

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.351/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001127419-73  
Impugnação: 40.010146794-42, 40.010146795-15 (Coob.), 40.010146796-98 (Coob.)  
Impugnante: Makro Atacadista S.A  
IE: 062211204.05-79  
Roger Allan Anthony Laughlin Guevara (Coob.)  
CPF: 233.937.768-43  
Titus Paulus Cunnen (Coob.)  
CPF: 235.401.648-47  
Proc. S. Passivo: Charlene Cássia Faceroli/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O 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 c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se a entrada de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II c/c § 4º, ambos do RICMS/02. Exigências da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada relativamente aos exercícios de 2015 e 2016.

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se a entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II c/c § 4º, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS relativo à operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada relativamente aos exercícios de 2015 e 2016.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II c/c § 4º, todos do RICMS/02. Exigências de

ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada relativamente aos exercícios de 2015 e 2016.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se a saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II c/c § 4º, ambos do RICMS/02. Exigências da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada relativamente aos exercícios de 2015 e 2016.

**MERCADORIA – ESTOQUE DESACOBERTADO – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, a manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II c/c § 4º, todos do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada relativamente aos exercícios de 2015 e 2016.

**MERCADORIA – ESTOQUE DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se a manutenção em estoque de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II c/c § 4º, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS relativo à operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada relativamente aos exercícios de 2015 e 2016.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM).** Constatou-se que a Autuada deixou recolher o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM). Exigências de ICMS/ST correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada relativamente aos exercícios de 2015 e 2016.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

---

## **RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS em decorrência do fato de que a Autuada promoveu a entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, relativamente aos exercícios de 2014, 2015 e 2016, apuradas por meio de levantamento quantitativo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efetuado com base em informações constantes dos arquivos eletrônicos enviados pelo Sujeito Passivo.

Versa também o lançamento sobre a falta de recolhimento do adicional de alíquota relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no percentual de 2% (dois por cento), em desacordo com as disposições contidas no Decreto nº 45.934/12 (até 31/12/15) e no Decreto nº 46.927/15 (a partir de 01/01/16).

Exige-se:

- por dar entrada a mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertadas de documentação fiscal: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

- por dar entrada em mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal: ICMS relativo à operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

- por dar saída a mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertadas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

- por dar saída em mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

- por manter em estoque mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertadas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

- por manter em estoque mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal: ICMS relativo à operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

- por deixar de recolher o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM): ICMS/ST correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75.

Registra-se, ademais, que foram incluídos no polo passivo, como coobrigados, os administradores da sociedade empresária Autuada.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 44/62, argumentando, em síntese, o que se segue.

De início, em sede preliminar, os Impugnantes arguem a nulidade do lançamento ao argumento de que o Auto de Infração não conteria qualquer indicação quanto às circunstâncias que culminaram com as supostas irregularidades cometidas, não apresentando uma completa e precisa descrição dos fatos que ensejaram a sua lavratura, conforme previsão do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Demais disso, invocam também a nulidade do feito fiscal alegando que a Fiscalização teria simplesmente presumido a ocorrência de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, sem, contudo, analisar todos os documentos necessários à verificação dos fatos alegados na autuação.

No que pertine ao mérito do lançamento, os Impugnantes afirmam que haveria inconsistências no levantamento realizado pela Fiscalização, na medida em que não se levou em consideração o fato de que determinadas mercadorias comercializadas entram com uma unidade de medida, quando da compra, e saem com outra, a exemplo do que teria ocorrido com o produto “açúcar”, que é adquirido em “fardo” e posteriormente comercializado em embalagens menores.

Na sequência, ponderam que, em função do princípio da não cumulatividade, não se poderia exigir ICMS nas “supostas entradas desacobertadas” sem que fossem deduzidos os créditos correspondentes às respectivas aquisições, o que não teria sido levado a efeito na apuração do crédito tributário.

De igual modo, insurgem-se também contra a exigência do adicional de alíquota relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), por entendê-lo indevido.

