórios consolidados emitidos pelas próprias administradoras, que servem como parâmetro de controle financeiro;

- assevera que as diferenças apontadas pela Fiscalização decorrem exclusivamente de falhas sistêmicas e inconsistências na integração de sistemas, sem qualquer indício de omissão deliberada de receitas;

- sustenta que não há espaço jurídico para a imputação de sonegação, fraude ou dolo, uma vez que não restou demonstrada qualquer conduta intencional voltada à ocultação de fatos geradores;

- enfatiza que a conduta da empresa revela boa-fé objetiva e transparência ao utilizar documentos fornecidos por terceiros especializados;

- menciona que nos termos do art. 93, inciso III, alínea "a" do RICMS, a legislação estadual afasta expressamente a configuração de sonegação fiscal em casos de inexatidão ou erro na escrituração quando não caracterizada a intenção de fraude;

- aduz que a imposição de penalidade punitiva exige prova robusta de dolo, o que não se verifica no caso concreto;

- reitera que as divergências apontadas possuem natureza meramente formal, originadas por limitações tecnológicas e falhas de integração que escapam ao controle direto do contribuinte;

- cita o art. 113, § 2º do CTN para distinguir obrigações principais de acessórias, sustentando que inconsistências declaratórias sem supressão material de tributo e sem dolo devem permanecer no campo das infrações formais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- entende que a manutenção de uma multa qualificada sem a comprovação inequívoca de má-fé violaria os princípios da legalidade e da segurança jurídica;
- propõe o reenquadramento da infração para a modalidade simples, com aplicação da multa no patamar mínimo e observância do art. 112 do CTN, que orienta a interpretação mais favorável ao contribuinte;
- entende que a empresa possui direito subjetivo à aplicação das reduções legais previstas no art. 53, § 9º, da Lei nº 6.763/75, visando assegurar a proporcionalidade e a razoabilidade na dosimetria da sanção;
- acrescenta que seu histórico de regularidade fiscal e comportamento colaborativo demonstram compromisso com a legalidade e afastam qualquer presunção de intenção de lesar o erário;
- requer:
 - reconhecimento da inexistência da sonegação nos termos do art. 93, inciso III, alínea “a” do RICMS/MG;
 - anulação parcial para afastar qualquer imputação de fraude ou dolo;
 - reenquadramento da infração como meramente formal;
 - exclusão da multa qualificada aplicada e aplicação da multa simples de menor patamar legal;
 - concessão das reduções máximas previstas no art. 53, § 9º da Lei nº 6.763/75 ou subsidiariamente o parcelamento administrativo do valor remanescente nas condições mais benéficas ao contribuinte.

Pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 173/185, refuta as alegações da Defesa, requer, portanto, a procedência do lançamento.

DECISÃO

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, com recolhimento de ICMS a menor, no período de 01/01/21 a 31/12/24, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas pela Contribuinte à Fiscalização e os valores constantes em extratos fornecidos por administradoras de cartões e empresas similares, tais como, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento e instituições e intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto

incidente na operação, conforme § 2º, inciso I do art. 55 da mencionada lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, por força do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

Cumprido destacar que a Fiscalização tendo em vista os indícios de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, emitiu o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000055077-04, anexado às págs. 06/07, para exame do cumprimento das obrigações tributárias no período de 01/08/20 a 01/05/25.

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

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

Todavia, razão não lhe assiste, conforme se verá.

O procedimento adotado pela Fiscalização, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Autuada para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02 e art. 159, incisos I e VII, do RICMS/23, nos seguintes termos:

RICMS/02

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

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

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

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

(...)

RICMS/23

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

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

(...)

V - conclusão fiscal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

(...)

Registra-se, por oportuno, que a matéria encontra-se regulamentada nos arts. 10-A e 13-A da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02 e arts. 17, 18 e 21 da Parte 2 do Anexo V do RICMS/23, *in verbis*:

RICMS/02 - Anexo VII - Parte 1

Art. 10-A - As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, as instituições e os intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações e prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou demais instrumentos de pagamentos eletrônicos, realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e por pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoa Física - CPF ou do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, ainda que não regularmente inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, cuja atividade indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto, identificados na listagem disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoes-e-intermediadores-de-pagamentos-servicos-e-negocios/>.

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º A omissão de entrega das informações a que se refere o caput sujeitará a administradora de cartão, a instituidora de arranjos de pagamento, a instituição facilitadora de pagamento, a instituição de pagamento, inclusive a credenciadora de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e as empresas similares às penalidades previstas no inciso XL do art. 54 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

RICMS/23 - Anexo V - Parte 2

Art. 17 - As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições e intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações e prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou demais instrumentos de pagamentos eletrônicos, realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e por pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoa Física - CPF ou do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, ainda que não regularmente inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, cuja atividade indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto, identificados na listagem disponível no endereço eletrônico da SEF, <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoes-e-intermediadores-de-pagamentos-servicos-e-negocios/>.

