

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

Acórdão: 14.297/01/2<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.010058541-56(Coobrigado)/(40.010058540-75(Coob.) e  
40.010058539-91(Aut.)  
Agravo Retido: 40.030101573-38 (Aut.) e 40.030101574-19 (Coob.)  
Impugnante/Agravante: Bouquet Garni Ltda. (Aut.)  
Vania Beatriz Ximenes Vasconcelos (Coob.)  
Renato Diniz (Coob.)  
Advogado: Leonardo Resende Alvim Machado/Outros (Aut.)  
PTA/AI: 01.000120306-50  
Inscrição Estadual: 062.607722.00.18  
Origem: AF/Belo Horizonte  
Rito: Ordinário

***EMENTA***

**RECURSO DE AGRAVO - PERÍCIA -** Constatam dos autos elementos de prova que suprem a perícia requerida, tornando-a desnecessária. Recurso não provido. Decisão unânime.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** - Inobservância das determinações expressas no art. 173, inciso I, do CTN-Lei nº 5.172/66, o que determina decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário relativamente aos exercícios de 1.993.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - COBRIGADOS - ELEIÇÃO ERRÔNEA.** Exclusão dos Coobrigados do pólo passivo da obrigação tributária por ausência de previsão legal.

**MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - LQFD.** Apurada mediante levantamento quantitativo financeiro diário. Procedimento idôneo, previsto no art. 194, inciso III do RICMS/96. Infração caracterizada. Exclusão da MI referente às entradas desacobertas, por errônea capitulação legal. Exigência parcialmente cancelada.

**BASE DE CÁLCULO - SAÍDA COM VALOR INFERIOR AO CUSTO.** Constatada a saída de mercadoria com valor abaixo do custo. Infração caracterizada. Razões de defesa incapazes de elidir o feito fiscal. Exigências mantidas.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação fiscal de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, referente ao período de 1993 a 1997 e saídas de mercadorias abaixo do custo, nos exercícios de 1994 e 1996.

Inconformados com as exigências fiscais, a Autuada por intermédio de procurador regularmente constituído, e os Coobrigados impugnam tempestivamente o Auto de Infração (fls. 886/897; 1.085/1.091 e 1.095/1.096), requerendo, ao final, a procedência das Impugnações.

O Fisco apresenta a manifestação de fls. 1.103/1.106, refutando as alegações da defesa, requerendo a improcedência das Impugnações.

O pedido de prova pericial formulado pela Impugnante foi indeferido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fl. 1.114/1.115 dos autos.

A Auditoria Fiscal mantém a decisão anterior, ficando por conseguinte, retido nos autos o Recurso de Agravo.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.131/1.148, opina pela procedência parcial do lançamento.

**DECISÃO**

Os elementos dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados, tornando-se despiendo o objeto da perícia requerida, motivo pelo qual não foi dado provimento ao Recurso de Agravo retido.

Não obstante a ausência de manifestação da Impugnante sobre o crédito tributário referente ao exercício de 1993, entende-se que, quando da lavratura do Auto de Infração (08.11.99), o direito do Fisco constituir o crédito tributário já estava decaído.

Nos termos do art. 173, I, do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

Já o parágrafo único do referido artigo estabelece que “o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso de prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

De acordo com o entendimento do Procurador da Fazenda Pública Estadual, Professor José Alfredo Borges, “a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o Estado-membro ou o Distrito Federal têm 05 (cinco) anos, a contar

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício.”

Postula, ainda, que “caso a autoridade lançadora notifique o sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável à formalização do crédito tributário antes do termo indicado no parágrafo anterior, o termo inicial para as operações abrangidas pela referida medida preparatória notificada ao sujeito passivo fica antecipado para a data em que ocorrer a mencionada notificação.”

No caso em exame, entende-se pela aplicação da decadência ao crédito tributário relativo ao exercício de 1993, posto que a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder a constituição do crédito tributário iniciou-se em 01.01.94, findando-se em 31.12.98. Destaca-se que o Auto de Infração foi lavrado em 08.11.99, sendo a intimação efetivada na data de 23.11.99.

