

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.200/19/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001205429-17  
Impugnação: 40.010147947-72, 40.010147948-53 (Coob.), 40.010148032-75 (Coob.), 40.010147950-19 (Coob.), 40.010147949-34 (Coob.)  
Impugnante: Lojas Riachuelo SA  
IE: 062053333.08-90  
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**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - ELEIÇÃO ERRÔNEA.** Exclusão dos sócios do polo passivo, uma vez que não restou comprovado que o crédito correspondente à obrigação tributária decorreu de atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, II da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO -** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as 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.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre entrada, saída e manutenção em estoque, de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo nos termos do art. 194, inciso II do RICMS/02, nos exercidos de 2014 a 2016.

Exige-se 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 da obrigação tributária os diretores da empresa autuada, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, inciso VII c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 66/90, acompanhada dos documentos de fls. 92/212, com os argumentos infra elencados:

- suscitam a nulidade do Auto de Infração, sob o entendimento de que inexistente amparo legal para responsabilização dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária;

- solicitam diligência para uma rigorosa apuração do montante devido, para que sejam excluídos os valores lançados em duplicidade e para que o imposto seja calculado pelo custo das mercadorias e não das vendas, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN;

- reiteram que o levantamento quantitativo está eivado de inconsistências;

- arguem a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos meses de janeiro a março de 2014, nos termos do art. 150, § 4º do CTN;

- sustentam inexistência de omissões de entrada, saída ou estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal;

- acrescentam que não se mostra cabível a exigência de ICMS sobre a alegada omissão de estoque;

- discordam da base de cálculo apurada pela Fiscalização;

- entendem que a aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada, configura *bis in idem*;

- aduzem que a multa isolada apresenta natureza confiscatória;

- pedem a exclusão dos Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária, extinção parcial do crédito tributário, eis que eivado pela decadência, cancelamento do Auto de Infração ou, subsidiariamente, a apropriação como crédito do ICMS devido sobre o estoque desacobertado de documentação fiscal ou cancelamento das multas aplicadas.

A Repartição Fazendária intima a Autuada a sanar irregularidades de cunho processual (fls. 213).

Aberta vista, os Impugnantes, manifestam-se às fls. 221, reiteram as alegações apresentadas em sede de impugnação e acostam os documentos de fls. 222/229.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 231/247, refutando as alegações da Defesa e pugnando pela procedência do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

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

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

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

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

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

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

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

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado a autuação versa sobre entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo nos termos do art. 194, inciso II do RICMS/02, nos exercícios de 2014 a 2016.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente, os Impugnantes pleiteiam que seja considerado decaído o direito de Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, referente aos meses de janeiro a março de 2014, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – 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.

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, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

(GRIFOU-SE).

(...)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos Embargos Declaratórios (Edcl.) no Recurso Especial (REsp )1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC,

FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(...)

E também no Agravo Regimental (AgRg) no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART.173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(...)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos meses de janeiro a março de 2014, somente se expiraria em 31/12/19, nos termos do inciso I do mencionado art. 173 do CTN, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 03/04/19, conforme Aviso de Recebimento – AR de fls. 59.

Quanto às exigências apontadas no Auto de Infração, verifica-se que a Autuada promoveu entradas, manteve em estoque e deu saída às mercadorias desacobertas de documentação fiscal, referentes aos exercícios de 2014 a 2018, apuradas mediante levantamento quantitativo.

A Defesa sustenta que a simples análise dos documentos que instruem o presente Auto de Infração é insuficiente para caracterizar as exigências fiscais, uma vez que a Impugnante não promoveu qualquer prejuízo ao erário e que não houve qualquer omissão de entrada ou de saída de mercadorias, tendo em vista a atividade principal da

empresa ora notificada – comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios, onde “comercializa uma gama muito grande de produtos nesse seguimento e acaba por sofrer de inconsistências de estoque”.

Acrescenta que cada produto adquirido para revenda, recebe uma subclassificação, que adota para gerir de forma mais eficaz, a venda direta ao consumidor e que a dinâmica do varejo exige rapidez no atendimento ao cliente e por esse motivo, seu sistema informatizado gera a venda sem a conferência do produto em estoque, o que leva a divergências por vários motivos, como por exemplo, no momento da venda, caso a etiqueta se desprenda do produto, é gerada, pelo vendedor, uma nova etiqueta, que pode ser impressa com código diverso do cadastrado.

