

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.756/21/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001448900-87  
Impugnação: 40.010149816-29, 40.010149817-00 (Coob.), 40.010149818-82 (Coob.), 40.010149820-48 (Coob.), 40.010149819-63 (Coob.)  
Impugnante: Lojas Riachuelo SA  
IE: 702053333.16-85  
Flávio Gurgel Rocha (Coob.)  
CPF: 013.609.928-98  
Newton Rocha de Oliveira Júnior (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)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**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, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias, desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II, do art. 194 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida somente a Multa isolada sobre a entrada desacoberta de documentação fiscal.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no exercício de 2015, apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Contribuinte.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, sendo exigida somente esta relativamente às entradas desacobertas.

Os administradores 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.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, juntamente com os Coobrigados, Impugnação às fls. 29/51, sob os seguintes argumentos em apertada síntese.

Os Impugnantes requerem, inicialmente, a exclusão dos diretores da Autuada do polo passivo da autuação, uma vez que a Fiscalização não se desincumbiu do ônus de provar a prática de dolo por eles, para fins de imputação da responsabilidade, tendo apenas apresentado como fundamento as disposições legais contidas no art. 2, § 2º, inciso II e art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN.

Sustentam, com base em trecho do contrato social da Companhia (art. 8º), que os diretores elencados como coobrigados na presente autuação, ocupam o cargo da diretoria executiva da empresa autuada, sendo seus poderes restritos à autuação e desenvolvimento do *core business* e da marca em si, não sendo possível que tivessem controle direto de mando e de gestão sobre mais de 300 (trezentas) lojas espalhadas em todo o território brasileiro.

Aduzem que, como não foi trazido pela Fiscalização qualquer prova de que foram praticados atos dolosos com a intenção de fraudar o Fisco mineiro, presume-se que o fundamento utilizado pela Fiscalização seria o não recolhimento do tributo.

Trazem diversas decisões do STJ e do TJMG no sentido da Súmula 430 do STJ que pacificou o entendimento de que “o inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Seguem dizendo que o lançamento encontra-se eivado de nulidade, uma vez que o Auto de Infração não possui respaldo probatório, capaz de comprovar as acusações fiscais.

Destacam que a empresa Autuada opera com gigantesca quantidade de itens de mercadorias, sendo comum a ocorrência de furtos, trocas de etiquetas, dentre outras, que ocasionariam divergências no seu estoque e duplicidade nas exigências fiscais, conforme exemplo que menciona.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No seu entendimento “se a operação da Impugnante tivesse sido analisada considerando todo o complexo que envolve a sua atividade, bem como os livros fiscais e, inclusive, mediante visita *in loco*, verificar-se-ia que a alegada omissão de entrada, saída e de estoque inexistente”.

Asseveram que, em face disso, deve ser declarada a nulidade do Auto de Infração, com fundamento no art. 142 do CTN.

Adentrando ao mérito, asseveram que a Autuada que não realizou saídas de mercadorias sem emissão da nota fiscal ou recebeu mercadorias sem a devida cobertura fiscal. Informa que realiza as vendas mediante a emissão de cupom fiscal, as quais são obrigatoriamente registradas no terminal e o respectivo imposto é recolhido.

Argumentam que, pela natureza das suas atividades (varejo de grande porte), a empresa opera com uma gama extensa de itens, os quais geram uma enorme quantidade de códigos internos de identificação, causando distorções nos estoques da empresa, as quais dariam falsos indícios de que são omissões nos registros de entrada, de estoque e de saída das mercadorias.

Assim sendo, eventuais diferenças de estoque decorrem do fato de que 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.

Alegam que não é possível identificar ou até reduzir do estoque as mercadorias que foram objeto de furto. E que, se há divergência de estoque, isso não se deu ausência de nota fiscal, mas por situações alheias à vontade e ao controle da Impugnante como furtos, extravios, trocas de etiquetas, dentre outras.

Entendem os Impugnantes que a acusação de omissão de estoque, é na verdade, omissão de entrada, visto que foi identificado, no final do exercício, algumas mercadorias em estoque desacompanhadas de documento fiscal, sendo incabível, portanto, a cobrança de ICMS sobre tais mercadorias.

