

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.376/22/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002412837-26  
Impugnação: 40.010154624-21  
Impugnante: Vandeilma Santos de Oliveira  
IE: 001936105.00-52  
Coobrigada: Vandeilma Santos de Oliveira  
CPF: 660.784.585-15  
Proc. S. Passivo: Aldo Evangelista de Carvalho  
Origem: DF/Muriaé

**EMENTA**

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

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APURAÇÃO POR DÉBITO/CRÉDITO - FALTA DE REGIME ESPECIAL.** Constatada a apuração do ICMS pelo sistema de débito/crédito, em desacordo com o previsto no art. 75, inciso XXIX, alínea “a” do RICMS/02, que estabelece o crédito presumido. A apuração pelo regime de débito/crédito está condicionada à concessão do regime especial, previsto no § 12 do citado dispositivo. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/19 a 31/10/21, em valor superior aos 20% (vinte por cento) presumidos, assegurados no art. 75, inciso XXIX, alínea “a”, do RICMS/02.

De acordo com tal dispositivo, fica assegurada ao contribuinte, na apuração do imposto, a utilização do crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas, sendo vedada a utilização de quaisquer outros créditos.

A Autuada não era detentora de regime especial previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02 que autoriza a apuração por débito e crédito.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei.

Registra-se ademais que foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, a titular individual da empresa autuada.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 18/29, acompanhada dos documentos de fls. 30/59, com os argumentos infra elencados:

- entende que a cobrança é nula por ferir os princípios constitucionais da anterioridade, da não cumulatividade e da legalidade ao transformar um regime de apuração opcional, qual seja o do “crédito presumido”, em um regime geral e preponderante;

- cita decisões judiciais do Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG e do Superior Tribunal de Justiça - STJ para sustentar seus argumentos.

Requer a anulação do lançamento ou subsidiariamente a exclusão dos valores cobrados relativos ao período de janeiro a março de 2019, em respeito ao princípio da anterioridade.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 61/68, com os argumentos a seguir reproduzidos:

- argui que o PTA foi revestido de todas as formalidades necessárias sem qualquer nulidade;

- esclarece que, com a entrada em vigor do regime de apuração por crédito presumido, em substituição ao sistema de débito e crédito em 2006, passou a ser a regra para os prestadores de serviço de transporte rodoviário de cargas;

- acrescenta que a apuração do imposto pelo sistema de débito e crédito, enquanto exceção, foi assegurada, desde que a opção seja formalizada mediante Regime Especial (RET), nos termos do art. 75, § 12 do RICMS/02;

- aponta que a Impugnante não solicitou o referido regime especial, de modo que não se pode concordar com a afirmação de que o estado a obrigou a utilizar o sistema de apuração por crédito presumido;

- discorre sobre o princípio da não cumulatividade para argumentar pela sua compatibilidade com a sistemática do crédito presumido que se encontra, ademais, prevista na Lei nº 6.763/75, no Convênio ICMS nº 106/96, bem como o inciso XXIX, do art. 75 do RICMS/02;

- salienta que estando plenamente caracterizada a infração descrita no Auto de Infração, está correta a glosa de créditos;

- destaca que, ao contrário do que argumenta a Impugnante, a matéria não é pacífica na jurisprudência do TJMG.

Diante desses argumentos, pede que o lançamento seja julgado procedente.

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

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

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

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

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

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/19 a 31/10/21, em valor superior aos 20% (vinte por cento) presumidos, assegurados no art. 75, inciso XXIX, alínea “a” do RICMS/02.

De acordo com tal dispositivo, fica assegurada ao contribuinte, na apuração do imposto, a utilização do crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas, sendo vedada a utilização de quaisquer outros créditos.

A Autuada não era detentora de regime especial previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02 que autoriza a apuração por débito e crédito.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se ademais que foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, a titular individual da empresa autuada.

Ressalta-se de início, que os fatos relativos à autuação não foram questionados pela Impugnante, o que os torna incontroversos. A sua irresignação decorre apenas da alegada inconstitucionalidade em relação às normas que preveem a sistemática de recolhimento diferenciada atribuída aos transportadores em Minas Gerais.

Como ressaltado pelo Fisco e reconhecido pela Impugnante, a apuração do ICMS pelo regime de débito e crédito está condicionada à concessão do regime especial previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02, confira-se:

Art. 75 - (...)

§ 12. Em substituição ao crédito presumido de que trata o inciso XXIX do caput deste artigo, fica assegurado ao prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas a apuração pelo sistema normal de débito crédito, observado o seguinte:

I - a opção será formalizada mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização;

II - o regime especial estabelecerá obrigações acessórias que assegurem o controle da apuração do imposto, especialmente no que se refere à vedação ou estorno do crédito relativo às prestações isentas ou não tributadas;

(...)

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG é pacífica no sentido de reconhecer a validade da sistemática em apreço, cujos fundamentos remetem ao Convênio ICMS nº 106/96 e ao Decreto nº 44.253/06, que alterou o já mencionado art. 75 do RICMS/02:

Convênio nº 106/96

Dispõe sobre concessão de crédito presumido nas prestações de serviços de transporte. O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, na 84ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Belém, PA, no dia 13 de dezembro de 1996, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

Cláusula primeira. Fica concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação, que será adotado, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se).

§ 1º O contribuinte que optar pelo benefício previsto no caput não poderá aproveitar quaisquer outros créditos.

§ 2º A opção pelo crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento.

§ 3º O prestador de serviço não obrigado à inscrição cadastral ou à escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito previsto nesta cláusula no próprio documento de arrecadação.

Cláusula segunda O benefício previsto neste Convênio não se aplica às empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo.

Assim, com a entrada em vigor, a partir de 1º de abril de 2006 do inciso XXIX do art. 75 do RICMS/02, o regime de apuração do imposto utilizando o crédito presumido, em substituição ao sistema de débito e crédito, passou a ser a regra para os prestadores de serviço de transporte rodoviário de cargas, nos termos definidos pela legislação mineira, a qual se encontra este Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG adstrito em seu julgamento.

Cabe destacar que a apuração do imposto pelo sistema de débito e crédito ainda é assegurada, desde que formalizada mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização, nos termos do § 12 do art. 75 do RICMS/02.

Esse regime especial deverá estabelecer obrigações acessórias que assegurem o controle da apuração do imposto, especialmente no que se refere à vedação ou estorno do crédito relativo às prestações isentas ou não tributadas, não podendo, portanto, ser deferido de forma automática, como quer a Impugnante.

Resta demonstrado nos autos que a Impugnante não era detentora do regime à época dos fatos autuados, como também está demonstrado que ela jamais solicitou o regime especial.

Assim sendo, optou a Impugnante pela apuração pelo crédito presumido nos termos da legislação aplicável, que não pode esta alegar desconhecer. Diante desses fatos, a única conclusão possível é a de que a autuação está correta, inclusive no que diz respeito às penalidades que foram corretamente capituladas dentro dos limites legais.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência:

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

(DESTACOU-SE)

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

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

### CTN

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

(...)

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

### Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

Lei nº 10.406/02

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

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

Lei nº 13.105/15

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

Portanto, correta a inclusão do titular da empresa individual no polo passivo da presente obrigação tributária.

Relativamente às multas aplicadas, correta a exigência das penalidades de maneira cumulativa.

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

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

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA -

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

SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE.

(...)

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

(GRIFOU-SE)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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



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

julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 26 de outubro de 2022.**

**Thiago Álvares Feital  
Relator**

**Cindy Andrade Moraes  
Presidente / Revisora**

CS/D

CCMIG