

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.566/26/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004720560-32	
Impugnação:	40.010160962-82	
Impugnante:	Enxovais Rocha & Filhos Ltda.	
	IE: 002197235.00-30	
Coobrigado:	Ronaldo Martins da Rocha	
	CPF: 633.147.116-20	
Origem:	DF/Teófilo Otoni	

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL. Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada por meio de Conclusão Fiscal, mediante o confronto com os dados declarados no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório) e/ou notas fiscais eletrônicas de saída e notas fiscais de consumidor eletrônicas, com a Saída Real Estimada apurada pelo Fisco através da análise de notas fiscais da Contribuinte e das informações constantes na Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais / Simples Nacional (DEFIS). Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02 e art. 159, incisos I e V do RICMS/23. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. No que tange à proporção das saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, correta a exigência somente da citada multa isolada. Correta também a exigência somente da referida multa isolada em relação à parcela proporcional às saídas de mercadorias com isenção/não incidência do imposto, adequada ao limitador previsto no § 2º, inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

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

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada promoveu, no período de 01/01/22 a 31/12/23, saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, infração essa apurada através de Conclusão Fiscal – procedimento considerado

tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02 e art. 159, incisos I e V do RICMS/23, mediante o confronto com os dados declarados no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório) com a Receita de Vendas apurada pelo Fisco através da análise notas fiscais da Contribuinte e das informações constantes na Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais / Simples Nacional (DEFIS).

Sobre as operações desacobertas de documentação fiscal sujeitas ao regime normal de apuração do imposto, exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, 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.

Sobre as operações desacobertas de documentação fiscal sujeitas ao regime de apuração do imposto por substituição tributária, exige-se apenas a referida Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Sobre as operações desacobertas de documentação fiscal abrangidas pela isenção ou imunidade do imposto, exige-se a Multa Isolada disposta no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso II, deste mesmo artigo da Lei nº 6.763/75.

O sócio-administrativo Ronaldo Martins da Rocha foi incluído como Coobrigado no polo passivo da autuação, em razão da prática de atos com infração à Lei (dar saída em mercadorias desacobertas de documento fiscal), nos termos do art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Irresignada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 30/31, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 34/48.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Alega que no Termo de Intimação n.º 337/2025 foi informada do encontro de indícios de saída de mercadoria de desacoberta de documentação fiscal e da consequente falta de recolhimento do ICMS, nos anos de 2021 e 2022, mas, no entanto, o presente Auto de Infração abrangeu operações relativas ao ano de 2022 e 2023.

Reclama que a inclusão deste último exercício lhe prejudicou a compreensão do procedimento fiscal e o seu direito de ampla defesa.

Em que pesem os seus argumentos, não lhe assiste razão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Termo de Intimação n.º 337/2025 (págs. 06/07) não representa início de ação fiscal e apesar de instruir o PTA em apreço, não fundamenta a auditoria fiscal da qual derivou o presente lançamento.

Por sua vez, o AIAF (Auto de Início de Ação Fiscal) é, dentre outros, o documento hábil a formalizar o início da ação fiscal, conforme prevê o art. 69 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto n.º 44.747/08:

RPTA

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(...)

E o AIAF informa e delimita o objeto e o período a ser fiscalizado:

RPTA

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

Conforme se verifica às págs. 04/05 dos autos, o AIAF n.º 10.000057150-30, que instrui o Auto de Infração em questão, informa no seu “*campo 03 Início da Ação Fiscal*”, o período submetido à fiscalização, qual seja; 01/01/22 a 31/12/23, justamente aquele abrangido no lançamento em análise.

Destaque-se que além de tomar ciência do início da ação fiscal através do mencionado AIAF, a Autuada foi regularmente cientificada do Auto de Infração, tendo lhe sido concedido devidamente o prazo legal de 30 dias para apresentar a sua Impugnação, conforme art. 117 do RPTA:

Art. 117. A impugnação será apresentada em petição escrita, dirigida ao Conselho de Contribuintes, no prazo de trinta dias contados da intimação do lançamento de crédito tributário ou do indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário. para apresentar a sua Impugnação. (...)

Ressalte-se que as infrações apontadas pelo Fisco e as decorrentes exigências do imposto e das penalidades aplicadas, estão descritas no Relatório Fiscal Complementar às págs. 10/17 dos autos, assim como os dispositivos legais que as fundamentam.

