

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.421/19/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001235929-40
Impugnação: 40.010148209-19, 40.010148210-95 (Coob.), 40.010148211-76 (Coob.), 40.010148214-19 (Coob.), 40.010148213-38 (Coob.)
Impugnante: Lojas Riachuelo SA
IE: 062053333.09-70
Flávio Gurgel Rocha (Coob.)
CPF: 013.609.928-98
Newton Rocha de Oliveira Junior (Coob.)
CPF: 102.558.854-15
Oswaldo Aparecido Nunes (Coob.)
CPF: 874.563.548-04
Pedro Roberto de Siqueira (Coob.)
CPF: 140.826.674-15
Proc. S. Passivo: Silvana Lavacca Arcuri/Outro(s), Silvana Lavacca Arcuri
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 e subitem 1.8.8 do Anexo único da Portaria SRE nº 148/15.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

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”, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada relativamente aos exercícios de 2014, 2015 e 2016.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, a saída 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”, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada relativamente aos exercícios de 2014, 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”, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada relativamente aos exercícios de 2014, 2015 e 2016.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

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

Exige-se:

- em decorrência da acusação fiscal de entrada de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertas de documentação fiscal: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;

- em decorrência da acusação fiscal de saída de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75;

- em decorrência da acusação fiscal de manutenção em estoque de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 43/69, argumentando, em síntese, o que se segue.

De início, em sede preliminar, os Impugnantes pugnam pela exclusão dos Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária, argumentando que a responsabilização dos diretores pressupõe a existência de poderes de gestão, bem como a prática de ato doloso que implique em excesso de poder ou infração à lei, estatuto ou contrato social, o que não estaria configurado nos presentes autos.

Para corroborar sua argumentação, transcreve os dispositivos legais pertinentes ao tema, bem como excertos jurisprudenciais que reputa assentes com o seu entendimento.

Na sequência, arguem a nulidade do lançamento ao argumento de que o Auto de Infração não conteria o necessário respaldo probatório, apto a fundamentar as acusações fiscais.

Neste sentido, destaca que a empresa Autuada opera com gigantesca quantidade de itens de mercadorias, sendo comum, segundo esclarece, a ocorrência de furtos, trocas de etiquetas, dentre outras ocorrências que ocasionariam divergências no seu estoque e duplicidades nas exigências fiscais, conforme exemplo que menciona.

Ainda em sede preliminar, pugna pelo reconhecimento da decadência relativamente ao período compreendido entre os meses de janeiro a abril de 2014, com supedâneo no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

No que pertine ao mérito do lançamento, os Impugnantes reafirmam que não realizam, e jamais realizaram, operação de circulação de mercadorias sem a devida emissão de documentos fiscais. Após reiterar que, pela natureza das suas atividades, opera com uma gama extensa de itens, os quais geram uma enorme quantidade de códigos internos de identificação, atribui eventuais diferenças ao fato de que, eventualmente, o sistema informatizado da empresa gera a venda sem a prévia conferência da existência daquele código de produto em estoque, além da possibilidade de erros decorrentes da venda de mercadorias sem etiqueta ou com etiqueta trocada, bem como da ocorrência dos mencionados furtos de mercadorias.

Isto posto, os Impugnantes questionam também a legitimidade do Estado de Minas Gerais para exigir o tributo e seus acréscimos legais referentes às mercadorias em estoque desacobertas de documento fiscal, argumentando, neste particular, que tais mercadorias seriam oriundas de seu centro de distribuição situado em Guarulhos (SP), além de invocar também a inexistência de fato gerador do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular (cf. definido na Súmula 166 do STJ).

Em seguida, os Defendentes ponderam que teria havido erro na apuração da base de cálculo relativa às supostas saídas desacobertas, eis que, no seu entender, deveria ser considerado, nestes casos, o valor de custo dos produtos e não o seu valor de venda, em que pese insistirem no sentido do descabimento da autuação fiscal, por entendê-la baseada em meros indícios e presunções.

Por fim, após defenderem a necessidade de baixa do feito em diligência, os Impugnantes defendem a impossibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de revalidação, pugnam no sentido do caráter confiscatório das penalidades cominadas e pedem o cancelamento do Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em bem elaborada manifestação de fls. 101/119, refuta pontualmente cada uma das alegações da Defesa e pede a procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnantes arguem a nulidade do lançamento, sob o argumento de que o faltaria ao Auto de Infração o necessário respaldo probatório, de sorte a amparar as acusações fiscais.