Cabe salientar que apesar de o TIAF e o TO terem sido lavrados nos exercícios de 1997 e 1998, respectivamente, tal fato não se presta como argumento para o Fisco alongar o prazo decadencial, vez que o disposto no parágrafo único do art. 173 do CTN somente o antecipa em relação à regra geral.

Segundo manifestação da DOT/DLT/SRE (CFC n.º 622/95), “não se deve confundir termo (marco) inicial de contagem com termo (marco) final de contagem. O TIAF, TO e TADO, enquanto medidas preparatórias são, desde que lavrados e notificados antes do primeiro dia do exercício subsequente ao da ocorrência do F.G. e desde que tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação no que se refere a ICMS, marco inicial para contagem do prazo decadencial, não marco-final.

Portanto, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas ao exercício de 1993, uma vez que, quando da lavratura do Auto de Infração já havia decaído o prazo para sua constituição.

Mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LQFD, procedimento tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso III do RICMS/96, a fiscalização constatou que a Autuada promoveu entradas e saídas de mercadorias (bebidas) desacobertas de documentação fiscal, conforme demonstrado nos documentos de fls. 825/832.

Para realização do levantamento, o Fisco baseou-se nas notas fiscais de entradas e de saídas da empresa, no estoque lançado no Livro Registro de Inventário, cópia às fls. 673/685, bem como na declaração de fls. 686.

Ao lançar no Demonstrativo Global os estoques inicial e final dos períodos, bem como as entradas e saídas com notas fiscais, a fiscalização apurou as entradas, bem como as saídas reais, de cada exercício, constatando entradas e saídas de mercadorias desacobertas de nota fiscal nos exercícios de 1993 a 1997, vide fls. 850, 302/303, 444, 860 e 866.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada questiona o levantamento feito pela fiscalização, dizendo que ele é pouco apropriado para sua empresa, tendo em vista a natureza de sua atividade.

Tal questionamento não procede, pois a fiscalização utilizou procedimento tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso III do RICMS/96.

Além disso, em se tratando de empresa de pequeno porte, ela fica sujeita à emissão regular de documentos fiscais para acobertar todas as operações que realizar, bem como à escrituração normal dos livros e emissão dos demais documentos fiscais, conforme estabelece o art. 7º do Anexo VIII do RICMS/96, o que fornece condições do Fisco efetuar o levantamento, com base na documentação da empresa.

A Impugnante alega que em sua atividade, utiliza bebida no preparo de diversos pratos, e que não há notas fiscais de saída contendo a discriminação do volume de bebida utilizado na elaboração deste ou daquele prato.

Ela diz, ainda, que, em se tratando de grandes quantidades de alimento, grande também é a quantidade de bebida utilizada, o que, por certo, acusará uma suposta irregularidade no estoque final da empresa.

Conforme informação do Fisco, fls. 1.104, a Autuada “possui duas atividades distintas, o preparo e fornecimento de alimentos e a comercialização de bebidas, alcoólicas ou não, sendo que o Levantamento Quantitativo se restringiu à esta última”.

Por não ter apresentado o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, mod. 3, solicitado pelo Fisco ou qualquer outro controle de estoque, evidencia que a empresa não possui o livro de controle de estoque ou não tenha escriturado, ou então, que não quer apresentar ao Fisco.

Não se admite que a empresa não tenha o controle das mercadorias destinadas à revenda e à produção.

A fiscalização não pode ficar impedida de efetuar qualquer levantamento, com as dificuldades criadas pelo contribuinte.

Como argumentou o Fisco, “para se impugnar um levantamento quantitativo do setor de comercialização de bebidas o contribuinte teria que, obrigatoriamente, apontar e comprovar, item por item das diferenças apuradas, as supostas falhas no trabalho fiscal. Ou seja, teria que PROVAR que parte das saídas desacobertadas de documentação fiscal foi canalizada para o setor produtivo da empresa”.

Se a Autuada não apresentou o livro escriturado da forma que determina o RICMS/96 (art. 175 do Anexo V), ela que deve apontar e comprovar os erros no trabalho fiscal.