Nesse relatório também é apresentada, de forma detalhada, a forma de apuração das infrações e do crédito tributário. As fontes, os documentos e outras variáveis consideradas no procedimento de Conclusão Fiscal também são ali

discriminados. Também os cálculos e os valores ali computados são apresentados de forma esquemática em quadros inseridos naquele relatório.

Verifica-se que 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.

Forçoso concluir que todos os elementos e requisitos necessários à compreensão e à defesa da Autuada constaram no Auto de Infração e seus anexos, não se cogitando de prejuízo ao direito de ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada e ao Coobrigado todos os prazos legalmente previstos para apresentarem a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

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

Do Mérito

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada promoveu, no período de 01/01/22 a 31/12/23, saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, infração essa apurada através de Conclusão Fiscal – procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02 e art. 159, incisos I e V do RICMS/23, mediante o confronto com os dados declarados no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório) com a Receita de Vendas apurada pelo Fisco através da análise notas fiscais da Contribuinte e das informações constantes na Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais / Simples Nacional (DEFIS).

Sobre as operações desacobertadas de documentação fiscal sujeitas ao regime normal de apuração do imposto, exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Sobre as operações desacobertadas de documentação fiscal sujeitas ao regime de apuração do imposto por substituição tributária, exige-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”.

Sobre as operações desacobertadas de documentação fiscal abrigadas pela isenção ou imunidade do imposto, exige-se a Multa Isolada disposta no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso II, deste mesmo artigo da Lei nº 6.763/75.

Destaque-se, de início, que a análise da documentação subsidiária e fiscal da Autuada bem como a adoção do procedimento denominado Conclusão Fiscal para fins de apuração das operações realizadas e da base de cálculo do imposto, são

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerados tecnicamente idôneos e previstos no art. 194, incisos I e V do RICMS/02 (art. 159, incisos I e V do RICMS/23), nos seguintes termos:

RICMS/02 (vigência até 30/06/23)

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

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

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

RICMS/23 (vigente a partir de 01/07/23)

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;

(...)

No presente caso, o procedimento consistiu no confronto do valor da Saída Real Estimada calculada pelo Fisco com o faturamento declarado em PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório) pela Contribuinte, no período fiscalizado.

Em sua defesa, a Impugnante sustenta que a mera divergência entre as quantidades declaradas em seu inventário e os valores apurados pelo Fisco não prova a ocorrência de venda de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Reclama que a margem de lucro considerada pelo Fisco no cálculo de sua receita de vendas jamais foi obtida em suas atividades.

Sustenta que a presunção de saída desacobertada assumida pelo Fisco em decorrência da apuração efetuada por intermédio do procedimento de Conclusão Fiscal não condiz com os valores de estoques, compras e vendas declarados pela Contribuinte, os quais estariam dentro da normalidade.

Todavia, como explicitado acima, a metodologia adotada pelo Fisco na apuração das irregularidades apontadas nos autos encontra seu fundamento legal no art. 194, incisos I e V do RICMS/02 e no art. 159, incisos I e V do RICMS/23)

O trabalho fiscal se deu com base em levantamento alicerçado em documentos, declarações fiscais, operações matemáticas e fórmulas contábeis, não considerando o aspecto físico e puramente quantitativo das operações e dos estoques de mercadorias. Não há na apuração influência de quantidades e, sim, de valores. A presente autuação fiscal não se baseia no levantamento quantitativo de mercadorias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(art. 194, inciso II do Decreto Estadual 43.080 de 13/12/02), mas sim no levantamento contábil e fiscal, dos documentos livros, declarações e outras eventuais informações da Autuada.

O levantamento efetuado se constitui em técnica fiscal que se baseia em simples operações matemáticas de soma, subtração, divisão e multiplicação, onde o resultado é objetivo e prescinde de cálculos mais elaborados.

Todo o desenvolvimento do trabalho é detalhadamente apresentado e explicado no Relatório Fiscal Complementar às págs. 10/17.

Ali são apresentadas e demonstradas sinteticamente as etapas que constituíram o procedimento: a apuração da saída real estimada da Autuada; a apuração do valor das saídas de mercadorias desacobertas; a proporção das operações autuadas conforme regime de tributação; o demonstrativo do crédito tributário; os documentos considerados no procedimento e por fim, os dispositivos legais que lastreiam o lançamento.

Neste relatório, o Fisco informa as variáveis e constantes consideradas, bem como a metodologia adotada na apuração dos valores relativos às saídas desacobertas e do crédito tributário:

COMPRAS: os valores de compras corresponderam àqueles informados nas notas fiscais do Autuado em detrimento dos valores relativos às aquisições informados nas DEFIS (Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais), uma vez esses informarem valores bem inferiores ao apurado nas notas fiscais.

No valor das COMPRAS já se encontram deduzidos os valores referentes às devoluções de mercadorias.

RATEIO DAS COMPRAS POR FORMA DE TRIBUTAÇÃO: rateio das COMPRAS LÍQUIDAS por forma de tributação considerando as informações do CST (Código de Situação Tributária) e NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) consignadas nos documentos de entrada.

ESTOQUE INICIAL E ESTOQUE FINAL: foram adotados os valores de estoque inicial e final de mercadorias informados nas DEFIS (Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais).

CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS (CMV): com base nos valores calculados de compras líquidas (compras/entradas – devoluções) e nos valores de estoque informados pela Autuada, calculou-se o $CMV = EI + CP - EF$, sendo:

EI: estoque inicial;

CP: compras e;

EF: estoque final.

MARGEM DE LUCRO: em virtude das informações (Compras e por conseguinte, CMV) da Autuada não representarem a realidade de suas operações, não foi possível adotar, no cálculo da Saída Real Estimada, a sua margem de lucro.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Adotou-se, portanto, a Margem do Setor, calculada através de levantamento estatístico realizado pela SUFIS - Superintendência de Fiscalização da SEF/MG, por intermédio do CNAE, Faturamento, CMV, e Lucro Líquido dos contribuintes da mesma região do Autuado.

Destaque-se, como demonstrado pela Fiscalização, a adoção da Margem do Setor se mostrou muito mais benéfica do que a margem de lucro da Contribuinte, a qual se mostrou muito superior àquela.

SAÍDA REAL ESTIMADA: os valores da saída real estimada do Contribuinte nos períodos autuados derivaram da fórmula $SRV = CMV \times (1 + ML)$, sendo:

CMV: Custo das Mercadorias Vendidas;

ML: Margem de Lucro (Margem Aparada).

SAÍDAS DECLARADAS: maior valor de saída declarado, mês a mês, entre NFe/Cupom fiscal e PGDAS.

SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL: o valor das saídas desacobertadas foi obtido através da subtração da Saída Real Estimada pelo valor da Saída Declarada.

A diferença positiva representou as operações de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

BASE DE CÁLCULO DO ICMS: a base de cálculo do imposto foi apurada mediante fórmula que considera que o seu valor integra a própria base de cálculo, conforme abaixo:

Base de Cálculo = Saídas Desacobertada / (1 - alíquota efetiva do setor), sendo "0,1645" e "0,1676" os valores das alíquotas em 2022 e 2023, respectivamente.

Ressalte-se que sobre os valores totais das saídas desacobertadas foram aplicados os percentuais (%) de Rateio da Tributação, conforme Relatório Fiscal Complementar (págs. 14 e 15) e Anexos 1 e 2 do Auto de Infração. Dessa forma, o ICMS foi exigido apenas sobre as operações tributadas e sujeitas ao regime normal de apuração do imposto.

APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: uma vez determinadas as bases de cálculo das operações de saídas desacobertadas de acordo com o CST e a NCM das mercadorias autuadas, foram calculados o ICMS e as penalidades cabíveis da seguinte forma:

Utilizou-se a Alíquota de ICMS efetiva do setor, pois na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais a apuração do imposto se faz à margem do regime especial de tributação, de acordo com inciso VII do art. 13, e alínea "f", do inciso XIII do § 1º deste mesmo artigo da Lei Complementar nº 123/06, dispositivos estes expressamente citados às págs. 12 dos autos (folha 3 do Relatório Fiscal Complementar).

Sobre as operações sujeitas ao regime normal de apuração do imposto, exigiu-se o ICMS (BC x alíquota efetiva do setor), acrescido da Multa de Revalidação

de 50% do valor do imposto incidente sobre a operação, prevista no art.56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada de 20% do valor da operação desacoberta de documentação fiscal, prevista no art.55, inciso II, alínea “a”, c/c art.55, § 2.º, inciso I desta mesma lei.

Sobre as operações sujeitas a apuração do imposto pelo regime da substituição tributária, exigiu-se apenas a Multa Isolada de 20% do valor da operação desacoberta de documentação fiscal, prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c, § 2.ª, inciso I, deste mesmo artigo da Lei nº 6.763/75.

Por fim, sobre as operações imunes, ou isentas do imposto, exigiu-se, também, apenas a Multa Isolada de 10% do valor da operação desacoberta de documentação fiscal, prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2.º, inciso II, deste mesmo artigo da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, forçoso assentir sobre a eficácia técnica da metodologia adotada pelo Fisco para demonstrar, por intermédio de documentos fiscais e operações matemáticas e contábeis a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

A Impugnante alega que a margem de lucro considerada pelo Fisco no cálculo de sua Saída Real Estimada não reflete a realidade de suas operações, devendo ser utilizada a margem de lucro extraída dos valores por ele informados em suas declarações e em conformidade com o seu faturamento declarado.

Todavia, neste ponto, há que se ressaltar a incompatibilidade entre as saídas declaradas pela Autuada (maior valor entre o faturamento informado através da PGDAS-D e os valores de vendas de mercadorias informados em suas notas fiscais de saída) e os valores de entradas de mercadorias constantes em suas notas fiscais de entradas. Nos dois exercícios autuados os valores das compras foram superiores aos valores das saídas declaradas. Sabe-se, por sua vez, que o exercício de atividade empresarial em constante prejuízo operacional não é plausível face à obrigação de cobrir custos, despesas, sobretudo, as trabalhistas.

Assim, o falseamento das informações fiscais acima referidas, sobretudo no que diz respeito às compras de mercadorias, acarretou na impossibilidade do cálculo do CMV (Custo de Mercadoria Vendida) lastreado nas declarações da Autuada.

E pelas mesmas razões, a apuração da margem de lucro do Contribuinte com base em suas declarações ficou inviabilizada.

Sobre a margem de lucro adotada pelo Fisco, cumpre esclarecer que através de levantamento estatístico realizado pela SUFIS - Superintendência de Fiscalização da SEF/MG, através do CNAE, Faturamento, CMV, e Lucro Líquido dos contribuintes da mesma Região, chegou-se a um valor de margem de Lucro Líquido Aparada por CNAE/Faixa de faturamento/Ano/Região do sujeito passivo.

Seguem informações técnicas e critérios estatísticos que embasaram a obtenção da Margem Aparada (Margem de Lucro) do setor de atividade da Contribuinte:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) Calculou-se o LUCRO LÍQUIDO (por contribuinte de mesmo CNAE e Região) = FATURAMENTO – CMV – DESPESAS, onde:

- FATURAMENTO: valor do faturamento declarado no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional Declaratório).

CMV: Estoque Inicial + Compras (obtidas pelas NF-e de entrada emitidas por terceiros) - Estoque Final, sendo: EI = Estoque inicial e EF = Estoque Final, ambos campos extraídos da DEFIS da Contribuinte.

- DESPESAS: Despesas operacionais declaradas na DEFIS.

b) Filtram-se os contribuintes com LUCRO LÍQUIDO > 0 e calcula-se a margem por contribuinte utilizando a fórmula: FATURAMENTO/CMV.

c) Com base na margem obtida na alínea b), expurga-se o quartil 1 (25_75) e calcula-se a MÉDIA e a MEDIANA. Este cálculo é feito por CNAE e FAIXA DE FATURAMENTO. De forma resumida, tem-se a seguinte regra geral: caso a média ou mediana seja > 4 ou inferior a 1,10 aplicam-se estes limites superiores e inferiores. Para os valores dentro dos limites, aplica-se a média ou mediana, considerando a frequência de CNPJ, a saber: ≥ 30 , MÉDIA e < 30 , MEDIANA.

Importante destacar que para o cálculo da média, retira-se 25% dos dados (quartil 1: 25_75).

Estes cortes são necessários para eliminação dos outliers, para melhor adequação às regras de negócio e foram estipulados para serem mais favoráveis ao contribuinte.

Como se pode ver, a margem de lucro adotada pelo Fisco no cálculo da Saída Real Estimada da Autuada corresponde a um valor apurado com base em informações obtidas de documentos e declarações fiscais de contribuintes que atuam na mesma atividade da Autuada.

Ademais, após classificar os contribuintes por faixas de faturamento, os valores de lucro líquido encontrados são trabalhados estatisticamente de forma a expurgar os desvios que não representem a realidade da maioria dos indivíduos do grupo.

Como se pode ver, a metodologia é dotada de alto grau de lógica e razoabilidade, mas sobretudo, em representabilidade, na medida que se lastreia em documentos e declarações fiscais emitidos e prestados pelos próprios contribuintes.

Lembre-se que a metodologia aplicada consta na Lei nº 6.763/75, em seu art. 51, bem como no RICMS/02, em seus arts. 53 e 54, e ainda, nos arts. 21 e 22 do RICMS/23, os quais estabelecem as hipóteses em que o Fisco poderá lançar mão do arbitramento, bem como os parâmetros a serem observados.

Saliente-se que a metodologia utilizada não é, por si só, insuscetível de questionamentos. No entanto, para que os resultados obtidos possam ser desconstituídos, compete ao impugnante comprovar eventuais falhas na apuração, e não apenas manifestar discordância quanto à técnica empregada.

Como dito, a metodologia utilizada na apuração da Margem Aparada é dotada de lógica, razoabilidade e considera uma amostra de indivíduos que representam com confiabilidade estatística o universo de contribuintes de um determinado setor da economia e no presente caso, guardam homogeneidade econômica, fiscal e contábil com a realidade da Autuada.

Ratifica-se, portanto, o uso da margem de lucro do setor nos cálculos realizados pelo Fisco, porquanto as infrações narradas no Auto de Infração motivam suficientemente a utilização do arbitramento da base de cálculo do imposto devido pelas saídas desacobertadas, nos termos previstos nos incisos III, IV, e VI do art. 51, c/c § único, inciso I desse mesmo artigo da Lei Estadual nº 6.763/75, regulamentados pelo art. 53, incisos , III, IV, e VI, do RICMS/02, c/c art. 54, § 4º, c/c incisos I e V do art. 194, c/c § 5º, inciso I, deste mesmo regulamento e ainda, com os seguintes dispositivos do RICMS/23: art. 21, incisos III, IV e V, c/c art. 22, § 4º, c/c incisos I e V do art. 159 e § 3º e § 4º, inciso I, deste mesmo artigo, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documentário fiscal relativo a operações ou prestações que promove ou que é responsável pelo pagamento do imposto;

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé a declaração, o esclarecimento prestado ou o documento expedido pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

Parágrafo único - Presume-se:

I - Entrada e saída do estabelecimento a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador;

(...)

Decreto 43.080/02 (RICMS/MG)

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas em que seja o responsável pelo recolhimento do imposto;

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

(...)

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

(...)

§ 5º Presume-se:

I - entrada e saída do estabelecimento a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador;

(...)

RICMS/23

Art. 21 - O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas em que seja o responsável pelo recolhimento do imposto;

V - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

Art. 22 - Para o efeito de arbitramento de que trata o art. 21 deste regulamento, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

§ 4º - Na impossibilidade de aplicação dos valores previstos no caput será adotado o valor que mais se aproximar dos referidos parâmetros.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

§ 3º - Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a ocorrência qualquer das hipóteses previstas no art. 21, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, observado o disposto no art. 22, ambos deste regulamento.

§ 4º - Presume-se:

I - entrada e saída do estabelecimento a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador;

(...)

Os dispositivos acima citados apresentam as hipóteses legais de presunção que motivaram seu uso pelo Fisco nesse lançamento, quais sejam:

- quando a operação se realizar sem emissão de documento fiscal;
- ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações próprias;
- em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé a declaração, o esclarecimento prestado ou o documento expedido pelo sujeito passivo.

Os dispositivos em comento foram aplicados nessa ação fiscal, porquanto se fez necessário arbitrar o valor da operação de saída da mercadoria para se obter o valor não declarado pela Contribuinte, para fins de cobrança do ICMS e respectivas penalidades, já que, no presente Auto de Infração, a margem de lucro do contribuinte calculada a partir de suas declarações e documentos não se mostrou confiável.