Demais disso, destaca também que a grande quantidade de itens de mercadorias comercializadas, aliada à ocorrência de furtos, trocas de etiquetas, dentre outras ocorrências, justificariam as divergências no seu estoque.

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, 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 atuados.

Assim, foram entregues aos Impugnantes todos os elementos e as informações necessárias, não tendo fundamento a tese de que teria havido um insuficiente respaldo probatório das acusações fiscais.

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 (v.g., a que se referem os Acórdãos nº 23.233/19/3ª e 23.234/19/3ª), consoante bem ressaltado pela Fiscalização.

Destarte, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação.

Com referência ao argumento da ilegitimidade passiva dos Coobrigados, bem como em relação às questões dos furtos, trocas de etiquetas, etc, por versarem sobre matéria afeta ao mérito do lançamento, como tal serão adiante enfrentadas.

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 desacobertas 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.

Exige-se:

- em decorrência da acusação fiscal de entrada de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertas de documentação fiscal: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;
- em decorrência da acusação fiscal de saída de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75;
- em decorrência da acusação fiscal de manutenção em estoque de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Os Impugnantes pleiteiam que seja reconhecida a decadência parcial do crédito tributário, com fundamento no disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, no presente caso, não há que se falar em homologação do lançamento e, sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, o que foi rigorosamente observado, uma vez que os Impugnantes foram intimados da lavratura do Auto de Infração em 17/05/19, conforme fls. 35/39.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto posto, cumpre ressaltar que 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 despido de suporte probatório e tampouco em roteiro inadequado face às vicissitudes do seu ramo comercial e do seu porte, como sustenta a Impugnante.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 pode se valer dessas informações eletrônicas para realizar as análises convenientes e necessárias ao procedimento de fiscalização.

Portanto, falece razão aos Impugnantes relativamente ao produto registrado sob o código 10000666 (“Blusa ML T E7847 Estampada”), mencionado às fls. 52 dos autos.

A propósito deste ponto, deixou consignado a Fiscalização, *in verbis*:

Nítidas incongruências, sim, maculam as alegações da empresa notificada. Ora, o estoque final, apurado pelo contribuinte em 31 de dezembro de 2014, é obviamente o estoque inicial do exercício seguinte, vigente a partir de 1º de janeiro de 2015. Como afirmamos anteriormente, o Fisco não produz dados, apenas utiliza os dados informados pela Reclamante em sua escrita contábil. Foi o próprio contribuinte quem declarou, através da formalização da contagem física de seus produtos, o estoque existente em seu estabelecimento em 31 de dezembro de 2014. Não pode o Fisco, sob pena de extrapolar suas limitações legais, patentear, a posteriori e sem provas, que tal estoque é fictício. Assim, quem declarou que possuía em estoque, em 31 de dezembro de 2014, uma unidade desacobertada do produto utilizado a título de exemplo, em seu instrumento de defesa, foi a própria Suplicante.

E, ao contrário das alegações desta, o Fisco não “considerou que o real estoque de 2014 seria de 07 unidades” (fls. 53). O presente trabalho consignou, sim, como acima descrito, a contagem de mercadorias

efetuada pela empresa (no caso, 08 unidades), autuando a unidade excedente do produto registrado sob o código 10000666 (Blusa ML T E7847 Estampada), que se encontrava desacobertada em estoque na contagem efetuada pela própria Reclamante em 31 de dezembro de 2014. Apenas isso. Tudo em estrita observância aos termos legalmente previstos e aos dados informados pela Impugnante.

A Impugnante alega também que dá entrada a determinadas mercadorias que são lançadas em seu sistema com um determinado código, mas que, nas subsequentes saídas, por uma série de razões relacionadas ao grande número de itens com os quais opera, são registradas em outros códigos, o que provocaria distorção no levantamento quantitativo.

De igual modo, alegam também a ocorrência de furtos, venda de mercadorias sem etiqueta ou com etiqueta trocada, eventos estes que também justificariam as inconsistências apuradas no levantamento quantitativo.