Após discorrerem acerca da necessidade de produção de prova pericial, inclusive mediante apresentação de quesitos às fls. 55/56 dos autos, os Impugnantes passam a arrolar os vícios que reputam existentes no tocante às penalidades cominadas no Auto de Infração.

Isto posto, pedem a insubsistência do Auto de Infração ora em apreço e o cancelamento do respectivo crédito tributário.

#### **Da Primeira Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em bem elaborada manifestação de fls. 95/109, refuta todas as alegações da Defesa e pede a procedência do lançamento.

#### **Da Instrução Processual, do Aditamento à Impugnação e da Segunda Manifestação Fiscal**

A Assessoria do CCMG encaminha os presentes autos à Fiscalização (conforme fls. 113/114) para que fosse verificada a possibilidade de coincidência parcial entre as exigências constantes neste Auto de Infração com as exigências objeto de autuação anteriormente lavrada contra o mesmo estabelecimento.

Em resposta, a Fiscalização (fls. 115/116) atesta que o exercício de 2014 já fora realmente tratado no âmbito do PTA nº 01.000399061-06, a que se refere o Acórdão nº 22.120/16/1ª, daí resultando a reformulação do lançamento (fls. 117/143) e correspondente exclusão das exigências fiscais relativas ao mencionado exercício (2014).

Devidamente cientificados, os Impugnantes apresentam aditamento à sua Impugnação (fls. 152/173), no âmbito da qual reiteram os argumentos aduzidos em sua peça de defesa originalmente apresentada e, em acréscimo às considerações iniciais, pugnam pela impossibilidade de responsabilização dos administradores, por entenderem que não estariam caracterizadas, *in casu*, as hipóteses legais ensejadoras de referida responsabilização.

Em seguida, a Fiscalização retorna aos autos (fls. 175/190) e, mais uma vez, contrapõe-se aos argumentos esposados pelos Impugnantes e pede a manutenção do presente lançamento, relativamente aos exercícios remanescentes (2015 e 2016).

Ante a reformulação efetuada no lançamento, a Assessoria do CCMG, em despacho de fl. 192, certifica que, nos termos do § 3º do art. 150 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, o presente processo passa a enquadrar-se no Rito Sumário, dispensando-se, desse modo, o parecer de mérito por parte da Assessoria.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

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

Os Impugnantes arguem a nulidade do lançamento, sob o argumento de que a descrição dos fatos contidos no Auto de Infração mostrar-se-ia incompleta e imprecisa, o que teria dificultado: (I) a compreensão das condutas que lhe foram imputadas; (II) a análise da eventual tipificação de tais condutas; e (III) o desenvolvimento de sua defesa contra a exigência fiscal que lhe foi imposta.

Prosseguem destacando as causas que entendem caracterizadoras da nulidade do lançamento, alegando que o método adotado pela Fiscalização foi simplesmente comparar arquivos eletrônicos com o seu registro de estoque e, ao encontrar supostas divergências, simplesmente presumir a ocorrência de entradas e saídas de mercadorias sem a devida documentação fiscal, sem, contudo, analisar todos os documentos necessários à verificação dos fatos alegados na autuação.

Ponderam, ainda, que não poderia a Fiscalização se utilizar de mera presunção de irregularidade para constituição do crédito tributário, sem se certificar de que realmente ocorreram entradas e saídas de mercadorias sem documentação fiscal.

Contudo, cabe ressaltar que a forma mediante a qual deve ser realizado o lançamento (ato administrativo adstrito à lei) encontra-se determinada, no Estado de Minas Gerais, pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo *Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos* (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

(...)

Isto posto, tem-se que o Auto de Infração efetivamente observou os requisitos formais e legais necessários e suficientes para sua plena eficácia, estando amparado, dentre outros, em dispositivos da legislação mineira.

Além disso, cabe destacar que a Fiscalização apresentou de forma clara no corpo do Auto de Infração, do relatório fiscal e nos demais documentos anexados ao PTA, todas as irregularidades cometidas, a base legal que sustentou o trabalho, as infringências e penalidades correspondentes, além dos cálculos das exigências separados por item.