Afirmam que, independentemente de ter ocorrido ou não a entrada de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, é certo que não pode prevalecer o ICMS cobrado sob a rubrica de “estoque desacobertado”.

Citam o art. 155, incisos II e XII, da Constituição Federal, bem como o inciso III do art. 146 da Carta Magna, e o art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, em especial em seu inciso I, para destacar o “critério espacial do fato gerador do ICMS”, e dizer que “o ICMS será devido ao Estado em que se verificar a circulação de mercadorias”.

Discorrem sobre a competência tributária, nas operações internas e operações interestaduais, para afirmar que “o Estado de Minas Gerais busca a cobrança do ICMS em face de uma operação para a qual ele sequer possui legitimidade para proceder a presente cobrança”.

Aduzem que a Impugnante, além das lojas espalhadas pelo Brasil, possui três centros de distribuição, localizados em Guarulhos/SP, Natal/ RN, e Manaus/AM,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo que o centro de Distribuição de Guarulhos atende a todas as lojas localizadas em Minas Gerais, inclusive a Autuada.

Entendem que, por se estar diante de uma operação cuja remessa ocorreu em solo paulista, o destaque do ICMS compete a São Paulo e não para Minas Gerais, como pleiteado no presente Auto de Infração. Tal conclusão se extrai do art. 11, inciso I, alínea “a”, interpretado em conjunto com o art. 12, ambos da LC nº 87/96.

Asseveram que, “além da ilegitimidade ativa desse Estado para proceder com a presente cobrança, não se deve olvidar que, por se estar diante de mera circulação de mercadoria entre estabelecimentos – não há transferência da titularidade do bem transacionado –, sequer há que falar na exigência de ICMS”, de conformidade com o que dispõe a Súmula 166 do STJ; eis que “as supostas mercadorias constantes do estoque das Impugnantes que estariam desacobertas de documentação fiscal são oriundas do seu centro de distribuição”.

Aduzem que, ainda que se entenda devido o ICMS, deve-se, ao menos ser assegurado à Impugnante o direito de registrar tal valor como crédito em seu livro de Entradas.

Apontam que houve erro na base de cálculo apurada na infração de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, visto que a base de cálculo não foi composta pelo valor de custo da mercadoria, como realizado na ocorrência de estoque desacoberto, mas sim pelo valor supostamente praticado na venda.

Sustentam que este entendimento não deve prevalecer pois “as supostas saídas indicadas nessa autuação não se deram pelas vendas das mercadorias, mas sim por fortuitos costumeiros à dinâmica da atividade de varejo (furto, extravio, divergência entre códigos, dentre outros)”.

Aduzem que o ICMS tem como fato gerador a circulação da mercadoria, o que demanda a alteração de titularidade jurídica do bem objeto de transação mediante contrato oneroso, portanto, não há como permitir a tributação pelo ICMS nas operações enquadradas como furto ou extravio, tampouco com base em meros indícios, nos termos do disposto no art. 142 do CTN.

Entende a Defesa que, o máximo o que poderia ser exigido a este título seria o ICMS calculado sobre o valor de custo (de entrada) dessas mercadorias, observando-se o princípio da verdade material e com fulcro no art. 54, inciso IV do RICMS/02.

No tocante às multas aplicadas, afirmam que é inquestionável a impossibilidade da cominação de duas sanções pelas supostas condutas perpetradas pela Impugnante, o que ensejaria o *bis in idem*, vedado pela sistemática jurídica vigente. E que, portanto, seria aplicável ao caso, o princípio da consunção, segundo o qual a penalidade aplicada pela infração meio deve ser absorvida pela infração fim, devendo, portanto, prevalecer a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Por fim, alegam que “as multas aplicadas aos Impugnantes se mostram abusivas, desproporcionais e tem efeitos confiscatórios”, pugnano pelo cancelamento da Multa Isolada.

Pedem, ao final, a procedência da impugnação.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 82/99, refuta as alegações da Defesa.

Sustenta que obsta a pretensão da Impugnante de exclusão dos quatro diretores da condição de coobrigados, as disposições claras contidas no inciso II do § 2º do art. 21 da Lei nº 6.763/75 e do inciso III do art. 135 do CTN, haja vista a natureza da autuação em foco e das infringências cometidas pela Impugnante.

