

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.291/19/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000969266-50  
Impugnação: 40.010145796-00, 40.010145797-82 (Coob.), 40.010145798-63 (Coob.)  
Impugnante: Minerva S.A.  
IE: 001008471.02-09  
Fernando Galletti de Queiroz (Coob.)  
CPF: 071.418.418-73  
Luis Ricardo Alves Luz (Coob.)  
CPF: 195.056.768-08  
Proc. S. Passivo: João Gabriel Romani Bueno de Alcântara/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO.** Os diretores são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo, que a Autuada, responsável na condição de substituta tributária pela retenção e recolhimento do ICMS nas saídas subsequentes destinadas a contribuintes estabelecidos no estado, por força de regime especial, promoveu a entrada, saída e manutenção de estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02, com base nas informações sobre entradas, saídas e estoques fornecidas pela Autuada, constantes das escriturações da empresa (Sintegra/EFD/livros fiscais). Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada capitulada no inciso II do art. 55, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. Exigiu-se somente a citada multa isolada pela entrada e pela manutenção de estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Infração caracterizada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), nos exercícios fechados de 2014 e 2015, relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em relação às quais a Autuada é responsável, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS pelas saídas subsequentes destinadas a contribuintes estabelecidos no estado, por força do Regime Especial nº 45.000000294-67.

Exige-se o ICMS, ICMS/ST e respectivas Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso III, sobre as saídas desacobertas de documentação fiscal e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última exigida também sobre o estoque e as entradas desacobertas de documentação fiscal.

Foram incluídos como Coobrigados no polo passivo da autuação os diretores Fernando Galletti de Queiroz (diretor presidente) e Luís Ricardo Alves Luz (diretor comercial e de logística), 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 148/2015, Anexo Único, item 1, subitem 1.8.8.

Inconformada, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 80/113.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 287/289, para inclusão no período de 2014 de notas fiscais de entradas que foram registradas em 2015 e no exercício de 2015 de notas fiscais registradas em 2016.

Foram acostados novos demonstrativos às fls. 290/341 e média de fls. 342.

Regularmente cientificados sobre a retificação, por meio do procurador, os Sujeitos Passivos aditam sua impugnação às fls. 350/380.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 875/881, refuta as alegações da Defesa.

Em razão da juntada da planilha de fls. 882/885 foi aberta vista aos Sujeitos Passivos que se manifestaram às fls. 892/894, reiterando os termos das impugnações apresentadas e protestando pela juntada de novos documentos que compravam a inexistência de diferença de estoques.

A Fiscalização se manifesta novamente, às fls. 903/905.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 911/912, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 913 e juntada de documentos de fls. 914/957.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 962/965, enquanto a Fiscalização manifesta-se às fls. 967/969.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 976/989, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 290/342.

**DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

**Da Preliminar**

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de não haver clareza na descrição da ocorrência, que permita identificá-la, o que violaria o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Afirma que o levantamento quantitativo não considerou diversos documentos fiscais de entradas no cálculo das diferenças de estoques, concluindo que a utilização de dados incorretos, contamina a própria certeza e liquidez do lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Depreende-se do disposto no art. 142, do CTN, que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem observar os termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Verifica-se, no caso em análise, que 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), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

A formalização do lançamento 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 do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 89, que assim prescreve:

**RPTA/MG**

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;

(Grifou-se).

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal (fls. 08/10), no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, bem como as planilhas demonstrativas da apuração, acostados aos autos, por meio da mídia de fl. 74 (Anexo 4 – Demonstrativo das entradas, saídas e estoque das mercadorias – LEQFID) e após a reformulação, a mídia de fls. 342, detalhando a composição do crédito tributário, a quantificação do imposto e demonstrando o cálculo das multas aplicáveis.

Induidoso que os Impugnantes compreenderam e se defenderam 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.

Por fim, afasta-se o argumento dos Impugnantes, apresentado após a reformulação do lançamento fiscal, no sentido de que a reformulação promovida pelo Fisco confirma que o procedimento fiscal não levou em consideração os dados corretos das operações, o que seria suficiente para se declarar nulo o Auto de Infração. A revisão do lançamento está prevista nos arts. 145 e 149 do Código Tributário Nacional – CTN, c/c o art. 120 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

Todo o procedimento fiscal está devidamente previsto na legislação tributária, uma vez que o Fisco, depois de recebida a impugnação, tendo acatado parte das alegações do Contribuinte, reformulou o crédito tributário e abriu prazo para o Sujeito Passivo, conforme previsto no art. 120 do RPTA.