As planilhas com o resultado do levantamento quantitativo contêm a descrição das mercadorias com seus respectivos códigos, além de outras informações.

No levantamento realizado, a Fiscalização valeu-se de aplicativo específico que efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas significam, por fidelidade à metodologia do levantamento quantitativo de mercadorias,

o resultado da aplicação de critérios objetivos que retratam o que dispõe a legislação de regência.

O referido aplicativo opera com as informações de entradas, saídas e estoques transmitidos pelo próprio contribuinte, via SPED.

Portanto, os dados utilizados para consecução do trabalho fiscal foram disponibilizados ao Fisco pela própria Impugnante, em cumprimento às exigências legais.

Todos os procedimentos fiscais estão descritos no “relatório fiscal” e os arquivos usados (retirados do SPED da Autuada) se encontram nos CDs anexos ao Auto de Infração, onde se identificam os arquivos referentes aos estoques iniciais, finais, notas fiscais de entrada e saída e cupons fiscais, relativos aos exercícios autuados.

Assim, foram entregues aos Impugnantes todos os elementos e as informações necessárias, não tendo fundamento a tese de que teria havido uma “incompleta e imprecisa descrição dos fatos” que ensejaram a lavratura do Auto de Infração.

Para comprovar que os Impugnantes tiveram acesso a todas as informações necessárias à sua defesa basta que seja considerada a Impugnação apresentada, onde são abordados todos os aspectos legais e materiais pertinentes ao Auto de Infração, tendo sido contestados todos os pontos afetos ao lançamento, o que demonstra que os Sujeitos Passivos dispunham de entendimento pleno do seu conteúdo.

Como se não bastasse, cumpre destacar que outras autuações fiscais de mesmo conteúdo foram lavradas contra a Autuada, sendo que a própria peça de defesa ora apresentada se assemelha bastante com a Impugnação interposta nas oportunidades anteriores, o que denota o descabimento da alegação de incompreensão das acusações fiscais.

Destaca-se, ademais, que não houve qualquer ofensa a princípios constitucionais e tampouco qualquer conduta indevida por parte da Fiscalização durante a fase de constituição do crédito tributário.

No que se refere à alegação de presunção da ocorrência de entradas e saídas de mercadorias sem a devida documentação fiscal, ressalta-se que o levantamento quantitativo é procedimento de fiscalização idôneo e consistente, nos termos do art. 194, inciso II do RICMS/02, pois utiliza informações prestadas pelo contribuinte por meio de arquivos eletrônicos transmitidos mensalmente.

Portanto, os levantamentos quantitativos efetuados pela Fiscalização foram baseados exclusivamente em informações transmitidas pela Autuada, estando os resultados detalhados nas planilhas anexas ao PTA. Desse modo, afigura-se indevida a alegação de inversão do ônus da prova, pois os resultados dos quantitativos estão fartamente embasados, não havendo que se cogitar de afronta às disposições legais aplicáveis.

Por esses fatos e fundamentos, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação.

Com referência à alegada ilegitimidade passiva dos Coobrigados, trata-se de questão afeta ao mérito do lançamento e como tal será adiante enfrentada.

### **Do Pedido de Prova Pericial**

Os Impugnantes requerem ainda a produção de prova pericial a fim de comprovar a regularidade de suas operações, apresentam quesitos e indicam assistente técnico.

Contudo, no caso, a prova pretendida é desnecessária para a elucidação da questão, visto que já esclarecida por outras provas produzidas e carreadas aos autos. Nessa linha dispõe o art. 142 do RPTA, *in verbis*:

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:

I - se determinada pela Câmara, esta formulará seus quesitos, e as partes, no prazo de 5 (cinco) dias contados da intimação do despacho de designação do perito, poderão formular os seus e indicar assistente técnico;

II - se deferido pedido do requerente:

a) o mesmo será intimado a recolher, no prazo de 5 (cinco) dias, a taxa de expediente devida para a realização da perícia;

b) a repartição fazendária lançadora do crédito tributário, no prazo de 5 (cinco) dias contados da intimação do despacho de designação do perito, poderá formular seus quesitos e indicar assistente técnico;

c) a Câmara poderá apresentar seus quesitos, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

b) de realização impraticável;

c) considerado meramente protelatório.