Parágrafo único - Os arquivos eletrônicos previstos no caput serão dispensados quando se referirem às operações e às prestações realizadas pelos estabelecimentos das próprias administradoras dos cartões ou por estabelecimentos de empresas coligadas, desde que tais estabelecimentos mantenham e promovam a entrega do arquivo eletrônico previsto no art. 8º desta parte. art.17.

Art. 18 - Os intermediadores de serviços e de negócios manterão arquivo eletrônico referente à totalidade de operações comerciais ou de prestação de serviços que tenham intermediado e que envolvam estabelecimentos de contribuintes, pessoas jurídicas inscritas no CNPJ ou pessoas físicas inscritas no CPF, localizados neste Estado, seja na condição de remetentes, destinatários ou tomadores, ainda que não regularmente inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, cuja atividade indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto.

(...)

Art. 21 - As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, as instituições e os intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, os intermediadores de serviços e de negócios entregarão o arquivo eletrônico previsto no art. 20 desta parte até o último dia útil de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior.

§ 1º - As empresas previstas no caput:

I - deverão validar, assinar digitalmente e transmitir o arquivo eletrônico, utilizando o programa disponível no endereço eletrônico <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoes-e-intermediadores-de-pagamentos-servicos-e-negocios/>, observando que a assinatura deve se dar por meio de certificado digital, tipo A1, emitido por autoridade certificadora credenciada pela ICP-Brasil;

II - poderão utilizar outro programa ou recurso diferente do previsto no inciso I para assinar digitalmente e transmitir o arquivo eletrônico, mediante autorização da SEF.

§ 2º - A omissão de entrega das informações previstas no caput sujeitará a administradora de cartão, a instituidora de arranjos de pagamento, a instituição facilitadora de pagamento, a instituição de pagamento, inclusive a credenciadora de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e as empresas similares às penalidades previstas no inciso XL do art. 54 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

Ressalta-se que as informações prestadas pela Autuada e pela administradora de cartão de crédito e/ou débito são documentos fiscais, nos termos do disposto no art. 132, incisos II e III do RICMS/02 e art. 93, incisos II e III do RICMS/23.

Repita-se, por oportuno, que as saídas de mercadorias não levadas à tributação foram apuradas pelo cotejo das informações apresentadas pela administradora de cartão de crédito e/ou débito com as vendas informadas pela Contribuinte, estando o cálculo demonstrado na planilha de págs. 26 (Anexo 1 do e-PTA).

Nesse sentido, o lançamento não decorre de “metodologia frágil”, mas da aplicação do regime legal e regulamentar de fiscalização, com uso de dados legalmente exigidos de terceiros e tratamento como documentos fiscais para fins de apuração.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Há que destacar as disposições da legislação tributária mineira sobre a base de cálculo do imposto, notadamente o disposto no art. 43, inciso IV do RICMS/02, art. 12, inciso I do RICMS/23 e art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75:

RICMS/02

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

(...)

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

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

(...)

RICMS/23

Art. 2º - O ICMS incide sobre a:

I - operação relativa à circulação de mercadoria realizada a qualquer título;

(...)

Art. 12 - Salvo disposição diversa prevista neste regulamento, a base de cálculo do ICMS é:

(...)

I - o valor da operação, na hipótese de operação relativa à circulação de mercadoria, a que se refere o inciso I do art. 2º deste regulamento;

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15 - o montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(...)

Como bem ressaltou a Fiscalização, o estabelecimento autuado está cadastrado na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG sob a CNAE-F nº .4744-0/03, qual seja, comércio varejista de materiais hidráulicos, segmento para o qual não há previsão legal de alíquotas diferenciadas, tampouco de benefício fiscal, aplicáveis às saídas promovidas pela Contribuinte no período autuado.

A alíquota aplicável às saídas desacobertas de documentos fiscais realizadas pela Autuada é a prevista no art. 12, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.1” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

(...)

I - nas operações e prestações internas:

(...)

d) 18% (dezoito por cento):

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

(...)

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

O fato de que a Autuada esteve enquadrada até 31/12/22 no regime simplificado de tributação não lhe socorre, conforme o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional).

Independentemente de estar ou não a empresa cadastrada no Simples Nacional, na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais, a apuração do imposto se faz fora do regime especial de tributação, nos termos da Lei Complementar (LC) nº 123/06, que assim prescreve:

LC nº 123/06

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

(...)

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

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacompanhada de documento fiscal;

(...)

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

Cumprе destacar que a alíquota aplicada pela Fiscalização foi pela apuração de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

A Impugnante argui que não estaria configurada “sonegação” por ausência de dolo, invocando o art. 93, inciso III, alínea “a” do RICMS/23.

Todavia tal alegação não se sustenta.

Verifica-se que a Autuada não enfrenta adequadamente o conteúdo do lançamento formalizado no Auto de Infração. O Relatório Fiscal Complementar descreve a infração como operações de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais correspondentes, com exigência de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, tudo com capitulação específica na Lei nº 6.763/75.

Assim, a alegação de ausência de dolo, a invocação de “sonegação” e a tentativa de qualificar a irregularidade como meramente formal, por si sós, não afastam o lançamento tributário, pois não desconstituem a materialidade apurada no trabalho fiscal nem vieram acompanhadas de prova específica apta a afastar os valores exigidos.