Destaca os dois acórdãos publicados recentemente pelo Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, ambos contra Lojas Riachuelo S/A, datados de 17/04/19, Acórdãos nºs 23.233/19/3ª e 23.234/19/3ª, cujas decisões em causa ratificaram a inclusão dos mesmos na condição de coobrigados, em estrita consonância com as disposições contidas nos supra referidos dispositivos legais.

Ressalta que a Portaria SRE nº 148/15, dispõe em seu Anexo Único, que a apuração de entradas e saídas desacobertadas por meio de levantamento quantitativo (código de ocorrência 01.019.008) figura entre as hipóteses em que o sócio-gerente ou administrador será incluído como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco.

Assevera que o Auto de Infração cumpre o disposto no art. 142 do CTN, possuindo todos os requisitos de certeza e liquidez, mediante apuração rigorosa do montante devido pelo contribuinte.

Aduz que, no tocante ao argumento de que a empresa atua no ramo de comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios e que comercializa uma gama muito grande de produtos, justifica exatamente, a utilização da metodologia de levantamento quantitativo, levando em consideração a especificidade dos diversos códigos de cadastro de mercadorias, capazes de gerar uma expressiva quantidade de registros. Apenas um sistema aferido e complexo de auditoria – em tudo distante de uma simples operação matemática de soma e subtração – poderia dar conta de uma verificação de tal porte, e completamente isenta de equívocos.

Diz que a Impugnante reconhece a existência de divergências vinculadas às “situações de furto, troca de etiquetas, dentre outras”, bem como a ausência de medidas corretivas de sua parte, nos termos da legislação em vigor, com o intento de sanar tais divergências. Assim, em face do levantamento quantitativo efetuado e a ausência de provas efetivas de suas alegações, afasta-se a declaração de que o Fisco considerou todas as diferenças de modo mais desfavorável ao contribuinte.

Destaca que o Levantamento Quantitativo foi realizado a partir das informações geradas pela própria empresa, em cumprimento à legislação em vigor.

Aduz que a Impugnante ao afirmar que “caso haja divergência de estoque, isso não se deu por ausência de nota fiscal, mas sim por situações que são alheias à vontade e ao controle da Impugnante: como furtos, extravios, trocas de etiquetas, dentre outras”, acaba por reconhecer a natureza das infringências constatadas pelo Fisco no estabelecimento em foco.

Esclarece que, no tocante às ocorrências de perda ou roubo, o inciso V do art. 71 do RICMS/02 estabelece claramente a necessidade de estorno do imposto

creditado, fato que não foi observado pela Autuada, bem como a exigência da emissão de “nota fiscal com destaque do imposto”, nos termos do art. 73 do RICMS/02.

Assevera que a constatação de estoque desacobertado não se confunde com as duas outras infrações (entradas e saídas desacobertadas), possuindo natureza absolutamente distinta. As mercadorias constantes do estoque desacobertado são aquelas que se encontravam fisicamente no momento do inventário final do exercício, mas que não tiveram o devido acobertamento fiscal quando da sua entrada no estabelecimento.

Afirma que as situações de entradas, saídas e estoques, detectadas nos Levantamentos Quantitativos, decorrem de procedimentos irregulares, essencialmente diferenciados em sua natureza operacional, por parte dos contribuintes. Por conseguinte, o presente Auto de Infração não afronta o princípio do *non bis in idem* e inexistente, assim, qualquer dupla sanção pecuniária imposta pelo Fisco. Também a penalização estabelecida para a ocorrência de entradas e de saídas desacobertadas, não se confunde com a penalização prevista para os casos de divergência de estoque.

Destaca que a Impugnante, ora afirma inexistir hipótese de entrada de mercadorias sem documentação fiscal em seu estabelecimento, ora afirma que as mercadorias desacobertadas em estoque seriam, na verdade, entradas desacobertadas de documento fiscal. E ainda registra que essas mercadorias “desacobertadas de documentação fiscal são oriundas do seu centro de distribuição”.

Sustenta que o Auto de Infração foi feito com base em provas, não em presunções, eis que todas as mercadorias em questão foram plenamente identificadas. E inexistente qualquer comprovação nos autos de que, consoante declara a Autuada que essas mercadorias “desacobertadas de documentação fiscal são oriundas do seu centro de distribuição”.