§ 2º Vencido o prazo previsto no caput, II, "a", sem que tenha sido efetuado o recolhimento integral da taxa, o julgamento do contencioso administrativo fiscal seguirá sua tramitação sem a realização da perícia.

(Grifou-se).

A impertinência da prova pericial resta demonstrada pela análise dos próprios quesitos apresentados pela Impugnante.

Com efeito, questiona-se:

- quais seriam os períodos dos débitos de ICMS e ICMS/ST exigidos no presente Auto de Infração (quesito 1);
- quais seriam as divergências encontradas nos arquivos eletrônicos da Impugnante, detalhando origem, causa e quantificação (quesito 2);
- se as divergências encontradas estariam relacionadas ao peso ou à quantidade dos produtos (quesito 3);
- se tais divergências podem decorrer da comparação de unidades de medida diferentes (quesito 4);
- se existem evidências concretas de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal (quesito 5);
- se de fato houve entradas e saídas de embalagens sem a devida documentação fiscal e se houve falta de recolhimento de tributo nas operações (quesito 6);
- por fim, pede-se informar como foram calculadas e aplicadas as multas isoladas e de revalidação (quesito 7).

Vê-se, portanto, que a perícia requerida mostra-se totalmente desnecessária, uma vez que os documentos carreados aos autos são suficientes para a elucidação das questões propostas.

Indefere-se, pois, a prova pericial requerida.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a presente autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS em decorrência do fato de que a Autuada promoveu a entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, relativamente aos exercícios de 2014, 2015 e 2016, apuradas por meio de levantamento quantitativo efetuado com base em informações constantes dos arquivos eletrônicos enviados pelo Sujeito Passivo.

Versa também o lançamento sobre a falta de recolhimento do adicional de alíquota relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no percentual de 2% (dois por cento), em desacordo com as disposições contidas no Decreto nº 45.934/12 (até 31/12/15) e no Decreto nº 46.927/15 (a partir de 01/01/16).

Exige-se:

- por dar entrada a mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacompanhadas de documentação fiscal: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;
- por dar entrada em mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacompanhadas de documentação fiscal: ICMS relativo à operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- por dar saída a mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertadas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

- por dar saída em mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

- por manter em estoque mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertadas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

- por manter em estoque mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal: ICMS relativo à operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

- por deixar de recolher o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM): ICMS/ST correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75.

Foram realizados levantamentos quantitativos com a utilização de programa aplicativo que utiliza, como instrumento de análise, arquivos eletrônicos enviados mensalmente pela Autuada, a partir dos quais a Fiscalização chegou às referidas imputações fiscais.

Registre-se que a metodologia utilizada pela Fiscalização para desenvolvimento dos trabalhos é procedimento idôneo com previsão regulamentar, conforme art. 194, incisos II e III do RICMS/02, a seguir transcritos:

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

O levantamento quantitativo de mercadorias, baseado em arquivos Sintegra enviados pela própria Impugnante, é meio adequado de fiscalização e constitui-se em técnica fiscal que se baseia em princípios matemáticos visando à apuração da movimentação de mercadorias ocorrida no estabelecimento.

Trata-se de uma operação matemática extremamente simples, na qual o sistema, a partir do estoque inicial declarado pela Impugnante, acrescenta as entradas e subtrai as saídas constantes dos documentos fiscais de entrada e saída, respectivamente.

Dessa operação chega-se ao estoque final de mercadorias, que deve, por óbvio, ser o mesmo estoque físico existente no estabelecimento do contribuinte.

A utilização desta técnica não é, entretanto, inatacável. Contudo, para desconstituir os resultados atingidos com sua aplicação, cabe ao contribuinte, apresentar as falhas existentes.

Portanto, por meio da técnica fiscal utilizada, pode-se concluir que o trabalho fiscal não se baseia em procedimento sem cuidados ou despreocupado em identificar as vicissitudes do negócio, como sustenta a Impugnante.

Ademais, a busca pela aplicação da verdade material, pleiteada pela Impugnante, se efetivou nos autos.

Pela técnica fiscal utilizada (levantamento baseado em arquivos eletrônicos enviados pela própria Impugnante) não é possível acolher a tese de defesa de que o trabalho fiscal baseia-se em “*mera presunção*” e que “*a conduta adequada seria intimar a Requerente a apresentar esclarecimentos. No entanto, preferiu-se presumir a existência da conduta ilegal a procurar identificar a verdade dos fatos*”.

Os dados utilizados foram todos informados pela própria Autuada e, por expressa disposição legal, devem refletir exatamente as operações ocorridas e os estoques existentes em seu estabelecimento.

É crucial ressaltar que a Fiscalização trabalhou com exercício ou períodos fechados, ou seja, apurou as irregularidades descritas no Auto de Infração sem a realização de contagem física das mercadorias em estoque, valendo-se, como dito, dos registros constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela própria Autuada.

Nesse sentido, ao contrário do alegado pela Defesa, a Fiscalização agiu exatamente como teria que agir, analisando os arquivos, os resultados apurados e os relatórios apresentados sem se ater ao porte da empresa fiscalizada.

Não foram anexados ou manuseados os documentos fiscais uma vez que, por imposição das normas de regência do ICMS, as informações transmitidas necessariamente devem refletir as operações de entradas, saídas e estoques do contribuinte informante, nos termos do art. 10 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 10. Os contribuintes de que tratam o § 1º do artigo 1º desta Parte e o § 7º deste artigo manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas no período de apuração, contendo o registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos.

(...)

§ 5º O contribuinte, observado o disposto nos artigos 11 e 39 desta Parte, fornecerá o arquivo eletrônico de que trata este artigo, atendendo às especificações descritas no Manual de Orientação previsto na Parte 2 deste Anexo, vigente na data de sua entrega.

É exatamente por isso que a Fiscalização poderá se valer dessas informações eletrônicas para realizar as análises convenientes e necessárias ao procedimento de fiscalização. Portanto, a alegação da Impugnante de que “*o método de apuração adotado foi simplesmente comparar arquivos magnéticos da Requerente com o seu registro de estoque*”, não tem sentido prático, pois confronta com a previsão expressa da legislação no que se refere aos arquivos eletrônicos Sintegra.

A Impugnante alega que dá entrada a determinadas mercadorias que são lançadas nos arquivos eletrônicos com uma unidade de medida, mas que, nas saídas, por haver desmembramento das embalagens, saem com outras unidades de medida, o que provocaria distorção no levantamento quantitativo.

Ocorre que no caso presente, esta alegação ficou no campo da retórica, pois a Impugnante não demonstra nos autos a ocorrência de tais situações, limitando-se a exemplificar o caso do açúcar que entra em fardo e sai em outros tipos de embalagem, sem, no entanto, indicar qualquer situação concreta com os inúmeros produtos que fazem parte das exigências no Auto de Infração. Qualquer processo, seja judicial ou administrativo, nutre-se da prova, a qual deve ser carregada pelas partes à análise do órgão julgador.

Além disso, o relevante para o deslinde da questão é que existe maneira adequada de se evitar que tais erros aconteçam, bastando à Autuada, ao desmembrar ou agrupar determinadas mercadorias, promover os devidos ajustes em seu estoque.

Neste particular, deixou consignado a Fiscalização, *in verbis*:

Para esse produto (cód. 093392), caso realmente ele tivesse sido desmembrado de fardo para unidades, o contribuinte deveria indicar no Registro 0220 qual multiplicador seria utilizado ao desmembrar o fardo.

Outra evidência que comprova que a alegação da Impugnante não procede, é o fato de termos constatado que a Impugnante quando faz operações em unidade e não em fardo ela possui um registro próprio em separado, que se trata do produto ACUCAR REF UNIAO 1KG, código de produto 355026, devidamente registrado com descrição e identificação específica (registro 0200), com movimentação diária em separado (registro C425), e até mesmo estoque registrado em separado (registro de inventário H010).