A Autuada diz que nas notas fiscais emitidas para “*coffee-break*” é comum o lançamento “*coffee-break*” para x pessoas”, que inclui, além de biscoitos, pães e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

geleias, bebidas como água mineral e refrigerantes, a fim de demonstrar que não houve saídas de água mineral e refrigerantes desacobertados de nota fiscal.

Outra dificuldade criada pela Autuada é a não descrição das mercadorias nas notas fiscais, em descumprimento ao inciso VIII do art. 214 do RICMS/91 (redação original), alínea “b” do inciso IV do RICMS/91 (redação dada pelo Dec. 36.652/95, com efeitos a partir de 27.01.95) e art. 2º do Anexo V do RICMS/96, que determinam que a nota fiscal deverá conter a quantidade, marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e demais elementos que permitam a perfeita identificação da mercadoria.

Muito embora, a Autuada não descrever de forma correta as mercadorias nas notas fiscais de saída, o fato do ICMS ter incidido sobre o valor total, comprova que as mercadorias referem-se apenas a biscoitos, pães, geleias e artigos do gêneros, uma vez que a Autuada não iria calcular o imposto sobre o valor de água mineral e refrigerantes, cujo valor já tinha sido recolhido por substituição tributária, vide fls. 943/996.

Em sua defesa, a Autuada fala que, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de recolhimento por substituição tributária, não haveria proveito em promover saídas sem nota fiscal, uma vez que o imposto já havia sido recolhido.

No entanto, como lembra a fiscalização, o trabalho também aponta entradas de mercadorias sem nota fiscal, e quem compra irregularmente, para compensar também vende de forma irregular.

Com relação às notas fiscais relativas ao fornecimento de almoço e jantar, a Autuada diz que, face a dificuldade em discriminar, item por item, o que é consumido num almoço ou jantar para um grande número de pessoas, descreve apenas “despesas” nas notas fiscais, e o valor das bebidas corresponde aproximadamente a 25% do valor das despesas.

Ela pede que seja feita uma revisão de cálculos, a fim de se obter o valor relativo às bebidas servidas como cervejas, refrigerantes, água mineral, vinho e whisky, correspondente ao percentual de 25% do valor das “despesas”.

Esse argumento também não procede, pois as bebidas servidas pela Autuada, como cervejas, refrigerantes, água mineral, vinho e whisky têm tratamento tributário diferente da alimentação servida em almoço e jantar.

Tendo em vista que a Autuada calculou o imposto relativo à saída das mercadorias descritas nas notas fiscais com a alíquota de 18%, inclusive com a base de cálculo reduzida, usufruindo do benefício previsto no inciso XXVIII do art. 71 do RICMS/91, com efeitos a partir de 20.10.93, e item 26 do Anexo IV do RICMS/96, vide fls. 993/1030, evidencia que as notas fiscais de despesa referem, tão-somente, à comida, pois na saída de cerveja, refrigerante e água mineral o imposto o imposto é retido, antecipadamente, por substituição tributária, e quanto ao whisky e vinho, a alíquota do imposto é 25%, consoante o art. 59, inciso I subalínea a1, e art. 43, inciso I, subalínea a2 do RICMS/96, com efeitos de 01.08.96 a 31.12.97.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As receitas de pratos apresentadas pela Autuada que no seu preparo têm bebida alcoólica, não comprovam, por si só, as alegações da Autuada, uma vez que os documentos fiscais emitidos pela empresa não demonstram suas assertivas.

Com relação às entradas sem nota fiscal, apuradas também no Levantamento Quantitativo, a Autuada não apresenta nenhum questionamento, considerando, então, os valores corretos, uma vez que o Auto de Infração goza de presunção de legitimidade, que poderá ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo, consoante o art. 109 da CLTA/MG, e, ainda, que para apuração o Fisco utilizou procedimento tecnicamente idôneo, previsto no art. 194 do RICMS/96.

Os erros materiais indicados pela Autuada às fls. 893/894 já tinham sido considerados pela fiscalização quando da apresentação dos Fatos Novos, que resultou na modificação do trabalho fiscal, conforme detalhado às fls. 825/872.