Assevera que não há qualquer possibilidade de saída de mercadoria sem o cupom fiscal, à exceção da ocorrência de furto. As inconsistências apontadas pela Fiscalização são resultantes da referida troca de código do produto, portanto, o trabalho fiscal deveria levar em conta, não só os códigos das mercadorias, mas um relatório consolidado por produto, com a mesma descrição, verificando, assim, o saldo de cada um deles, de modo a não provocar uma imputação injusta, pois o ICMS devido foi efetivamente recolhido.

Argumenta que a autuação atribuiu às saídas supostamente desacompanhadas de notas fiscais, o valor venal dos produtos, ou seja, inferiu que as saídas eram vendas dos itens em estoque. Entretanto as saídas referem-se a furtos, extravios, dentre outros e os valores utilizados deveriam referir-se àqueles de entrada, dos quais o Fisco tem conhecimento inequívoco.

Reitera que as diferenças apuradas pela Fiscalização só existem nos arquivos eletrônicos, sendo irrealis e virtuais, em decorrência dos vícios praticados.

Todavia, sem razão a Defesa.

Em relação à alegação de que comercializa uma gama muito grande de produtos e acaba por sofrer de inconsistências de estoque, destaca-se, por oportuno, que as exigências consubstanciadas no lançamento em exame, referem-se ao período de 01/01/14 a 31/12/16. O Auto de Infração, ora combatido pelos Impugnantes, foi lavrado em 15/03/19, ou seja, o contribuinte teve um longo período para sanar as citadas inconsistências.

A Defesa sustenta que apenas um sistema aferido e complexo de auditoria poderia dar conta de uma verificação de tal porte, e completamente isenta de equívocos.

Verifica-se que a Impugnante não aponta, uma incorreção ou um erro sequer no cálculo efetuado pela Fiscalização, com indicação de forma clara e precisa do produto, lapso de cálculo ou quantidade apurados de forma inconsistente.

Pertinente destacar que em tempos atuais se os efeitos da concorrência acirrada exigem um atendimento rápido e competente às solicitações dos clientes, exigem também, em igual medida, uma atenção especial ao controle tributário de todas as operações realizadas e à fiel observância das disposições legais em vigor, ainda mais

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando, de acordo com a declaração da Autuada de que o seu sistema informatizado gera a venda sem conferência do produto em estoque.

Ademais, se a empresa adotasse uma metodologia de estrito e periódico controle de suas operações de venda, o citado exemplo da situação de perda de etiqueta de um determinado produto, com a conseqüente troca do código respectivo, não geraria qualquer divergência nos levantamentos quantitativos efetuados pelo Fisco.

No tocante às ocorrências de perda ou roubo, o Fisco salienta que deve ser providenciado o estorno do imposto creditado, nos termos do art. 71, inciso V do RICMS/02, fato que não foi observado pela Autuada. Confira-se:

### RICMS/02

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial; (grifou-se).

(...)

Reitera-se, por oportuno, que nas ocorrências de perda ou roubo, exige-se emissão de nota fiscal com destaque do imposto, ao teor do art. 73 do dispositivo regulamentar, fato, igualmente, não observado pela Autuada. Examine-se:

### RICMS/02

Art. 73. Para efeitos de estorno, será emitida nota fiscal com destaque do imposto e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas.

(...)

Oportuno destacar, que a constatação de estoque desacobertado não se confunde, em hipótese alguma, com as demais outras infrações (entradas e saídas desacobertadas), possuindo natureza absolutamente distinta.

As mercadorias constantes do estoque desacobertado são aquelas que se encontravam-se fisicamente, no momento do inventário final do exercício, mas que não tiveram o devido acobertamento fiscal quando da sua entrada no estabelecimento.

Pertinente esclarecer que a apuração fiscal fundamentou-se nos arquivos eletrônicos do SPED da Autuada, importados pelo aplicativo auditor eletrônico e processados pelo programa auditoria código de barras, ambos de reconhecimento e

histórico de excelência no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG.