(...)

Além disso, outra prova de que não se deve utilizar o fator de conversão para o produto 093392 é que antes da realização do trabalho fiscal em análise a Impugnante foi intimada a retransmitir, em 2015, todos arquivos incluindo o fator de conversão onde fosse necessário e assim ela procedeu. Retransmitiu os arquivos informando o fator de conversão para vários produtos, mas assim não o fez para o produto 093392.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, constata-se que não procede a alegação do contribuinte de que o fisco não considerou os fatores de conversão no trabalho de auditoria.

Sobre o princípio da não cumulatividade e sobre a inexigibilidade do imposto referente às entradas desacobertas, suscitados pela Autuada, verifica-se no demonstrativo intitulado “Apuração – Quantitativo”, a exatidão dos cálculos.

Na apuração das entradas de mercadorias com apuração do ICMS pelo regime de débito e crédito, desacobertas de documento fiscal, como as entradas surgiram do excesso de saídas da mesma mercadoria e como a Autuada, ao dar saída às mercadorias, levou a débito o imposto devido, não foi exigido o ICMS sobre a entrada sem nota fiscal. Isso pode ser verificado na coluna “ICMS Entrada” cujo valor é zero, conforme planilhas constantes do CD de fl. 141, juntado posteriormente à reformulação do lançamento (que, como visto, consistiu na exclusão das exigências relativas ao exercício de 2014).

Por outro lado, no caso das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertas de documento fiscal, exige-se o ICMS relativo à operação própria (princípio da solidariedade), o ICMS/ST e correspondentes multas de revalidação e isolada.

Portanto, em relação às operações com mercadorias em que se apurou entradas desacobertas de documentação fiscal, a Fiscalização observou dois procedimentos, a saber:

- sendo a mercadoria sujeita à tributação normal, exigiu-se apenas a multa isolada devida;
- sendo a mercadoria sujeita à substituição tributária, exigiu-se o ICMS/OP, o ICMS/ST e as multas de revalidação e isolada correspondentes.

Por fim, a Autuada deixou ainda de recolher o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações a que se referem os Decretos de nº 45.934/12 e 46.927/15.

Exige-se, a propósito, o ICMS/ST correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II combinado com o § 2º, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75.

Sobre esse tema, transcreve-se a seguinte Consulta de Contribuintes respondida pela SUTRI/SEF/MG que bem esclarece a exigência em comento:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 263/2012

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MVA AJUSTADA – FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM) – Quando o ICMS for apurado através do regime de substituição tributária o adicional de alíquota de 2% destinado ao FEM repercute no cálculo do imposto e não na formação da base de cálculo da substituição tributária.

EXPOSIÇÃO:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Consulente, estabelecida na cidade de São Paulo, tem como atividades o comércio atacadista e a importação de bebidas alcoólicas e alimentos em geral.

Aduz que, com a criação do adicional de dois pontos percentuais nas alíquotas de ICMS, destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria, passou a ter dúvidas acerca de qual será a “ALQ INTRA” a ser aplicada para calcular a MVA ajustada prevista na norma do art. 19, § 5º, inciso IV, do Anexo XV do RICMS/02, nas operações interestaduais entre os Estados de São Paulo e Minas Gerais com vinhos importados (NBM/SH 22.04).

Com dúvida quanto à aplicação da legislação, formula a presente consulta.

CONSULTA:

A “ALQ INTRA” será de 25% ou 27%?

RESPOSTA:

Com fundamento no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, foi instituído em Minas Gerais, pela Lei nº 19.978, de 28 de dezembro de 2011, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, com vistas a financiar o Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011.

Salientamos que, conforme previsto no Decreto nº 45.934, de 22 de março de 2012, o referido adicional de alíquota deve ser aplicado nas operações internas que tenham como destinatário consumidor final e nas operações interestaduais que tenham como destinatário pessoa não contribuinte do ICMS, realizadas entre 28 de março de 2012 e 31 de dezembro de 2015, com as mercadorias cerveja sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melaço; cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria e armas.

O adicional de alíquota mencionado deve ser aplicado também na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação.