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

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

### **Do Mérito**

23.291/19/3ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, a autuação versa sobre entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), nos exercícios fechados de 2014 e 2015, relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em relação às quais a Autuada é responsável, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS pelas saídas subsequentes destinadas a contribuintes estabelecidos no estado, por força do Regime Especial nº 45.000000294-67.

Exige-se o ICMS, ICMS/ST e respectivas Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso III, sobre as saídas desacobertas de documentação fiscal e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última exigida também sobre o estoque e as entradas desacobertas de documentação fiscal.

Foram incluídos como Coobrigados no polo passivo da autuação os diretores Fernando Galletti de Queiroz (diretor presidente) e Luis Ricardo Alves Luz (diretor comercial e de logística, conforme atas de reunião do Conselho Deliberativo, constantes da mídia de fls. 73, 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 148/2015, Anexo Único, item 1, subitem 1.8.8.

Instruem o Auto de Infração, dentre outros os seguintes documentos e anexos: Relatório Fiscal de fls. 08/10, Anexo 1 – Levantamento Quantitativo Financeiro Diário: resumo geral – totais de base de cálculo (fls. 12/39), Anexo 2 – Demonstrativo dos valores de entradas desacobertas, saídas sem nota fiscal e estoque desacoberto por tipo de mercadoria (fls. 41/67), Anexo 3 – Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 69/71) e mídia de fls. 73 contendo o Anexo 4 – demonstrativo das entradas, saídas e estoque das mercadorias (LEQFID).

Cabe esclarecer que o Levantamento Quantitativo Financeiro tem, por finalidade, a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída, por produto, emitidas no período.

Neste procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

$$\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$$

Trata-se de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo Sujeito Passivo, nos termos do art. 194 do RICMS/02:

Art. 194 - Para 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;

(...)

Consiste, em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente ou por período.

Oportuno, destacar que para a realização do levantamento quantitativo, o Fisco utilizou-se dos dados contidos nos arquivos eletrônicos da EFD/SPED transmitidos pelo Contribuinte, que contém todos os documentos fiscais de entrada e saída registrados pela Impugnante.

O resultado da apuração encontra-se no Anexo 4, DVD entregue ao Contribuinte, juntamente com o Auto de Infração e demais documentos relacionados.

Os Impugnantes alegam, em sua defesa, que o levantamento quantitativo não considerou diversos documentos fiscais de entradas no cálculo das diferenças de estoques, a despeito das mercadorias terem sido recebidas no estabelecimento da Impugnante.

Aponta como exemplo, de diferenças ocorridas no exercício de 2014, os produtos de códigos 1009, 509, 332, 358, 530, para os quais não teriam sido consideradas notas fiscais de entradas no levantamento quantitativo, o que resultaria em diferenças muito inferiores ao montante apurado pelo Fisco. Relaciona as notas fiscais de entrada que não teriam sido consideradas:

- item 1009 – NFes nºs 257, 30.865, 37.319 e 86.959;
- item 509 – NFes nºs 258, 259, 31.017, 32.390, 36.313 e 65.916;
- item 332 – NFes nºs 259, 31.017, 35.882 e 36.313;
- item 338 – NFes nºs 30.929, 31.017 e 36.313; e
- item 530 – NFes nºs 259, 367, 30.878, 30.929, 30.975, 35.882 e 36.313;

Acosta cópia das referidas notas fiscais às fls. 248/284 dos autos.

Registre-se que a Fiscalização, após análise dos documentos apresentados, constatou que tais notas fiscais de entrada foram lançadas no exercício de 2015, visto que a escrituração fiscal ocorreu naquele exercício, conforme dados transmitidos pela própria Autuada (SPED Fiscal).

Ainda assim, reformulou o lançamento para inclusão no período de 2014 de notas fiscais de entradas que foram registradas em 2015 e no exercício de 2015 de notas fiscais registradas em 2016.

Após a reformulação do lançamento, a Impugnante segue afirmando que ainda existem diversas notas fiscais que não constam do levantamento quantitativo realizado, embora estejam devidamente escrituradas nos livros fiscais da Impugnante, tais como as notas fiscais que elenca às fls. 370/371, que se referem a operações de transferência e devoluções. Apresenta às fls. 382/871, o doc. 1 com 454 (quatrocentas e cinquenta e quatro) notas fiscais de entradas, que não teriam sido consideradas no levantamento quantitativo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, após análise da referida documentação, responde que foi feita uma amostragem das notas fiscais apresentadas, conforme planilha de fls. 882/885, donde se concluiu que todas as notas estão incluídas no levantamento quantitativo ou não foram incluídas porque as mercadorias constantes das mesmas não apresentaram diferenças.