Ocorre que, no caso presente, tais alegações ficaram no campo da retórica, pois os Impugnantes não demonstram nos autos a ocorrência das referidas situações. Qualquer processo, seja judicial ou administrativo, nutre-se da prova, a qual deve ser carreada pelas partes para análise do órgão julgador.

Com efeito, tomando-se como exemplo a questão dos alegados furtos de mercadorias, como bem salientado pela Fiscalização, há que se destacar que tais ocorrências haveriam de ser demonstradas mediante observância dos procedimentos previstos no art. 71, inciso V (estorno de créditos), c/c com o art. 73 (emissão de nota fiscal para este fim), ambos do Regulamento do ICMS, os quais não foram observados pelos Impugnantes.

Assim, conforme destaca a Fiscalização:

Se a sistemática operacional do contribuinte admite habitualmente distorções nos estoques, fato reconhecido expressamente pela Impugnante, bem como omissões eventuais de entradas ou de saídas de produtos, cabe à Autuada solucionar, com urgência, a gravíssima situação em causa. Afinal de contas, o efetivo controle do estoque deve servir de fundamento às operações comerciais de qualquer contribuinte, e não somente para fins tributários. Ao contrário do que afirma a Reclamante, o presente Auto de Infração demonstra, de forma inequívoca, que o montante de todo o ICMS devido não foi efetivamente recolhido; não havendo, portanto, nenhuma imputação injusta por parte da Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais.

Cumprе reiterar, por oportuno, que o porte da empresa e mesmo o fato de lidar com grande quantidade de itens não se constitui em razão apta a justificar ou tampouco atenuar a ilicitude que resulta da ocorrência de divergências em seus

registros fiscais e contábeis, consoante demonstrado no levantamento quantitativo levado a efeito pela Fiscalização.

No mesmo sentido, não procedem os questionamentos dos Impugnantes no tocante à legitimidade do Estado de Minas Gerais para exigir o tributo e seus acréscimos legais referentes às mercadorias em estoque desacobertadas de documento fiscal. Em que pesem as alegações de que tais mercadorias seriam oriundas de seu centro de distribuição situado em Guarulhos (SP), afirmação esta que também padece de comprovação, o fato é que a Fiscalização apurou a inexistência de documentos fiscais acobertadores dos produtos em questão, situação na qual aplica-se o disposto no inciso I do art. 89 do RICMS/02, *in litteris*:

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

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

No tocante à manifestação dos Impugnantes em relação à Súmula 166 do STJ, conveniente mencionar que a própria Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 12, é clara quanto à incidência do ICMS em operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Deve-se destacar que o fundamento tomado pelo STJ, mediante Súmula nº 166, foi firmado antes do advento da Lei Kandir (LC nº 87/96 – ICMS), publicada em setembro de 1996, que, em seu art. 12, inciso I, conforme o acórdão em parte transcrito, traz a previsão de incidência do ICMS nessas ocasiões: "*Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*".

Ressalta-se que há juristas de renome, a exemplo de Vittorio Cassone, que defendem a tributação pelo ICMS das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme abaixo:

"Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC nº 87/96, ao estabelecer: Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular" (Cassone, Vittorio - Direito Tributário - 13ª Edição - Ed. Atlas - 2001 - pág. 298).

Da mesma forma, o eminente Professor Alcides Jorge Costa a admite, ao entendimento que toda agregação de valor à mercadoria, que a leve ao consumo, ainda que sem transferência da posse ou da propriedade, configura hipótese de incidência do ICMS (ICM na Constituição e na Lei Complementar, pág. 83/90).

Acresça-se que, por força do disposto no art. 110 do RPTA (art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75), não se incluem na competência deste Órgão julgador administrativo “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

A propósito das alegações de utilização de meras presunções e suposições por parte da Autoridade lançadora, bem assim no que tange ao pedido de baixa do processo em diligência, com razão a Fiscalização quando manifesta-se no seguinte sentido:

A esse respeito, cumpre destacar que o citado Auto de Infração jamais detectou a existência de saídas supostamente desacompanhadas de documentos fiscais, mas, sim, em contraste absoluto com a declaração da Defendente, detectou a existência de saídas comprovadamente desacompanhadas de documentos fiscais, como atestam os relatórios e os arquivos eletrônicos elaborados pelo Fisco e apensados aos autos. Esse mesmo princípio se aplica igualmente às entradas e aos estoques desacobertados. A formalização do crédito tributário ora em análise jamais se baseou em suposições. Por conseguinte, resulta sem sentido – e com finalidade marcadamente protelatória – a solicitação de baixa dos autos em diligência.