Face ao disposto no parágrafo anterior e sabendo-se que a “ALQ INTRA” é o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria ou caso a operação própria do contribuinte industrial mineiro esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV, percebe-se que a alíquota a ser considerada será de 25%, pois esta é a alíquota interna aplicada ao industrial nas operações com vinhos importados.

Recorde-se que o adicional de alíquota do FEM incide apenas naquela que seria a última etapa de comercialização

do produto, qual seja, a venda do mesmo ao consumidor final. Portanto, quando o imposto for apurado através do regime de substituição tributária o adicional de alíquota de 2% do ICMS destinado ao FEM repercute no cálculo do imposto e não na formação da base de cálculo da substituição tributária.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 18 de dezembro de 2012.

Sobre o referido adicional, importante destacar, ainda, os esclarecimentos contidos na “Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/2012”, de 8 de agosto de 2012:

Tendo em vista o que estabelece o § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, foi instituído pela Lei nº 19.978, de 28 de dezembro de 2011, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, com vistas a financiar o Fundo de Erradicação da Miséria - FEM, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011.

(...)

Ressalte-se que o adicional de alíquota deve ser aplicado também na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação, nos termos do art. 3º do Decreto em referência.

Perguntas e respostas

(...)

3 - Em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (cerveja sem álcool, bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão, cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria), em quais situações deve ser aplicado o adicional de alíquota?

Primeiramente, cumpre esclarecer que a substituição tributária atribui a determinado contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, a condição de responsável pela retenção e/ou pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria até o consumidor final.

Assim, nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, o imposto relativo ao adicional de alíquota deverá ser recolhido pelo sujeito passivo por substituição, nas operações internas e nas operações interestaduais promovidas por estabelecimento de outro Estado, com destino a contribuinte situado em Minas Gerais.

(Grifos acrescidos).

Relativamente às multas aplicadas, aduz a Defesa que estariam sendo exigidas multas sobre infrações conexas e, além disso, que a cobrança de multas em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

montante superior ao valor total do tributo afrontaria a garantia constitucional do não confisco.

Cabe esclarecer que a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II e de 100% (cem por cento) capitulada no § 2º do referido artigo, todos da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento de ICMS e ICMS/ST pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei (Multa Isolada), foi exigida pela falta de emissão da documentação fiscal, em desacordo com o que preconiza a legislação. Vê-se, portanto, que são infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível n.º 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 TRIBUTOS COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTOS NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTOS. 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. (GRIFOU-SE).

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTOS (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

A aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

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

Não se verifica aqui, a violação ao não confisco suscitada pela Impugnante, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da Lei nº 6.763/75, que assim determina:

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;

II - a aplicação da equidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo, e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração.

Noutra feita, questiona a Impugnante a majoração de multa em função da caracterização de reincidência.

Todavia, inexistente, *in casu*, a alegada majoração, até porque a legislação não mais prevê tal instituto, razão pela qual desnecessário se faz qualquer esclarecimento adicional.

Por fim, quanto à inclusão dos administradores no polo passivo, também não merece qualquer reparo o trabalho fiscal, tendo em vista a responsabilidade que lhes cabe relativamente aos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do que dispõe o art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Também neste particular, cumpre salientar que as autuações lavradas contra os diversos estabelecimentos da Autuada no passado (vide, à guisa de exemplo, os Acórdãos nº 22.119/16/1ª, 22.120/16/1ª, 22.121/16/1ª, 22.122/16/1ª, 22.123/16/1ª e 22.124/16/1ª), cujo objeto é coincidente com as acusações fiscais que lhe são imputadas no presente Auto de Infração, por si só, denotam que os administradores estavam devidamente cientificados das referidas irregularidades e, a despeito dos lançamentos anteriores, permaneceram inertes no tocante à correção dos problemas detectados.