Cumprе ressaltar, que na fase prévia de saneamento de dados do programa auditoria código de barras, corrigiu-se as distorções possíveis, conforme verifica-se pelos Anexos do Auto de Infração de fls. 22/57 e mídia eletrônica de fls. 58.

No caso em análise, a Fiscalização utilizou-se de aplicativo eletrônico, que efetua os cálculos automaticamente.

O procedimento adotado pela Fiscalização, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Autuada para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, inciso II c/c § 4º do RICMS/02 Examine-se:

RICMS/02

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

I - (...);

II- levantamento quantitativo de mercadorias;

(...)

§ 4º Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como critério, conforme o caso, o preço unitário das saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.

(...)

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, é um roteiro clássico de auditoria fiscal, que encontra supedâneo nos documentos fiscais emitidos ou recebidos pelos contribuintes, bem como nos inventários por estes realizados;

Infere-se que este levantamento consiste em operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é objetivo e inquestionável, não se tratando, portanto, de meras suposições.

Diante disso, observa-se que a Defesa não logrou êxito em refutar o procedimento fiscal, haja vista que apenas alega que ocorreram distorções, mas não conseguiu apontar, objetivamente, quais seriam. Ao contrário, alega que ocorreram furtos ou descontrole de estoque, o que não invalida o lançamento em análise.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

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

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

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

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

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

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

No tocante à eleição dos diretores no polo passivo da obrigação tributária o trabalho fiscal merece reparo, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, a seguir transcritos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### CTN

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

(...)

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

(Grifou-se).

(...)

### Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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.

(...)

O Auto de Infração (AI) em exame, versa sobre infrações apuradas por meio de um levantamento quantitativo em empresa que possui diversas filiais em todo território brasileiro.

Conforme se observa das Planilhas que acompanham o AI colacionadas às fls. 22/57 e mídia eletrônica – CD de fls. 58, no levantamento realizado foram apuradas pequenas diferenças em diversos produtos, que em razão do elevado número de itens comercializados atingem valores expressivos.

Entretanto, nenhuma conduta dos administradores que tivesse sido praticada com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto restou demonstrada que pudesse ensejar a sua responsabilização no presente caso.

Ora, o fato de terem sido apuradas diferenças de estoque no caso concreto em análise, não é capaz, por si só, de demonstrar que não houve tentativa de saná-las, ou mesmo que qualquer ato ou omissão dos administradores tenha contribuído para sua ocorrência a ensejar sua responsabilização pessoal, nos termos dos artigos retrocitados.

Lado outro, verifica-se, por exemplo, quando há caracterização de saída desacobertada mediante o confronto das vendas declaradas e das informações de administradoras de cartão de crédito ou mesmo suprimento de caixa sem comprovação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de origem, quando tais atos por si só demonstram as condutas ilegais praticadas, o que não ocorre no presente caso.

Esse é o entendimento do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG), conforme jurisprudência transcrita a seguir:

### TJ/MG

EMENTA: REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO CÍVEL VOLUNTÁRIA. EMBARGOS DO DEVEDOR. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIA DE PESSOA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE PROVA DA PRÁTICA DE INFRAÇÃO LEGAL OU ABUSO DE PODERES. ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM PRESENTE. SENTENÇA CONFIRMADA.

1. LEGITIMADOS PARA A CAUSA SÃO OS ENVOLVIDOS NO CONFLITO DE INTERESSES INDEPENDENTEMENTE DO DIREITO MATERIAL QUE POSSAM TER.

2. O ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ATRIBUI RESPONSABILIDADE PESSOAL AOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS PELAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS RESULTANTES DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

3. PARA QUE POSSA RESPONDER PELOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS, É NECESSÁRIO QUE HAJA PROVA DE QUE O SÓCIO EXERCEU COM EXCESSO DE PODERES A GERÊNCIA DA EMPRESA OU QUE TENHA AGIDO COM DOLO E MÁ-FÉ À ÉPOCA DA PRÁTICA DO ATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSENTE A PROVA DE SUA RESPONSABILIDADE, A SÓCIO É PARTE ILEGÍTIMA PARA FIGURAR COMO PARTE PASSIVA NA EXECUÇÃO.

4. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO CÍVEL VOLUNTÁRIA CONHECIDAS.

5. SENTENÇA QUE ACOLHEU OS EMBARGOS DO DEVEDOR CONFIRMADA NO REEXAME NECESSÁRIO, PREJUDICADA A APELAÇÃO VOLUNTÁRIA. (TJMG - AP CÍVEL/REM NECESSÁRIA 1.0000.18.054380-3/001, RELATOR(A): DES.(A) CAETANO LEVI LOPES, 2ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 02/10/2018, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 03/10/2018)

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ISSQN - SOCIEDADE ANÔNIMA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ARTIGO 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - DIRETOR - AUSÊNCIA DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS - PARTICIPAÇÃO NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM RECONHECIDA - SENTENÇA MANTIDA.

À MÍNGUA DE PROVA DE QUE TENHA PRATICADO ATOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS, TAMPOUCO PROMOVIDO A DISSOLUÇÃO IRREGULAR, NÃO HÁ FALAR EM RESPONSABILIDADE PESSOAL DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DIRETOR DE SOCIEDADE, NOS TERMOS DO ARTIGO 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, RESSAINDO IMPERIOSA A SUA EXCLUSÃO DO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0525.09.170577-8/001, RELATOR(A): DES.(A) ELIAS CAMILO, 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 09/10/2014, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 24/10/2014)

Diante disso, os diretores devem ser excluídos do polo passivo da lide em exame.

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

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

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

(...)

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, 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 parcialmente procedente o lançamento para excluir os diretores do polo passivo da obrigação tributária. Vencidos, em parte, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Relator) e Luiz Geraldo de Oliveira, que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro André Barros de Moura (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 01 de agosto de 2019.**

**André Barros de Moura**  
**Relator designado**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	22.200/19/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001205429-17	
Impugnação:	40.010147947-72, 40.010147948-53 (Coob.), 40.010148032-75 (Coob.), 40.010147950-19 (Coob.), 40.010147949-34 (Coob.)	
Impugnante:	Lojas Riachuelo S/A IE: 062053333.08-90 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 pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Na decisão proferida, acordou a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, no mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir os quatro diretores do polo passivo da obrigação tributária.

O voto deste signatário, bem como do Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira, foi no sentido de não excluir os diretores do polo passivo.

A autuação sob análise versa sobre a constatação de entradas, saídas e estoque de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, nos exercícios de 2014 a 2016, irregularidades estas apuradas através do roteiro Levantamento Quantitativo.

Exige-se a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, relativamente às entradas desacobertas. Para o estoque e saídas desacobertas são exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada já referida.

À vista das informações acima, cabe analisar agora os elementos que justifiquem ou não a exclusão dos diretores do polo passivo.

### **Da inclusão dos diretores como Coobrigados**

Os diretores da empresa foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigados, pelos atos praticados por eles, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, que assim dispõem:

#### Código Tributário Nacional:

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

(...)

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

#### Lei nº 6.763/75:

Art. 21. O contribuinte do imposto é:

(...)

§ 2º

II - o donatário, na aquisição por doação;

Este Conselho tem decidido pela inclusão de sócios-administradores, gerentes, diretores e representantes de pessoas jurídicas de direito privado nos casos de entrada, estoque e saída desacobertados, por entender que, em uma empresa privada, não se pratica este tipo de ilícito tributário de forma reiterada se não for por orientação e sob o comando de quem se encontra à frente do empreendimento. Razão esta que levou a 3ª Câmara de Julgamento, nos acórdãos 23.233/19/3ª e 23.234/19/3ª, cuja a Autuada é exatamente a Lojas Riachuelo S/A, a manter no polo passivo os mesmos diretores do presente caso, em função destas mesmas irregularidades comprovadas.

Este entendimento se mostra o mais consentâneo com a prática comercial em uso no país, até porque o benefício decorrente da irregularidade cometida se direciona a quem auferes os lucros da atividade econômica da empresa, e não seus empregados ou terceiros.

Contudo, no presente caso, debateu-se o fato de que os diretores da empresa autuada estariam bem distantes na linha de comando, ou seja, da gestão direta de cada um de seus estabelecimentos, o que afastaria, no entendimento dos Conselheiros que assim argumentaram, a responsabilidade dos diretores sobre os atos praticados.