Também falece razão aos Impugnantes quando argumentam que teria havido erro na apuração da base de cálculo relativa às supostas saídas desacobertadas. Com efeito, em casos tais, impõe-se o arbitramento das operações, consoante estabelece o art. 53, inciso III, do Regulamento do ICMS, observados, para tanto, os parâmetros definidos no art. 54 do mesmo Regulamento, consoante procedimento adotado no lançamento ora em apreço.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (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 TRIBUTO (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, 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 pelos Impugnantes, 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 retrocitado 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.

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.

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.

No mesmo sentido, com supedâneo no comando contido no parágrafo único do art. 89 do RPTA, foi editada a Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

148/15, devidamente capitulada no Auto de Infração, que, em seu art. 1º, subitem 1.8.8, arrola expressamente a presente situação (entrada, saída e/ou estoque desacobertados, apurados mediante Levantamento Quantitativo) como ensejadora da responsabilização do sócio-administrador.

Também neste particular, cumpre salientar que as autuações lavradas contra os diversos estabelecimentos da Autuada no passado (conforme, à guisa de exemplo, os Acórdãos nº 21.317/17/2ª, 21.318/17/2ª, 21.319/17/2ª, 22.200/19/2ª, 23.233/19/3ª e 22.234/19/3ª), 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 deferir requerimento de juntada de Procuração/Substabelecimento apresentado da Tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora) e Wagner Dias Rabelo, que o julgavam parcialmente procedente para excluir os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). A Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CCMG, em relação à decadência. Pelos Impugnantes, sustentou oralmente a Dra. Vanessa Oliveira Lins de Alencar e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 18 de outubro de 2019.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.421/19/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001235929-40
Impugnação: 40.010148209-19, 40.010148210-95 (Coob.), 40.010148211-76 (Coob.), 40.010148214-19 (Coob.), 40.010148213-38 (Coob.)
Impugnante: Lojas Riachuelo SA
IE: 062053333.09-70
Flávio Gurgel Rocha (Coob.)
CPF: 013.609.928-98
Newton Rocha de Oliveira Junior (Coob.)
CPF: 102.558.854-15
Oswaldo Aparecido Nunes (Coob.)
CPF: 874.563.548-04
Pedro Roberto de Siqueira (Coob.)
CPF: 140.826.674-15
Proc. S. Passivo: Silvana Lavacca Arcuri/Outro(s), Silvana Lavacca Arcuri
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, foi apurada pela Autoridade Fiscal a ocorrência 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 incluídos como Coobrigados no polo passivo da autuação os diretores da empresa, nos termos dos arts. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Portaria SRE nº 148/15.

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 – CTN que assim dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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.

Comentado o 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, ser 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.

Neste cenário, entendo que não há nos autos qualquer comprovação acerca desses dois elementos. A Fiscalização não demonstra, além da juntada de documentos conferindo poderes aos Coobrigados, quaisquer elementos que comprovem a atuação destes na prática apurada, não foi apontada qualquer conduta dolosa dos gestores 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 motivados 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo exposto, não tendo a Fiscalização feito provas acerca da conduta dolosa dos gestores 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, 18 de outubro de 2019.

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.421/19/1ª Rito: Sumário

PTA/AI: 01.001235929-40

Impugnação: 40.010148209-19, 40.010148210-95 (Coob.), 40.010148211-76 (Coob.), 40.010148214-19 (Coob.), 40.010148213-38 (Coob.)

Impugnante: Lojas Riachuelo SA
IE: 062053333.09-70
Flávio Gurgel Rocha (Coob.)
CPF: 013.609.928-98
Newton Rocha de Oliveira Junior (Coob.)
CPF: 102.558.854-15
Oswaldo Aparecido Nunes (Coob.)
CPF: 874.563.548-04
Pedro Roberto de Siqueira (Coob.)
CPF: 140.826.674-15

Proc. S. Passivo: Silvana Lavacca Arcuri/Outro(s), Silvana Lavacca Arcuri

Origem: DF/Juiz de Fora

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CCMG.