O Auto de Infração foi lavrado considerando as alterações de valores apuradas no Levantamento Quantitativo.

Portanto, correta a manutenção das exigências relativas às entradas e saídas desacobertas de documentação fiscal, tendo em vista que as alegações da Autuada não alcançaram modificar o feito fiscal. Entretanto, deve ser excluída a Multa Isolada referente a entrada desacoberta por errônea capitulação legal no art. 55, inciso II, da Lei n.º 6763/75.

A fiscalização, mediante o LQFD, também apurou que a Autuada promoveu saídas das mercadorias descritas no documento de fls. 827 abaixo do custo médio, nos exercícios de 1994 e 1996.

Constatada a saída de mercadoria com valor abaixo do custo, corretas estão as exigências capituladas no Auto de Infração relativamente a este item.

A fiscalização arrolou como coobrigado do crédito tributário, o Sr. Renato Diniz, responsável pela contabilidade da Autuada a partir de 05.06.95, conforme consta da Declaração Cadastral do Contabilista e Empresa Contábil, cópia a fls. 1.092.

O Fisco sustenta a inclusão do contabilista como coobrigado, com base no item 3 do parágrafo único do art. 21 da Lei n.º 6.763/75, que dispõe que responde subsidiariamente pelo crédito tributário o contabilista em relação ao imposto devido e não recolhido em função do ato por ele praticado com dolo ou má-fé.

No entanto, não restou comprovado nos autos que o contabilista concorreu com dolo ou má-fé, não se aplicando, então, tal dispositivo.

Além disso, o item 3 do parágrafo único do art. 21 da Lei n.º 6.763/75 referido pela fiscalização refere-se a responsabilidade subsidiária diferente da solidária.

Não se aplica, o disposto no artigo 21, inciso XII, da citada Lei, uma vez não caracterizada nos autos a concorrência do contabilista responsável pela escrituração

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da empresa para as irregularidades que resultaram no não-recolhimento do tributo devido.

Portanto, deve ser excluído o Sr. Renato Diniz como Coobrigado, por ausência de previsão legal.

Quanto a Impugnação apresentada pela Coobrigada – Vânia Beatriz Ximenes Vasconcelos:

A fiscalização, com fulcro no art. 21, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, arrolou como coobrigada do crédito tributário, a Sra. Vânia Beatriz Ximenes Vasconcelos, que permaneceu na Sociedade até 05.06.95, conforme informação do SICAF, a fls. 1.101.

A Coobrigada pede a sua exclusão da lide, por ter transferido, em 1995, suas cotas da sociedade comercial para as atuais sócias e, que, mesmo à época que participava da sociedade, apesar de constar do contrato que ela era responsável pelo gerenciamento da empresa juntamente com as outras duas sócias, tal situação era exercida exclusivamente pela sócia Karen Piroli Machado.

O dispositivo da Lei n.º 6.763/75 (art. 21, inciso VI) citado pela fiscalização, não se refere aos sócios de empresas, mas sim ao representante, mandatário e gestor de negócios.

A rigor, não é obrigatório constar no Auto de Infração os nomes dos diretores, gerentes ou representantes da sociedade autuada. A responsabilidade dessas pessoas decorre da norma estatuída no art. 135, inciso III, do CTN, assim inculcido, *in verbis*:

“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:

I e II - *omissis*

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.” (CTN) (grifos nossos)

Conforme se depreende dos julgados abaixo transcritos, a jurisprudência é pacífica em considerar que a falta de pagamento dos tributos devidos caracteriza a *violação à lei*, referenciada no art. 135, III, do CTN. Vejamos:

“Nos termos do art. 135, III, do CTN, são substitutos na responsabilidade tributária os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Se a firma encerrou suas atividades de forma irregular, pode qualquer uma das pessoas referidas na lei ser citada, com penhora de seus bens, para garantia da execução fiscal. Precedentes na Corte.” (STF, RE 113.854, 2ª T., Rel. Min. Carlos Madeira, ac. de 06/12/1985, RTJ, 117:1155; RE 110.597-RJ, Rel. Min. Célio Borja, ac. de 07/10/1986, RTJ, 119:910). [grifos nossos]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Infringe a Lei Tributária quem, sujeito ao pagamento de tributo, não o satisfaz no tempo, forma e lugar determinados.” (STJ, REsp. 8.584-SP, 1ª T., Rel. Min. Garcia Vieira, ac. de 17/04/1991, *Julgados dos Tribunais Superiores*, 24:5). [grifos nossos]