Portanto, a Defesa procura deslocar o debate para a ausência de fraude, mas o núcleo da autuação está na constatação material de operações sem correspondente documentação fiscal, demonstrada por cruzamento de dados e anexos do Auto de Infração.

A Defesa aponta que as divergências seriam apenas inconsistências formais, sem repercussão material.

Todavia, as diferenças apuradas foram tratadas como omissão de receita tributável, com identificação de operações de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais correspondentes, ocasionando o lançamento de ICMS, além das penalidades correlatas.

Não se trata de mero erro acessório desprovido de impacto no tributo devido, mas de infração com repercussão direta na obrigação principal.

Logo, não procede o pedido de reenquadramento genérico para “infração meramente formal”, pela natureza da exigência efetivamente constituída.

A Impugnante requer exclusão de “multa qualificada” e aplicação de multa simples nos termos do art. 112 do CTN. Pleiteia a concessão das reduções previstas no art. 53, § 9º da Lei nº 6.763/75.

Ocorre que conforme o Relatório Fiscal Complementar, o lançamento tributário exigiu o ICMS devido e as multas de revalidação e isolada, estabelecidas na Lei nº 6.763/75.

A impugnação, nesse ponto, parte de premissa diversa da autuação. Isso porque sustenta o afastamento de “multa qualificada”, embora o lançamento tenha exigido ICMS, multa de revalidação e multa isolada, nos termos da capitulação constante do Auto de Infração e do Relatório Fiscal Complementar.

Assim, os pedidos formulados quanto à alegada “multa qualificada” não se ajustam às penalidades efetivamente exigidas no caso concreto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pertinente registrar que em relação às penalidades aplicadas, 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, (saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal).

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:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacompanhada 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:

(...)

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)(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 não acobertar as saídas de mercadorias com a devida documentação fiscal, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Registra-se, ademais, que a Multa Isolada foi adequadamente limitada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, por força do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. (...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

Efeitos a partir de 1º/08/25 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/25.

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

(...)

CTN

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Em relação às reduções legais previstas no art. 53, § 9º, da Lei nº 6.763/75, trata-se de benefício condicionado ao atendimento das hipóteses e requisitos legais próprios (como pagamento ou parcelamento, conforme o caso), cuja análise se dá na

fase de cumprimento/regularização do crédito tributário, e não como fundamento para anulação do lançamento tributário no exame de mérito.

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

No que se refere ao argumento da Impugnante fundado no art. 112 do CTN, observa-se que sua aplicação pressupõe dúvida interpretativa relevante em matéria de penalidade, o que não se configura no presente caso.

O lançamento objeto destes autos, formalizado no Auto de Infração, descreve de forma objetiva a infração apurada e as penalidades exigidas, com capitulação específica. Nesse contexto, o art. 112 do CTN não serve de fundamento para afastar exigência regularmente constituída com base na materialidade demonstrada no trabalho fiscal.

Ademais, a autuação já observou a retroatividade da norma penal mais benéfica quanto ao limite da multa isolada.

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

CTN

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

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

A Defesa enfatiza princípios e afirmações genéricas sobre conduta regular, mas não comprova, mediante demonstração individualizada de transações e documentos idôneos, que as diferenças apuradas decorreram integralmente de estornos, cancelamentos, duplicidades, não liquidação, parcelamentos, antecipações ou erros de terceiros sem reflexo tributário.

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

Lei nº 6.763/75

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

RPTA

Art. 119. Na impugnação será alegada, de uma só vez, a matéria relacionada com a situação fiscal de que decorreu o lançamento, inclusive a desconsideração de ato ou negócio jurídico, se for o caso, ou o pedido de restituição, com a indicação precisa:

(...)

Parágrafo único. Os documentos que constituam prova serão anexados à impugnação, inclusive os arquivos eletrônicos com certificado de integridade das informações, sob pena de preclusão.

(...)

Em processo administrativo tributário, a alegação abstrata de boa-fé não substitui a demonstração fática apta a afastar os elementos objetivos da apuração.

Nesse sentido, dispõe o art. 207 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 207 - Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

(...)

§ 2º. Salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.

(...)

Quanto à eleição do titular da empresa para o polo passivo da obrigação tributária, é importante ressaltar que, no que pertine ao empresário individual, sua responsabilidade é ilimitada, isto é, todo o patrimônio da pessoa física assegura os débitos contraídos em sua atuação empresarial.

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

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

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência, como depreende-se da seguinte decisão, proferida no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4):

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0013203-60.2012.404.0000

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO CÓDIGO CIVIL) **NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL.** (JULGADO EM 19/02/13)

(...)

(GRIFOU-SE).

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

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

CTN

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

(...)

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

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes;

(...)

§ 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Portanto, correta a inclusão da Coobrigada no polo passivo da presente obrigação tributária.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 22 de abril de 2026.

**Cássia Adriana de Lima Rodrigues
Relatora**

**Cindy Andrade Moraes
Presidente / Revisora**

CS/P