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

Em que pese concordar com conclusão do acórdão no que se refere a não caracterização da decadência no caso concreto, as razões de decidir desta Conselheira e do Conselheiro Wagner Dias Rabelo são distintas.

Não se discute que o ICMS é, em sua essência, um lançamento por homologação nos exatos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN que assim dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de que para aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, § 4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento. Ou seja, ainda que haja a atividade da Fiscalização de iniciar por meio de Auto de Infração a constituição de crédito tributário suplementar, tal ação não tem o condão de alterar a natureza jurídica original do lançamento para fins de aplicação da norma decadencial específica.

Assim, em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça - STJ firmou entendimento de que a homologação do art. 150, § 4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. Nas palavras do Ministro Luiz Fux:

"ASSIM É QUE O PRAZO DECADENCIAL QÜINQUÊNAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO".

O julgado recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O PRAZO DECADENCIAL QÜINQÜENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É QUE A DECADÊNCIA OU CADUCIDADE, NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, IMPORTA NO PERECIMENTO DO DIREITO POTESTATIVO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, E, CONSOANTE DOCTRINA ABALIZADA, ENCONTRA-SE REGULADA POR CINCO REGRAS JURÍDICAS GERAIS E ABSTRATAS, ENTRE AS QUAIS FIGURA A REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, OU NOS CASOS DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO EFETUA O PAGAMENTO ANTECIPADO (EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 163/210).

3. O DIES A QUO DO PRAZO QÜINQÜENAL DA ALUDIDA REGRA DECADENCIAL REGE-SE PELO DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CTN, SENDO CERTO QUE O "PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO" CORRESPONDE, INILUDIVELMENTE, AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, AINDA QUE SE TRATE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, REVELANDO-SE INADMISSÍVEL A APLICAÇÃO CUMULATIVA/CONCORRENTE DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CODEX TRIBUTÁRIO, ANTE A CONFIGURAÇÃO DE DESARRAZOADO PRAZO DECADENCIAL DECENAL (ALBERTO XAVIER, "DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª ED., ED. FORENSE, RIO DE JANEIRO, 2005, PÁGS. 91/104; LUCIANO AMARO, "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 10ª ED., ED. SARAIVA, 2004, PÁGS. 396/400; E EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 183/199).

(...)

7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008. (DESTAQUES DO ORIGINAL)

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador,

art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Calmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar como termo inicial da decadência a data da ocorrência do fato gerador se faz necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior. Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, § 4º do CTN?

No caso do ICMS, o próprio Superior Tribunal de Justiça, aplicando sua jurisprudência pacífica concluiu que pelo princípio da não cumulatividade a verificação acerca da ocorrência de pagamento deve se dar ao final do período de apuração considerando-se os créditos escriturados. Cito entendimento da Primeira Seção do STJ no AgRg nos EREsp nº 1.199.262/MG. Nos termos do voto do Ministro Relator:

"COMO EFEITO, NÃO IMPORTA, PARA EFEITOS DA CONTAGEM DA DECADÊNCIA, PERQUIRIR AS CIRCUNSTÂNCIAS APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE PARA JUSTIFICAR O PAGAMENTO A MENOR. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NA ESPÉCIE, CONFORME ASSENTADO PELA DECISÃO AGRAVADA, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE, NO CASO DOS AUTOS, HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN."

Ora, a Autuada é contribuinte regular do ICMS. Assim estamos diante de recolhimento a menor do imposto - caracterizado por erro na escrituração das suas operações, erros apurados a partir do roteiro fiscal conhecido como "Levantamento Quantitativo de Estoque".

Referido método de fiscalização tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final registrados pela empresa. O levantamento quantitativo em exercício fechado é feito tendo como referência o ano civil o que desloca o fato gerador do ICMS para o último dia do ano fiscalizado.

No caso concreto, considerando que o levantamento quantitativo refere-se aos exercícios de 2014 (fato gerador 31/12/14), 2015 (fato gerador 31/12/15) e 2016 (fato gerador 31/12/16) e que os Impugnantes foram intimados da lavratura do Auto de Infração em 17/05/19, conforme fls. 35/39, deve-se afastar a decadência.

Sala das Sessões, 18 de outubro de 2019.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira