

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.228/22/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001904639-94  
Impugnação: 40.010152165-86, 40.010152228-45 (Coob.)  
Impugnante: Casa do Churrasco Gourmet Ltda  
IE: 002529680.00-95  
Vitor Brandão Fonseca de Queiroz (Coob.)  
CPF: 096.211.176-74  
Proc. S. Passivo: Luiz Henrique Nery Massara/Outro(s)  
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

**EMENTA**

**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.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO.** Constatada a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização 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. 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, limitada ao disposto no § 2º, inciso I do citado artigo.

**MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatada a entrada de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, apurada por conclusão fiscal, tendo como origem as informações de vendas mediante uso de cartões de crédito e/ou débito. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Crédito tributário majorado em face de reformulação fiscal do cálculo do limitador da multa isolada. Corretas as exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, limitada ao disposto no § 2º, inciso I do citado art. 55, conforme cálculo reformulado.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1. saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal apurada mediante confronto das informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito e as vendas efetuadas pela Autuada, no período compreendido entre 01/01/17 a 31/12/19.

Exige-se 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 adequada ao disposto no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal.

2. entradas de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, no período compreendido entre 01/01/17 a 31/12/18.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II adequada nos termos do inciso I do § 2º do citado artigo, da mencionada lei.

Foi incluído na sujeição passiva do lançamento, denominado Coobrigado, o sócio-administrador, Vitor Brandão Fonseca de Queiroz, em função de suas responsabilidades pelos atos praticados na gestão da empresa, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 49/77.

Ao fim, requer:

- deferimento do pedido de prova pericial, com quesitos constantes de fls. 76;
- que seja integralmente julgada procedente a Impugnação;
- caso não seja atendido, requer que seja afastada a exigência do ICMS/ST, bem como os encargos punitivos e moratórios correlatos;
- que, caso se entenda devida a obrigação principal, seja julgada parcialmente procedente a Impugnação, determinando-se o cancelamento das multas aplicadas.

Também inconformado, o Coobrigado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 300/311.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 342/366, requerendo a manutenção do lançamento.

Em sessão realizada em 20/10/21, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 03/11/21. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. Luiz Henrique Nery Massara e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta.

Em sessão realizada em 03/11/21, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em

preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Também, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 10/11/21, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Relator), Alexandre Périssé de Abreu (Revisor) e Gislana da Silva Carlos, que julgavam parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas à entrada de mercadorias desacobertadas (item 9.2 do Relatório Fiscal de fls. 8). Pela Impugnante Casa do Churrasco Gourmet Ltda, sustentou oralmente o Dr. Luiz Henrique Nery Massara e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Adriano Antônio Gomes Dutra.

Em 10/11/21, em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 03/11/21. Acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, “*em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização explicita os cálculos efetuados para fins de definição da Multa Isolada (coluna G), constante da planilha "Demonstrativo do Crédito Tributário (Entradas)" de fls. 36. Em seguida, vista aos Impugnantes. Nessa oportunidade, foram declarados prejudicados os votos proferidos no julgamento anterior, nos termos do art. 6º da citada Portaria*” (fls. 373)

Em resposta, a Fiscalização manifesta-se e reformula o lançamento às fls. 375/381.

Aberta vista, a Impugnante adita a impugnação às fls. 391/403 dos autos.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 414/422, requerendo a procedência do lançamento reformulado.

---

## **DECISÃO**

### **Das Preliminares**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento, argumentando também o cerceamento de seu direito de defesa.

Alega que não houve a comprovação concreta da ocorrência do fato gerador da entrada ou saída jurídica de mercadorias, uma vez que não foi realizado nenhum dos procedimentos necessários para tal, como, fiscalização in loco com a contagem física do estoque/levantamento quantitativo de mercadorias, do cruzamento de eventual declaração do pretenso remetente ou transportador ou, ainda da apreensão de documentos extrafiscais.

Afirma que a Auditora Fiscal se baseou na aplicação de equações ficcionais e presuntivas e em declarações não consideradas como hábeis pela legislação para comprovar a ocorrência do fato gerador e arbitrou o ICMS que seria devido nessas operações puramente imaginárias.

Aduz que o Fisco considera uma Margem de Valor Agregado (MVA) média, fictícia, para respaldar a maior parte da exigência fiscal, signo presuntivo que não se compatibiliza minimamente com a realidade fática vivenciada pela Impugnante

e que a pune com cobranças em valor exorbitante, sem quaisquer respeito aos primados básicos do ordenamento jurídico.

Defende ser evidente a inadequação do art. 51, incisos I e VI da Lei nº 6.763/75 para fundamentar a utilização do procedimento de arbitramento tributário, já que não há a situação apontada no lançamento. Transcreve o art. 148 do CTN para defender que o arbitramento não é instrumento hábil para se presumir a ocorrência do fato gerador.