A Assessoria deste Conselho de Contribuintes exarou diligência para que o Fisco apresentasse planilha com análise da totalidade das notas fiscais apontadas pela Impugnante no doc. 1 (fls. 382/871).

Em resposta, a Fiscalização acostou a planilha de fls. 914/957, na qual separa as notas fiscais apresentadas pela Contribuinte em duas situações:

- notas fiscais que não constam do levantamento quantitativo porque se referem a produtos que não apresentaram diferenças no LEQFID;
- notas fiscais que constam do levantamento quantitativo, informando a folha do PTA em que se encontra a cópia da referida NF e a página do LEQFID (arquivo constante do CD de fls. 342), por código de mercadoria.

Verifica-se que as notas fiscais de entrada apresentadas pela Impugnante, as quais afirma que não foram consideradas na apuração do levantamento quantitativo, na verdade, foram todas consideradas no LEQFID, sendo que algumas não estão no resultado do demonstrativo apresentado porque se referem a mercadorias que não apresentaram diferenças.

Portanto, com razão o Fisco.

Registre-se que foi observada a redução da base de cálculo prevista no item 19, do Anexo IV do RICMS/02.

Corretas as exigências fiscais de ICMS, ICMS/ST e respectivas multas de revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75, em relação às saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Foi ainda exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, sendo esta exigida também sobre o estoque e as entradas desacobertas de documentação fiscal, adequada ao limite previsto no § 2º do mesmo artigo.

A Impugnante alega que as multas (de revalidação e isolada) foram aplicadas para um mesmo fato, o que configura o “*bis in idem*”, além de serem desproporcionais e terem caráter confiscatório.

Entretanto não lhe cabe razão.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória.

Com efeito, a multa de prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto devido, sendo agravada quando se trata de operação sujeita a substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a" da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Confira-se:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada já obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso 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 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;

(...)

Foram incluídos como Coobrigados no polo passivo da autuação os diretores Fernando Galletti de Queiroz (diretor presidente) e Luís Ricardo Alves Luz (diretor comercial e de logística), conforme atas de reunião do Conselho Deliberativo, constantes da mídia de fls. 73, 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 148/2015, Anexo Único, item 1, subitem 1.8.8.

Os Impugnantes alegam que não se encontram presentes nos autos os elementos consignados nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional – CTN para que os diretores da empresa sejam incluídos como responsáveis pelo crédito tributário, uma vez que não se trata de contribuinte incapaz de cumprir com suas obrigações tributárias e não restou comprovado que o ato foi praticado com excesso de poderes ou infração à lei, omissão, dolo fraude ou simulação.

Entendem, com base na Súmula 435 do STJ, que a responsabilidade tributária imposta ao sócio gerente, administrador, diretor ou equivalente somente se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprovada infração à lei praticada pelo dirigente.

Entretanto, não lhes cabe razão.

O art. 121, parágrafo único, II do CTN prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que o mesmo tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Por outro lado, o art. 124, inciso II do CTN prescreve que “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”. Dos ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, veja-se:

“Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

**Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo.** Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo. ”

(Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

(Destacou-se).

Em outras palavras, a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A inclusão dos Coobrigados diretores, no polo passivo da obrigação tributária, decorre do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

### 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 - 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;

(...)Grifou-se.

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da entrada, da saída e da manutenção em estoques de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Assim, respondem os diretores, que, efetivamente, são aqueles que participam das deliberações e dos negócios sociais da empresa. É de se esperar que os diretores da companhia tenham pleno conhecimento e poder de comando sobre toda a atividade da empresa.