Analise-se, a seguir, a distinção entre o delito de saída desacobertada, em confronto com os de entrada e estoque desacobertados, porém, desde já apontando que o método de levantamento quantitativo não deixa dúvidas de que as três irregularidades foram provadas nos autos para o período apurado.

### **Da saída desacobertada de documento fiscal**

A Defesa buscou justificar o descontrole do estoque verificado no estabelecimento da Autuada, a partir de eventos que seriam independentes da gestão da empresa.

São reiteradamente alegados o furto, o extravio de mercadoria, a perda da etiqueta. Como atribuir tais eventos a uma conduta dos diretores?

Note-se, já de início, que estes eventos são mencionados, apesar de que nenhuma prova de sua ocorrência tenha sido apresentada. Não há, por exemplo, qualquer procedimento adotado pela empresa, nos casos de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, como previsto no inciso V do art. 71, bem como do art. 73, ambos do RICMS/02. Sendo assim, no presente caso, os argumentos de extravio, furto ou perda não podem ser tomados senão como mera alegação.

Contudo, mesmo que se admita haver descontrole, e mesmo se este descontrole decorre de uma dinâmica do setor econômico em que a Autuada atua, mais relevante ainda seria que esta adotasse mecanismos de controle de estoque, para corrigir os efeitos sobre o estoque, relativos a estes eventos relatados.

Obrigada já está em realizar a contagem do estoque ao fim do ano, quando, ao menos aí, seria o momento a corrigir os desvios verificados no estoque. Ressalte-se que esta contagem de estoque é obrigatória e feita de forma anual.

Não tendo ocorrido tal iniciativa de controle, mostra-se o comportamento reiterado de manter a movimentação do estoque em desacordo com a contabilidade do estabelecimento uma decisão de gestão no sentido de não fazer e, com isto, assumir o risco de consequências tributárias, econômicas e financeiras. Como gerentes não têm autonomia para este tipo de decisão, que pode comprometer o balanço da empresa, percebe-se, então, que esta deve, necessariamente, ser uma decisão da diretoria.

### **Das irregularidades de entrada e estoque desacobertados**

Se as saídas podem ser justificadas pela Defesa a partir de eventos “causados por terceiros”, como justificar as entradas e o estoque desacobertados?

Estes, seguramente, não podem ser justificados pelos furtos e extravios, o que significa que houve sim entrada desacobertada.

A empresa argumenta que são seus centros de distribuição que abastecem as filiais. Imaginar que os veículos saem dos centros de distribuição, conduzindo mercadorias para as quais não houve nem haverá a emissão da nota fiscal de transferência para a filial autuada já demonstra que este tipo de iniciativa pode sim ser atribuída à direção central da empresa, e não mais a meros gerentes locais, que somente poderiam assim agir se tivessem sido acusados pelos diretores de furto.

Sendo assim, a entrada de mercadorias desacobertadas no estabelecimento da filial autuada, bem como a manutenção em estoque destas mercadorias somente podem ser entendidos como ato de gestão da direção central, o que demonstra, não mero descontrole, e sim intenção de subtrair o pagamento do imposto.

E por que se enfatiza que a decisão deve ser atribuída à diretoria, e não à gerência do estabelecimento, a ponto de votar-se pela manutenção daqueles no polo passivo? Por que este contribuinte foi autuado outras vezes, a partir da constatação das mesmas irregularidades.

Desde 2017, além das duas decisões já mencionadas, foram outros três acórdãos para os quais a irregularidade apontada foi a entrada, estoque e saída desacobertados, apurados mediante levantamento quantitativo e os mesmos quatro diretores foram considerados responsáveis, na condição de Coobrigados: Acórdãos n°s 21.317/17/2ª, 21.318/17/2ª e 21.319/17/2ª.

Ressalte-se que a responsabilização dos diretores, forçosamente, ensejará a mudança de comportamento pela empresa.

Pelas razões expostas acima, votei por não excluir os diretores do polo passivo.

**Sala das Sessões, 01 de agosto de 2019.**

**Alexandre Périssé de Abreu  
Conselheiro**