Reitera cerceamento de defesa e violação ao princípio do contraditório já que, segundo seu convencimento, houve exigência de obrigação tributária presuntiva, o que significa inverter o ônus da prova à Contribuinte.

Entretanto, razão não assiste à Impugnante.

O trabalho fiscal teve por origem as informações das vendas efetuadas pela Autuada, por meio de cartões de crédito e/ou débito, prestadas pelas administradoras de cartões.

Em face a constatação de indícios de saídas desacompanhadas de documento fiscal, a Fiscalização emitiu, o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000033957.04, anexado às fls. 02, para exame do cumprimento das obrigações tributárias. Na oportunidade a Contribuinte foi intimada a apresentar detalhamento das vendas, explicitando as formas de pagamento relativas ao período fiscalizado, para a qual não houve resposta.

É oportuno salientar que o procedimento adotado pelo Fisco, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Autuada para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto na legislação mineira, conforme incisos I, V e VII do art. 194 do RICMS/02.

Por sua vez, a legislação autoriza o Fisco a conhecer e apreciar as informações prestadas por administradoras de cartões de crédito/débito, bem como a obrigação legal a elas imposta.

No tocante à base de cálculo, e considerando que a escrituração da Contribuinte não espelhava a realidade dos fatos é que, com base no disposto no art. 51, incisos I, III e VI da Lei nº 6.763/75, os valores referentes as saídas sujeitas e não sujeitas à substituição tributária foram encontradas por “conclusão fiscal”, amparada nos percentuais de tributação encontrados nas operações de entrada de mercadorias do contribuinte (anexo 3).

Vê-se por conseguinte, que o arbitramento fiscal tem por supedâneo exatamente o art. 148 do CTN, já que foi omissa a Autuada, em relação aos esclarecimentos solicitados pela Fiscalização, bem como não merecem fé as declarações por ela prestadas (receita bruta) via PGDAS, por omissão de faturamento.

O Anexo 4, fls. 22/24, apresenta os relatórios “Conclusão Fiscal” dos exercícios 2017 a 2019, demonstrando mês a mês, os valores das operações informadas pelas operadoras de cartão de crédito/débito, os valores declarados pela contribuinte via PGDAS-D e as diferenças apuradas, denominadas faturamento omitido.

Da mesma forma, com base em índices técnicos é que foi apurada a MVA efetiva (real) da atividade desempenhada pela Impugnante.

Importa mencionar que todas essas questões trazidas pela Defesa se referem ao mérito do lançamento, e dessa forma serão detalhadamente analisadas como tal, já que incontestes a ocorrência do fato gerador.

Repita-se, a ocorrência de saídas desacobertas adveio das informações das administradoras de cartões, declarações hábeis pela legislação para comprovar a ocorrência do fato gerador.

Destaca-se o cuidado do Fisco em apurar, com base em índices técnicos, a existência ou inexistência de estoque bastante a sustentar as saídas desacobertas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, demonstrando matematicamente sua conclusão.

Assim, imperioso concluir que não há *in casu* presunção fiscal e nem afirmações lacônicas, como advoga a Impugnante, mas provas concretas da ocorrência do fato gerador constante do lançamento fiscal.

Lado outro, a Impugnante clama objetivamente pela nulidade da multa isolada aplicada. Nesse sentido, aduz que (transcrição – fls. 72 dos autos):

Como se pode ver, a aplicação da multa isolada encontra-se fundamentada no art. 55, § 2º, inciso I, da Lei nº 6763/75, que assim dispõe:

(...)

Com efeito, a Autoridade Fiscal realiza cálculo complexo que leva em conta o ICMS devido (...).

O problema, porém, não está na complexidade, mas sim na obscuridade dos cálculos, porquanto não se explicou (...) **e, principalmente, em que medida tais cálculos se amoldariam ao parâmetro estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I, da Lei nº 6763/75.** (grifou-se)

Sob esse aspecto, tendo verificado mesma inconsistência, já que a multa isolada constante da “coluna G” de fls. 36 não representa, matematicamente, a conclusão dos cálculos de que ela decorre, ou seja, seu valor não se coaduna com os cálculos apresentados, é que a Conselheira propôs a diligência, adotada pela Câmara:

Acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, “em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização explicitasse os cálculos efetuados para fins de definição da Multa Isolada (coluna G), constante da planilha “Demonstrativo do Crédito Tributário (Entradas)” de fls. 36.

Por conseguinte, houve reformulação fiscal, com apresentação de novos cálculos da multa isolada, regularizando a inconsistência formal do lançamento apontada pela Autuada, concedendo à Impugnante novo prazo de 30 (trinta) dias para sua defesa em total observância ao princípio do contraditório.

Nesse sentido, a Autuada adita sua peça impugnatória (fls. 391/403).

Novamente traz argumentos que, segundo ela, constituem vícios que maculam formalmente o Auto de Infração reformulado.

Primeiro, menciona que a decisão administrativa proferida ao final do julgamento em 10/11/21 é nula porque determinou a realização de diligência desnecessária e ilegítima, pois claramente irrelevante para o desfecho do julgamento.

Embasa que a diligência solicitada pelo CCMG é irrelevante para o desfecho do julgamento, uma vez que três dos quatro Conselheiros, inclusive o Conselheiro Presidente, já haviam manifestado seu entendimento de que todas as exigências relativas à entrada de mercadoria desacobertada seriam excluídas do lançamento e por isso, a análise da exatidão do cálculo da respectiva multa isolada seria irrelevante para o desfecho do julgamento.

Acrescenta que a irrelevância da medida foi inclusive expressamente reconhecida pelo Presidente relator.

Advoga que o ato administrativo que anulou a decisão dos Conselheiros e determinou a diligência processual, não foi devidamente motivada, em observância ao contido no art. 25, inciso VI, do Regimento Interno;

No entanto, mais uma vez, sem razão a Contribuinte.

Na sessão do dia 10 de novembro de 2021, a Conselheira proponente mencionou claramente que o objeto do pedido da diligência tinha por objetivo que se explicitasse os cálculos efetuados pela Fiscalização, uma vez que não se alcançou entender os cálculos apresentados para definição da multa isolada constante da planilha de fls. 36, o que representa, inequivocamente, a motivação, em obediência ao art. 25 do Regimento Interno desta Casa.

Reitere-se que esse é inclusive um dos argumentos da Defesa, desconhecimento de como o Fisco chegou ao valor da multa isolada, para invocar cerceamento de defesa e nulidade do lançamento.

No tocante à diligência, a Câmara de Julgamento, dentro da sua competência legal, a determinou, a unanimidade, mesmo o Presidente tendo se pronunciado quanto a irrelevância da medida para o seu entendimento.

Saliente-se que, não obstante essa manifestação, o Presidente relator não foi contrário à diligência proposta, e ele o fez, porque assim lhe permite a legislação.

Como bem destaca o Fisco, o pedido de vistas e diligência são atos legais que fazem parte do processo em julgamento.

Quando os Conselheiros, por unanimidade, decidiram por converter o julgamento em diligência, todos concordaram em anularem seus votos, conforme consta da ata, e em atendimento as regras da Portaria nº 04, de 16 de fevereiro de 2001

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do CCMG, que estabelece procedimentos a serem observados no caso de deferimento do pedido de vista. Transcreve-se os dispositivos, no que interessa:

Art. 2º- No dia designado, o Presidente deverá concluir a votação anterior, mediante os seguintes procedimentos: (nr)

(...)

Art. 6º - Se aprovada, na sessão mencionada no art. 2º, proposta de diligência, interlocutório, perícia ou outro procedimento visando resguardar o direito do Fisco ou do contribuinte, o Presidente declarará prejudicado(s) o(s) voto(s) proferido(s) na sessão inicial, devendo o PTA retornar em pautamento com publicação no Diário Oficial.

Lado outro, nos termos do inciso V do art. 25 do Regimento Interno:

**Art. 25.** Compete ao Conselheiro:

V - discutir e votar nos processos em julgamento, justificando seu voto, podendo modificá-lo sempre que julgar necessário desde que antes de proclamado o resultado;

(...).

Portanto, não há o que se falar em manutenção dos votos já proferidos e nem em julgadores presentes ser condição para garantia do julgamento anterior.

Como um segundo ponto, a Impugnante afirma que se impõe a declaração da nulidade, também, da reformulação do lançamento fiscal, já que a Autuante *“desbordou dos limites da providência meramente elucidativa que lhe competia e, alterando os critérios jurídicos adotados inicialmente, majorou o valor da multa”*. Isso *“representa violação ao art. 146 do CTN, e implica em inadmissível reformatio in pejus”*.

Diz não ser permitido à Autoridade fiscal, tampouco ao Julgador administrativo, sanar eventuais vícios do lançamento tributário, eis que imutável, conforme o art. 145 do CTN, salvo nas hipóteses do art. 149 do CTN. Acrescenta que, na presente hipótese, resultou em majoração do crédito tributário.

Fundamenta a Fiscalização que a reformulação do lançamento tributário deu-se nos termos do art. 149, incisos I e IX do CTN e do art. 168, inciso I e § 1º da Lei nº 6.763/75 (transcrito no art. 120, inciso II, e § 1º, do RPTA), os quais dispõem:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

(...)

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

(...)

Art. 168. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos trinta dias após o recebimento do Auto de Infração.

Verifica-se que foi exatamente o que ocorreu. Não há qualquer mudança de critério jurídico. A infração é exatamente a mesma, mantém-se também a imputação de entrada de mercadorias sem documentação fiscal e a multa isolada tem a mesma capitulação. Houve apenas acerto de cálculo nos termos da base legal já constante do lançamento.

Conclui-se, portanto, que o lançamento reformulado 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 e art. 142 do CTN.

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

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento.

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

Rejeita-se as prefaciais arguidas pela Impugnante.

### **Do Pedido de Perícia**



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

Para tanto formula os quesitos de fls. 76, para demonstrar o lucro líquido da empresa, segundo seus documentos.

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

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

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

Como já amplamente discorrido quando da fase preliminar, a Contribuinte foi intimada a apresentar detalhamento das vendas, explicitando as formas de pagamento relativas ao período fiscalizado, para a qual não houve resposta.

Assim, a apuração fiscal com base apenas nas vendas prestadas por administradoras de cartões de crédito/débito já representa questão favorável à Contribuinte, por não abarcar outras formas de pagamento.

A documentação da Contribuinte apresenta apenas aquilo que foi escriturado, deixando à margem as compras e vendas efetivadas sem documentação fiscal. Logo, não será capaz de demonstrar o lucro líquido da empresa.

Lado outro, repita-se, o trabalho de “Conclusão Fiscal” foi efetuado com base em índices técnicos do setor e, a partir deles, é que foi apurada a MVA efetiva (real) da atividade desempenhada pela Impugnante.

Desse modo, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

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

**EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

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

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

### Do Mérito

Conforme relato, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1. saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal apurada mediante confronto das informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito e as vendas efetuadas pela Autuada, no período compreendido entre 01/01/17 a 31/12/19.

Exige-se 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 adequada ao disposto no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal.

2. entradas de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, no período compreendido entre 01/01/17 a 31/12/18.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II adequada nos termos do inciso I do § 2º do citado artigo, da mencionada lei.

A Contribuinte foi intimada a apresentar o detalhamento das vendas explicitando, inclusive, a forma de pagamento, se em dinheiro, cheque, cartão de débito e/ou de crédito, referentes ao período de 01/01/16 a 31/12/19, mas não houve atendimento.

Ao confrontar as vendas mensais realizadas por meio de cartão de crédito e/ou débito (informadas pela administradora dos cartões) com as saídas por meio de tais cartões, declaradas pela Contribuinte, a Fiscalização apurou vendas desacobertas de documentos fiscais, no período autuado.

A Autuada alega, em sua defesa, que o procedimento fiscal de apuração de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal com base em dados extrafiscais, obtidos junto à administradora de cartão de crédito e/ou débito, que a seu ver não passam de meros indícios, é insubsistente, sendo imprescindível a existência de outras provas.

Em relação às saídas desacobertas, a Impugnante alega que foram levadas em consideração informações prestadas por terceiros, as administradoras de cartão de crédito e de débito, que não se enquadram nas declarações indicadas pela legislação aplicável como aptas para comprovar a ocorrência do fato gerador.

Cita o art. 194 do RICMS/02 para fundamentar o seu entendimento de que apenas as declarações emitidas pelo remetente ou transportador poderiam ser consideradas aptas para se provar, por si só, a ocorrência do fato gerador.

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, nos seguintes termos:

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;

(...)

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, *in verbis*:

Art. 10-A. As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares manterão arquivo eletrônico referente a totalidade das operações e prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares, realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e por pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoas Físicas ou do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, ainda que não regularmente inscritas, cuja atividade ou relação com contribuinte inscrito 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/instituicoesdepagamento>.

**Efeitos de 1º/10/2017 a 08/10/2018 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 47.237, de 11/08/2017:**

"Art. 10-A. As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares manterão arquivo eletrônico referente a totalidade das operações e prestações realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoas Físicas, ainda que não regularmente inscritas, mas cuja atividade ou relação com contribuinte inscrito indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto, constantes de listagem disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoesdepagamento>, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares."

**Efeitos de 15/03/2008 a 30/09/2017 - Acrescido pelo art. 2º, VI, e vigência estabelecida pelo art. 6º, IV, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:**

"Art. 10-A. As administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, as empresas que prestam serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente e as empresas similares manterão arquivo eletrônico referente a totalidade das operações e prestações realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS constantes do Cadastro Resumido de Contribuintes do ICMS disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, [www.fazenda.mg.gov.br](http://www.fazenda.mg.gov.br), cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares."

(...)

Art. 13-A. As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

similares entregarão o arquivo eletrônico de que trata o art. 10-A deste anexo até o último dia útil de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior.

§ 1º As empresas de que trata o caput:

I - deverão validar, assinar digitalmente e transmitir o arquivo eletrônico, utilizando o programa TED\_TEF, disponível no endereço eletrônico

ww.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoesdepagamento, observando que a assinatura deve se dar por meio de certificado digital, tipo A1, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - 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 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.

**Efeitos de 15/03/2008 a 30/09/2017 - Acrescido pelo art. 2º, VI, e vigência estabelecida pelo art. 6º, IV, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:**

"Art. 13-A - As administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, as empresas que prestam serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente e as empresas similares entregarão o arquivo eletrônico de que trata o art. 10-A deste anexo até o dia quinze de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior.

§ 1º - As empresas de que trata o caput deverão:

I - gerar e transmitir os arquivos, utilizando-se do aplicativo Validador TEF disponível no endereço eletrônico [www.sintegra.gov.br](http://www.sintegra.gov.br);

II - verificar a consistência do arquivo, gerar a mídia e transmiti-la, utilizando-se da versão mais atualizada do aplicativo validador e transmissor.

§ 2º - A omissão de entrega das informações a que se refere o caput sujeitará a administradora, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*operadora e empresa similar à penalidade prevista no inciso XL do art. 54 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.”*

Ressalta-se que as informações prestadas pela administradora de cartão de crédito e/ou débito são documentos fiscais, nos termos do disposto no art. 132, inciso III do RICMS/02, transcrito a seguir:

Art. 132 - São considerados, ainda, documentos fiscais:

(...)

III - as informações prestadas pelas administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, relativas às operações e prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de sistemas de crédito, débito ou similar, realizadas por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoas Físicas ou do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, ainda que não regularmente inscritas, cuja atividade ou relação com contribuinte inscrito indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto.

**Efeitos de 1º/10/2017 a 08/10/2018 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 47.237, de 11/08/2017:**

“III - as informações prestadas pelas administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, relativas às operações e prestações realizadas por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoas Físicas, ainda que não regularmente inscritas, mas cuja atividade ou relação com contribuinte inscrito indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto, cujos pagamentos sejam realizados por meio de sistemas de crédito, débito ou similar.”

**Efeitos de 15/03/2008 a 30/09/2017 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, IV, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:**

“III - as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, por empresa que presta serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente ou por similares, relativas às operações e prestações realizadas por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*estabelecimentos de contribuintes do ICMS, cujos pagamentos sejam realizados por meio de sistemas de crédito, débito ou similar.”*

Parágrafo único. As informações a que se refere o inciso III do caput serão mantidas, geradas e transmitidas em arquivo eletrônico segundo as disposições constantes do Anexo VII e, quando solicitado pela autoridade fiscal, apresentadas em relatório impresso em papel timbrado da empresa ou em meio magnético, conforme leiante previsto em ato COTEPE/ICMS, e assinadas digitalmente pela administradora de cartão de crédito, de débito ou similar, contendo a totalidade ou parte das informações apresentadas em meio eletrônico, conforme a intimação.

***Efeitos de 1º/10/2017 a 31/12/2019 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 47.237, de 11/08/2017:***

*“Parágrafo único. As informações a que se refere o inciso III do caput serão mantidas, geradas e transmitidas em arquivo eletrônico segundo as disposições constantes do Anexo VII deste Regulamento e, quando solicitado pela autoridade fiscal, apresentadas em relatório impresso em papel timbrado da empresa ou em meio magnético, em conformidade com o Manual de Orientação anexo ao Protocolo ECF 04, de 24 de setembro de 2001, e assinadas digitalmente pela administradora de cartão de crédito, de débito ou similar, contendo a totalidade ou parte das informações apresentadas em meio eletrônico, conforme a intimação”.*

***Efeitos de 18/08/2009 a 30/09/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.152, de 17/08/2009:***

*“Parágrafo único - As informações a que se refere o inciso III do caput serão mantidas, geradas e transmitidas em arquivo eletrônico segundo as disposições constantes do Anexo VII deste Regulamento e, quando solicitado pelo titular da Delegacia Fiscal da circunscrição do estabelecimento contribuinte, apresentadas em relatório impresso em papel timbrado da administradora, contendo a totalidade ou parte das informações apresentadas em meio eletrônico, conforme a intimação.”*

Repita-se, por oportuno, que as vendas não levadas à tributação foram apuradas pelo cotejo das vendas com cartão de crédito e/ou débito (conforme informação da administradora dos cartões) com vendas informadas pela Contribuinte.

O Anexo 4, fls. 22/24, apresenta os relatórios “Conclusão Fiscal” dos exercícios de 2017 a 2019, demonstrando mês a mês, os valores das operações informadas pelas operadoras de cartão de crédito/débito, os valores declarados pelo contribuinte via PGDAS-D e as diferenças apuradas, denominadas faturamento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

omitido, que nos termos do art. 196 do RICMS/02 c/c o art. 2º da Lei Federal 8.846/94, caracterizam omissão de receita:

### RICMS/02

Art. 196. Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

### LEI FEDERAL 8.846, DE 21/01/1994

Art. 2º Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

Esclareça-se que, em relação à base de cálculo foi observado o disposto no art. 51, incisos I, III e VI da Lei 6763/75 e os valores referentes as saídas sujeitas e não sujeitas à substituição tributária foram encontradas mediante conclusão fiscal, amparada nos percentuais de tributação encontrados nas operações de entrada de mercadorias do contribuinte (arquivo com cálculo no anexo 3).

Para as saídas não sujeitas à substituição tributária, corretas as exigências de ICMS, calculado sob a alíquota efetiva de 8,4% (oito inteiros e 4 décimos por cento), considerando a redução da base de cálculo prevista para o setor.

No que tange à imputação de entradas desacobertas, ela advém do “lançamento reverso”, técnica em que o Fisco busca identificar se há estoque de mercadorias acobertas de documentação fiscal, suficientes para fazer frente às saídas de mercadorias desacobertas.

Para encontrar o valor das entradas de mercadorias sem acobertamento fiscal, empregou-se a fórmula contábil  $EF = EI + C - CMV$ , onde Estoque Final (EF), Estoque Inicia (EI), Compras (C) e CMV (Custo Mercadoria Vendida), conforme demonstrativo de apuração e detalhamento no Anexo 7.

Constata-se que as entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal ocorre quando o somatório de  $EI + Compras - CMV$  é negativo (estoque final negativo), o que indica, em síntese, que a Autuada não tinha mercadorias, acobertas de documentação fiscal, suficientes para fazer frente às saídas de mercadorias com e sem acobertamento fiscal, denotando-se, portanto, a ocorrência de entradas de mercadorias sem acobertamento fiscal.

Em seguida, de posse dos valores das entradas de mercadorias sem acobertamento fiscal, a Fiscalização aplicou o percentual de mercadorias sujeitas à substituição tributária conforme demonstrativo do crédito tributário (entradas) no anexo 3, apurando-se as entradas de mercadorias sem acobertamento fiscal sujeitas à substituição tributária.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante contesta a MVA média utilizada, e argumenta que ela não reflete a MVA efetiva (real) da atividade concretamente desempenhada pela Impugnante.

Afirma, que para apurar a MVA real, deve-se partir das compras declaradas pela Impugnante em cotejo com o faturamento bruto apontado pela própria Fiscalização, considerando-se os custos e despesas fixas ordinárias suportadas pela Impugnante.

Para corroborar seu entendimento, apresenta quadros sintéticos às fls. 63/65, os quais contém uma Demonstração de Resultados do Exercício de 2017, elaborada com base na documentação anexada às fls. 111/294, que comprovariam os custos e despesas efetivamente suportadas pela Impugnante.

Na primeira DRE considera os valores da Receita Bruta e do Custo de Mercadorias Vendidas (CMV), apontados pelo Fisco, e chega a um resultado de prejuízos no final do exercício.

Na segunda DRE, para calcular o lucro bruto das vendas do período, utiliza o valor das compras declaradas pela Impugnante, para demonstrar que a partir desta alteração verifica-se no final do relatório, um desempenho financeiro compatível com o segmento de atividade da Impugnante.

A respeito, insta transcrever a reexplicação, eficiente e didática, procedida pelo Fisco, que resolve a controvérsia:

A partir destes documentos, chegamos a algumas conclusões.

A Impugnante considerou nos seus relatórios a receita bruta de R\$ 1.386.319,86, valor apontado pelo Fisco, que foi calculado a partir das vendas apuradas e pagas com o cartão de crédito/débito, não incluindo neste valor as vendas relativas as outras formas de recebimento, como as vendas em dinheiro, cheques ou crediário que provavelmente foram efetuadas no período.

No segundo demonstrativo, ele não calcula o CMV das mercadorias para calcular o Lucro Bruto das Vendas, mas utiliza equivocadamente o valor total das compras declaradas pelo contribuinte no período para se chegar a esse valor.

Afirma que a MVA média aplicada pelo Fisco não reflete a MVA efetiva da atividade do contribuinte, mas não demonstra qual o valor acredita ser o correto para ser agregado.

Incluiu nos relatórios várias despesas de caráter duvidoso e que não foram comprovadas e incluídas no Anexo 5 dos autos.