Assim, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração ora em apreço.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 117/143. Vencida, em parte, a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora), que excluía também os Coobrigados. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 30 de julho de 2019.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Relator designado**

D

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

Acórdão: 23.351/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001127419-73  
Impugnação: 40.010146794-42, 40.010146795-15 (Coob.), 40.010146796-98 (Coob.)  
Impugnante: Makro Atacadista S.A  
IE: 062211204.05-79  
Roger Allan Anthony Laughlin Guevara (Coob.)  
CPF: 233.937.768-43  
Titus Paulus Cunnen (Coob.)  
CPF: 235.401.648-47  
Proc. S. Passivo: Charlene Cássia Faceroli/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme consta do Relatório, entre as infrações apuradas pela Autoridade Fiscal temos a presunção de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias sem acobertamento fiscal nos exercícios de 2014, 2015 e 2016, apuração realizada a partir do método de fiscalização de 'levantamento quantitativo' previsto no art. 194 do RICMS/02.

Foram arrolados como coobrigados os respectivos sócios da pessoa jurídica, e aqui está meu ponto de divergência.

Segundo o art. 146, inciso III da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Na parte que nos interessa, cumprindo este comando, temos o art. 135 do Código Tributário Nacional que assim dispõe:

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 - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Reproduzindo o texto da norma complementar, a Lei nº 6.763/75 traz em seu art. 21, §2º, inciso II previsão semelhante:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Observamos que as citadas normas, ao disciplinarem o instituto da responsabilidade tributária, limita sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos; estamos então diante de uma responsabilização decorrente de uma conduta ilícita dessas pessoas físicas.

Comentando o citado art. 135, o Professor Hugo de Brito Machado, em sua obra “Comentários ao Código Tributário Nacional” (Atlas, 2004), destaca:

“Dessa forma, os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do art. 135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração das normas que limitam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos.

Também chegaremos a essa conclusão através de um exame detido na legislação comercial, que, já dissemos, não difere substancialmente das disposições específicas do CTN. O artigo 10 da lei das Sociedades por Quotas determina a responsabilidade pessoal do sócio-gerente por atos praticados com violação do contrato ou da lei. O ‘contrato’, no caso, não é um contrato de mútuo, ou de compra e venda. É o contrato social. Da mesma maneira, a ‘lei’ referida no dispositivo não é qualquer lei, mas a lei análoga ao contrato social, qual seja, a lei societária. Essa é a lição de Fran Martins, e de Amador Paes de Almeida.

Sendo assim, a violação da lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social.

O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso de liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor, ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu de Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.”

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do CTN, se faz necessária a demonstração de dois elementos: os sócios, diretores, gerentes ou representantes devem praticar atos de gestão, e o inadimplemento da obrigação tributária deve decorrer de atos contrários à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Nesse cenário, entendo que não há nos autos qualquer comprovação acerca desses dois elementos. A Fiscalização não demonstra, além da juntada do instrumento societário, quaisquer elementos que comprovem a atuação dos Coobrigados na função de gestão e, ainda que esta existisse, também não restou demonstrada qualquer conduta dolosa desses no desempenho de suas funções, requisito indispensável à inclusão no polo passivo da relação tributária.

Vale destacar, conforme reiteradamente é enfrentado por este Tribunal, ser bastante comum que fiscalizações realizadas a partir do ‘método quantitativo’ encontrem irregularidades, essas motivadas por erros contábeis. Tais erros também não caracterizam uma conduta dolosa para fins de responsabilização, pois erros são factíveis, comuns e justificáveis.

Por fim, embora o art. 89, parágrafo único do RPTA remeta a Fiscalização aos casos de responsabilização da Portaria SRE nº 148/15, é importante destacar que essa lista casos ‘potencialmente’ caracterizadores da coobrigação. Entretanto, referida norma, por mera presunção não tem o condão de afastar o dever do agente público de comprovar a violação exigida pelo art. 135 do CTN, devendo cada caso ser analisado segundo suas especificidades.

Pelo exposto, não tendo a Fiscalização feito provas acerca da conduta dolosa dos sócios na prática de ato ilícito – violação à lei, estatuto ou contrato social - deve-se concluir pela exclusão dos Coobrigados do polo passivo do lançamento.

**Sala das Sessões, 30 de julho de 2019.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**  
**Conselheira**