Induvidoso, portanto, que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as movimentações de mercadorias desacobertas de documentação fiscal caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro, restando evidenciada a intenção dolosa de suprimir ou reduzir tributo, ilícito típico de evasão fiscal, caracterizado como crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137/90, arts. 1º e 2º.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, portanto, a inclusão destes no polo passivo da obrigação tributária, com base no inciso III do art. 135 do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme a reformulação do crédito tributário às fls. 290/342, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Relatora) e Erick de Paula Carmo, que, ainda, excluía a majoração da multa isolada nos casos de substituição tributária. Designada relatora a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora). Pela Impugnante Minerva SA, sustentou oralmente a Dra. Kalinka Conchita Ferreira da Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 03 de julho de 2019.**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Relatora designada**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

T

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

Acórdão: 23.291/19/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000969266-50  
Impugnação: 40.010145796-00, 40.010145797-82 (Coob.), 40.010145798-63 (Coob.)  
Impugnante: Minerva S.A.  
IE: 001008471.02-09  
Fernando Galletti de Queiroz (Coob.)  
CPF: 071.418.418-73  
Luis Ricardo Alves Luz (Coob.)  
CPF: 195.056.768-08  
Proc. S. Passivo: João Gabriel Romani Bueno de Alcântara/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pela Conselheira Lilian Cláudia de Souza, 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.

A autuação versa sobre entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), nos exercícios fechados de 2014 e 2015, relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em relação às quais a Autuada é responsável, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS pelas saídas subsequentes destinadas a contribuintes estabelecidos no estado, por força do Regime Especial nº 45.000000294-67.

Exige-se o ICMS, ICMS/ST e respectivas Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, sobre as saídas desacobertas de documentação fiscal e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última exigida também sobre o estoque e as entradas desacobertas de documentação fiscal.

Inicialmente, cumpre esclarecer que embora a decisão do presente acórdão, ao referir-se a este voto vencido, faça menção à exclusão da majoração da multa isolada nos casos de substituição tributária, tal voto, na verdade, diz respeito à multa de revalidação, como se passa a discorrer.

Na presente autuação, em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária, foi aplicada a majoração da multa de revalidação em virtude do recolhimento a menor do tributo devido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, o art. 56, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 delimita que a penalidade somente poderá ser cobrada em dobro nos casos de ausência de pagamento do imposto, é ver:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

(Grifou-se).

Ora, o Direito Tributário deve se pautar pelo princípio da legalidade estrita, também conhecida como legalidade cerrada, ou ainda, como princípio da tipicidade tributária, por parte da doutrina. Tal princípio, insculpido no art. 150, inciso I da CF/88 delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

O art. 97, inciso V do CTN, por sua vez, ao regulamentar o princípio da tipicidade – princípio da reserva legal – determina que as multas tributárias também devem respeito ao aludido princípio, que, conforme já salientado, se constitui como um dos pilares do Direito Tributário.

Deste modo, não se pode admitir a aplicação de majoração de penalidade ao sujeito passivo quando não expressamente prevista na legislação de regência, isto porque, em nenhum momento, a Lei Mineira delimita a possibilidade de majoração da multa em casos de recolhimento ou retenção do imposto a menor, mas em outras oportunidades o legislador estadual fez questão de delimitar tal possibilidade, como por exemplo, no art. 56, inciso I da Lei nº 6.763/75:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, **pagamento a menor** ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(Destacou-se).

Deste modo, como o Fisco se pauta na legalidade tributária, como deve ser feito, no momento da constituição do crédito tributário, este mesmo princípio deve ser

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respeitado no momento da escolha dos dispositivos legais aplicáveis às penalidades impostas ao sujeito passivo.

E, no caso específico das multas tributárias, o Código Tributário Nacional, em seu art. 112, dispõe expressamente que as leis tributárias, que definem infrações ou lhe comina penalidades, devem ser interpretadas de maneira mais favorável ao contribuinte, é o que a doutrina denomina de “*in dubio pro contribuinte*”, muito semelhante ao princípio do direito processual penal - na fase processual - do “*in dubio pro reo*”:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

E, conforme denota-se do relatório do Auto de Infração, uma das irregularidades constatadas é a de que a Contribuinte recolheu a menor o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais. Em outras palavras, houve o recolhimento do tributo, mas em montante menor que o devido e não a ausência de recolhimento do tributo.

Desta feita, como o tipo “falta de pagamento”, previsto no § 2º, inciso III do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não pode ser equiparado ao ato praticado pela Contribuinte conforme capitulado no Auto de Infração, qual seja, recolher a menor o tributo, assim, com fulcro no art. 112 do CTN, conclui-se que esta majoração deve ser excluída da autuação, por não se aplicar à espécie.

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal ainda para excluir a majoração da Multa de Revalidação do inciso III do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, relativamente às mercadorias sujeitas à substituição tributária, conforme os fundamentos jurídicos que integram o presente voto vencido.

**Sala das Sessões, 03 de julho de 2019.**

**Lilian Cláudia de Souza**  
**Conselheira**