Isto posto, podemos afirmar que os relatórios apresentados não são de todo confiáveis e que eles

podem não apresentar a situação financeira real da empresa.

Lado outro, repita-se, a Fiscalização adotou índices técnicos, com base na legislação, para chegar aos valores autuados.

Verifica-se que arbitrou o percentual da MVA pela média ponderada das MVAs previstas na parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, a que estão sujeitas as mercadorias comercializadas pela Autuada, cujo cálculo encontra-se no anexo 6.

Por conseguinte, o CMV foi apurado excluindo-se do total das vendas o percentual da margem de agregação média calculado.

Conclui-se que, pelos documentos e planilhas apresentados, a Contribuinte não alcançou demonstrar incorreção na MVA adotada pelo Fisco com base em índice técnico do setor.

Por sua vez, a apuração da base de cálculo do ICMS/ST deu-se com a aplicação da MVA média sobre o valor das entradas de mercadorias sem o acobertamento fiscal e sujeitas à ST e o ICMS/ST exigido foi com a aplicação da alíquota interna do imposto no percentual de 18% (dezoito por cento).

Endossando o trabalho fiscal tem-se a seguinte análise:

- conforme documentos dos autos, no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2019, a empresa autuada informou que teve estoque inicial e final igual 0,00 (zero vírgula zero), adquiriu mercadoria no valor de R\$ 1.098.867,90 (um milhão, noventa e oito mil, oitocentos e sessenta e sete reais e noventa centavos.);

- informou, também, que promoveu saídas no valor de R\$ 2.382.939,65 (dois milhões, trezentos e oitenta e dois mil, novecentos e trinta e nove reais e sessenta e cinco centavos), que somado ao valor das saídas desacobertadas apuradas (R\$ 428.666,51 (quatrocentos e vinte e oito mil, seiscentos e sessenta e seis reais e cinquenta e um centavos), totalizou o valor de R\$ 2.811.606,16 (dois milhões, oitocentos e onze mil, seiscentos e seis reais e dezesseis centavos);

- vale dizer, que teve um Custo de Mercadoria Vendida - CMV (EI + Compras - EF) de R\$ 1.098.867,90 (um milhão, noventa e oito mil, oitocentos e sessenta e sete reais e noventa centavos), para um total de vendas de R\$ 2.811.606,16 (dois milhões, oitocentos e onze mil, seiscentos e seis reais e dezesseis centavos).

- isso equivale a uma agregação superior a 150% (cento e cinquenta por cento), bem maior do que a margem de agregação média de 49,12% (quarenta e nove inteiros e doze centésimos por cento) do setor, e bastante elevada para o seguimento, o que confirma a conclusão de ocorrência de omissão e/ou entradas desacobertadas.

Ainda acerca das exigências de entradas de mercadorias, assevera a Impugnante a impossibilidade de exigência do ICMS/ST do substituído, por este não integrar a relação jurídica tributária e não possuir “interesse comum” na realização do fato gerador.

Nesse sentido, alega a falta de fundamentação legal no sistema jurídico para a sua inclusão no polo passivo da autuação, desconhecendo a fonte constitucional/legal para o disposto no art. 15, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Entretanto, a solidariedade da destinatária das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, se fundamenta no art. 22, inciso II e § 18 da Lei nº 6.763/75 e art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

O art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 prevê a responsabilidade do destinatário mineiro pelo ICMS/ST, quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar a retenção a menor do imposto, estando correta a cobrança do ICMS/ST da Autuada.

Confira-se a redação:

Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

RICMS/02

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

(...)

Destaca-se que as argumentações relativas à inconstitucionalidade da atribuição da responsabilidade pelo ICMS/ST ao destinatário das mercadorias não se incluem na competência desta Casa, nos termos do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA):

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No lançamento, são estas as multas aplicadas: Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II; Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III, ambos da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, esta adequada ao disposto no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal (limitador).

Entendendo por retificação do crédito tributário lançado, o Fisco reformula o lançamento (375/381), no tocante à multa isolada por entradas de mercadorias desacobertas. Explica que para calcular o limitador da multa isolada, previsto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, foi inserida a coluna F, na qual apura-se o valor do imposto incidente nas operações próprias desacobertas, coluna A, aplicando-se a alíquota interna corresponde ao percentual de 18% (dezoito por cento).

Irresignada, a Defesa questiona as multas aplicadas.

Primeiro, a Impugnante advoga a impossibilidade de cobrança concomitantemente da multa de revalidação e multa isolada. Cita o princípio da consunção para embasar sua tese.

No entanto, as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto não recolhido no todo ou em parte, enquanto que a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

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

**EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)**

(...)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pela falta de pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.**

(...)