Os incisos mencionados do mencionado art. 51, do RICMS/02 e art. 21, do RICMS/23 são um desdobramento lógico e necessário do caput desses mesmos artigos que tratam de arbitramento do valor das saídas desacobertadas por parte da Autoridade Fiscal.

Para externarem seu correto conteúdo, os dispositivos legais devem ser lidos em concordância com estrutura normativa maior à qual eles se integram, adequando-se, de forma sistemática, ao ordenamento jurídico.

Relativamente à interpretação dos dispositivos que embasaram os cálculos efetuados pelo Fisco, temos que, segundo Carlos Maximiliano (2002), em (MAXIMILIANO, 2002, P. 104 – 105), “a interpretação sistemática das normas consiste em comparar o dispositivo sujeito à exegese, com outros do mesmo repositório ou de Leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto”, tendo esse método de interpretação a finalidade de analisar a norma jurídica em seu contexto com outras normas repudiando a análise isolada da mesma.

Dessarte, a interpretação sistemática da legislação mencionada nos leva à ilação de que o valor do faturamento, ou da receita de vendas decorrente das saídas de mercadorias promovidas pela Autuada, mais próximo ao real é o da Saída Real Estimada calculada pelo Fisco.

Repita-se: no direito tributário, as presunções sempre podem ser elididas por prova em contrário. No entanto, no presente caso, no que se refere a margem de lucro adotada pelo Fisco, a Autuada não apresentou documentos capazes de sustentar a sua alegação de que a sua verdadeira margem de lucro seria bem menor do que a utilizada na Conclusão Fiscal.

Lembre-se que os documentos que constituam prova devem ser anexados à impugnação no momento de sua apresentação, sob pena de preclusão.

É o que determina o parágrafo único do art. 119 do RPTA:

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. (...)

Inexistindo provas em contrário à acusação fiscal, aplica-se ao caso o disposto no art. 136 do RPTA, in verbis:

RPTA

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

Nesse sentido, caracterizada a saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, esgotado está o prazo para recolhimento do imposto, então

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vencido, à luz do que dispõe o art. 89, inciso I, do RICMS/02 e art. 115, inciso I do RICMS/23:

RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal; (...)

RICMS/23

Art. 115 - Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal; (...)

E diante de todo o exposto, uma vez comprovada a validade e a integridade da Margem Aparada considerada pela Fiscalização é de se concluir pela solidez e confiabilidade da apuração da Saída Real Estimada da Impugnante.

Lembre-se ainda, que o trabalho fiscal se deu com base em levantamento contábil e fiscal, e não físico, porquanto não há, no cálculo, influência de quantidades e sim de valores

Desta feita, como sobejamente demonstrado, tal metodologia é eficaz por si só e prescinde de qualquer levantamento quantitativo de mercadoria.

Por sua vez, verificado que os valores da mencionada Saída Real Estimada superaram os valores de faturamento declarados pelo contribuinte nos períodos autuados através das PGDAS, justificada está a conclusão de que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Com referência à metodologia de apuração do crédito tributário, cumpre salientar que o fato de a Autuada estar enquadrada no regime simplificado de tributação, não tem o condão de remeter a apuração do crédito tributário decorrente da realização de vendas de mercadorias desacobertas de documento fiscal à sistemática do referido regime, haja vista o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f”, da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional).

Em outras palavras, 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 nº 123/06, que assim prescreve:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei Complementar nº 123/06

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

(...)

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

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacompanhada de documento fiscal; (...)

Corretos, portanto, o procedimento fiscal e as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, 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, em relação à parcela de saídas desacompanhadas de documento fiscal proporcional às saídas regulares de mercadorias sujeitas à tributação normal:

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:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base

exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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 23/07/2025.

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

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

(...)

CTN

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

(...)

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. (...)

Já em relação à parcela proporcional às saídas regulares de mercadorias sujeitas à substituição tributária, correta a exigência somente da referida Multa Isolada, devidamente adequada ao § 2º, inciso I, do art. 55, da Lei nº 6.763/75.

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

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146; (...)

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

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o sócio-administrador, que efetivamente é quem participa das deliberações e nos negócios sociais da empresa.

Ademais, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária e, sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Induvidoso, no caso, que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a infração à lei e justificam a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Paola Juracy Cabral Soares.

Sala das Sessões, 13 de maio de 2026.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

P