“O não recolhimento do tributo nos prazos legais caracteriza infração a lei, para fins de tornar as pessoas referidas no inciso III do art. 135 do CTN, responsáveis pela obrigação tributária e, destarte, sujeitas à execução fiscal...” (TJMG, Ap. 65.312, Rel. Des. Werneck Cortes, ac. 02/04/85, DJMG, 20/10/87). [grifos nossos]

A jurisprudência é pacífica, também, no sentido de que mesmo na fase de execução judicial da dívida tributária, não é necessário constar os nomes dos diretores, gerentes ou sócios da sociedade autuada, na respectiva Certidão de Dívida Ativa. Confirmamos:

“O que a jurisprudência tem admitido é a citação dos sócios-gerentes como responsáveis pela sociedade, embora não tenham eles figurado na referida certidão, para que seus bens particulares possam responder pelo débito tributário, desde que tenham agido com excesso de poderes ou infração de lei ou do contrato social.” (STF, RE 95.022, ac. de 04/10/1983, Rel. Min. Aldir Passarinho, DJU, 04/11/1983, p. 17146). [grifos nossos]

“Sempre que a sociedade se dissolver irregularmente, com ofensa à lei e aos estatutos, admissível é a responsabilidade residual dos sócios, nos termos do art. 135, I e III, do CTN, independentemente de não constarem seus nomes na certidão da dívida.” (TJSP, AgI 81.377-2, Rel. Des. Marcello Motta, ac. 10/10/1984, RT 593:104). [grifos nossos]

“Infringe a lei o sócio-gerente que deixa de recolher, tempestivamente, os tributos devidos pela firma devedora e, como responsável tributário, pode ser citado e ter seus bens particulares penhorados, mesmo que seu nome não conste da certidão de dívida ativa.” (STJ, REsp. 14904-MG, 1ª T., Rel. Min. Garcia Vieira, ac. de 04/12/1991, DJU, 23/03/92, p. 3437). [grifos nossos]

Assim, o diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado assumirão a posição de *sujeito passivo da execução fiscal*, em litisconsórcio eventual com a sociedade devedora. Nesse momento, sim, é que aquelas pessoas deverão ser citadas para o processo, antes de submeter-se à penhora, em observância à garantia constitucional do devido processo legal. Eventual defesa que queiram apresentar, haverá de ser feita por meio de *embargos de devedor*, no curso do processo de execução.<sup>1</sup>

Além disso, na fase da execução fiscal que deverá ser observado também a disposição do art. 133 do CTN.

---

<sup>1</sup> Vide “STF, RE 108.318-SP, Rel. Min. Rafael Mayer, ac. 15/04/1986, RTJ 117:894”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante disso, exclui-se a Sra. Vânia Beatriz Ximenes Vasconcelos como Coobrigada pelo crédito tributário.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar integralmente as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade em negar provimento ao Recurso de Agravo retido nos autos. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: 1) excluir os Coobrigados do pólo passivo da obrigação tributária; 2) excluir a Multa Isolada por entrada desacobertada, erroneamente capitulada no art. 55, inciso II, da Lei n.º 6763/75; 3) excluir as exigências do ano de 1993 nos termos do art. 173, inciso I, do CTN. Vencida, em parte, a Conselheira Cláudia Campos Lopes Lara que não concordava com a exclusão das exigências relativas ao ano de 1993, tendo em vista que o TO foi lavrado e o Contribuinte devidamente intimado, antes do término do período decadencial. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros João Inácio Magalhães Filho e Edwaldo Pereira de Salles (Revisor).

**Sala das Sessões, 21/06/01.**

**Cláudia Campos Lopes Lara**  
**Presidenta**

**Glemer Cássia Viana Diniz Lobato**  
**Relatora**

MLR