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>.  
VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

(...)

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

Segundo, diz a Autuada da impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício. Acrescenta que a Fiscalização constitui erroneamente “em mora” a Impugnante quanto ao valor da multa de ofício, dado que tal penalidade somente restou formalizada quando da lavratura do Auto de Infração.

Também, em relação aos juros de mora, equivocou-se a Impugnante.

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

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

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

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(...)

(Grifou-se)

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

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

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

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

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

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

(...)

(GRIFOU-SE)

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

Por fim, define que as multas possuem caráter abusivo e desproporcional, estando o confisco vedado pelo ordenamento jurídico.

Diversamente, 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 determinados pela Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (correspondente ao art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 já transcrito), que assim determina:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

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

O sócio-administrador também se insurge quanto ao lançamento, defendendo que a mera infração à lei tida ocorrida pela sociedade não autoriza, por si

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

só, a inclusão de sócios no polo passivo da obrigação tributária, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude individualizada do sujeito passivo.

Ocorre que o 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 art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

### Código Tributário Nacional

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.

(...)

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

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

Ademais não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária e, sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, em consonância com entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ para a responsabilização solidária dos sócios.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, estatutos forem prévios ou concomitantemente 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, não é espécie de sujeição passiva indireta, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJ/MG, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

Destaca-se, ainda, o teor da Portaria SRE nº 148, de 16 de outubro de 2015, que estabelece as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como Coobrigado, sendo expresso quanto à inclusão nos casos de autuação embasada em saídas desacobertas de documentação fiscal.

PORTARIA SRE nº 148/15

Art. 1º Ficam estabelecidas no Anexo Único desta Portaria as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

ANEXO ÚNICO (a que se refere o art. 1º da Portaria SRE nº 148/2015)

1.8. ENTRADA, SAÍDA E/OU ESTOQUE DESACOBERTADOS		
01.019.001	Conclusão Fiscal	4
01.019.011	Cruzamento Eletrônico de Operações com Cartão de Crédito	4

(...)

No tocante à responsabilidade tributária do administrador em relação ao ICMS/ST, ela advém pela infração à lei de dar entrada de mercadorias sem

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentação fiscal, conforme comprovado no mérito, cuja gestão da empresa a ele lhe incube.

Induvidoso, no caso, que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, inclusive no caso entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta 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 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 375/381. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que o julgava parcialmente procedente, para excluir, ainda, as exigências relativas às entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Pelos Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Luiz Henrique Nery Massara e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 24 de agosto de 2022.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

MH//P

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão: 23.228/22/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001904639-94  
Impugnação: 40.010152165-86, 40.010152228-45 (Coob.)  
Impugnante: Casa do Churrasco Gourmet Ltda  
IE: 002529680.00-95  
Vitor Brandão Fonseca de Queiroz (Coob.)  
CPF: 096.211.176-74  
Proc. S. Passivo: Luiz Henrique Nery Massara/Outro(s)  
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

Com a devida “vênia” dos votos majoritários, não comungo do mesmo entendimento deles, no que diz respeito às exigências afetas às entradas desacobertas de documentos fiscais.

Não existe a prova material da ocorrência dos fatos geradores a justificar ou mesmo legitimar a presunção de que ocorreram entradas sem notas fiscais.

O critério adotado pelo Fisco foi literalmente matemático, qual seja, uma fórmula matemática a se concluir tais entradas, e tudo isso a partir da MVA.

Não existe prova material alguma e sim uma intitulada “lógica matemática” que é até mesmo questionável, pois parte de uma MVA que o Fisco defende existir a seu juízo.

Ora, onde está a “prova” material do ilícito afeto às entradas, que não esta “fórmula”?

Efetivamente nos autos não existem tais provas materiais.

Ademais, *contrario sensu*, o Fisco, no que diz respeito às saídas desacobertas, analisou elementos materiais a legitimar a presunção *juris tantum*, qual seja, a informação das operadoras de cartão de crédito e débito que, de fato, conduzem a materialização em relação às saídas apuradas.

Porém, em relação às entradas, não existe nada, absolutamente nada a este respeito.

Isto posto, por mais que a técnica seja idônea e perfeita em favor do Fisco no caso em comento, vejo, de outro lado, que ela somente seria pertinente na hipótese de haver antes de sua adoção (da técnica matemática em face da fórmula adotada), caso existisse nos autos uma prova material a levar à convicção de que ocorreram entradas sem notas fiscais.

Nos autos, insisto, esta prova material não existe, pelo que, julgo parcialmente procedente o lançamento para cancelar as exigências fiscais em face da acusação de “entradas desacobertadas”.

**Sala das Sessões, 24 de agosto de 2022.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**

CCMIG