No tocante ao argumento sobre a base de cálculo relativa às saídas desacobertadas, responde o Fisco que o citado Auto de Infração 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. E que constam do Auto de Infração as regras estabelecidas pela Legislação Tributária, relativamente à definição da base de cálculo e das alíquotas aplicáveis às infringências constatadas.

Destaca o inciso II do art. 194 e o correspondente § 4º do mesmo artigo, da Parte Geral do RICMS/02, os quais foram observados no presente trabalho, bem como o art. 53 do mesmo diploma legal.

Assevera que as peculiaridades do sistema de informática da empresa, bem como a enorme quantidade de produtos cadastrados, não podem servir de escusa às infringências cometidas, à luz do que dispõe a Legislação Tributária, corretamente expressa na peça acusatória que determinou o lançamento em exame.

Por fim, quanto as penalidades aplicadas, afirma que o Auto de Infração não afronta o princípio do *non bis in idem* e inexistente, qualquer dupla sanção pecuniária imposta pelo Fisco.

Requer ao final a procedência do lançamento.

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

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

Os Impugnantes arguem a nulidade do lançamento, sob o argumento de que o Auto de Infração não possui respaldo probatório, visto que o Fisco não levou em consideração o fato de a Autuada estar inserida em segmento comercial que demanda o trato com gigantescas quantidades de itens de mercadorias, cada uma classificada por código distinto, ocorrendo ainda, situações de furto, troca de etiquetas, dentre outras, as quais ocasionariam “divergência” no estoque da Impugnante, situações estas que não foram consideradas – ou o foram de modo desfavorável ao contribuinte – pelo Fisco, gerando distorções.

Isso estaria em desacordo com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, do qual se depreende que o ato administrativo do lançamento deve estar fundado em provas efetivas da ocorrência do fato gerador, bem como o atendimento de todas as formalidades impostas da legislação tributária.

Entretanto não lhe cabe razão.

Veja-se o que determina o citado artigo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Desprende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos 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.

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal (fls. 07/16), 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 documento fiscal. Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

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, por meio do Sped/EFD.

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

Assim sendo, não assiste razão a Impugnante, 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), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

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

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

Quanto 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, assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no exercício de 2015, apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pelo Contribuinte.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, sendo exigida somente esta relativamente às entradas desacobertas.

Os administradores 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.

Instruem os autos, dentre outros os seguintes documentos: Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 02); Relatório Fiscal de fls. 07/16 e a mídia de fl. 18 contendo os seguintes arquivos: Relatório de Conferência de Inventário Inicial, Relatório de Conferência do Inventário Final, Relatório de Conferência de Notas Fiscais de Entrada, Relatório de Conferência de Notas Fiscais de Saída, Relatório de Conferência de Cupons Fiscais, e Apuração Quantitativo.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange à metodologia utilizada pela Fiscalização para desenvolvimento dos trabalhos, destaca-se que o Levantamento Quantitativo é procedimento idôneo, conforme art. 194, inciso II, do RICMS/02, a seguir transcrito:

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;

(...)

O levantamento quantitativo de mercadorias, baseado em arquivos Sped 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.

Cabe à Impugnante, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções.

Por outro lado, sustentam os Impugnantes que a Autuada que não deu saída a mercadorias sem emissão da nota fiscal visto que as vendas são realizadas mediante a utilização de emissores de cupom fiscal, devidamente lacrados e autorizados, o que impediria a venda sem documento fiscal, bem como não recebeu mercadorias sem a devida cobertura fiscal.

Justifica as distorções geradas nos estoques da empresa, que levaram aos falsos indícios de que houve omissão nos registros de entrada, de estoque e de saídas, como decorrente das particularidades inerentes à atividade dos contribuintes de varejo de grande porte, tais como: quantidade de cadastros internos para identificação dos produtos, subclassificação adotada pela empresa para cada produto adquirido para revenda.

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.

Entretanto tais argumentos, desprovidos de comprovação, não podem desconstituir o lançamento.

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

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.

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.

A respeito das ocorrências de perda ou roubo, o inciso V do art. 71 do RICMS/02 estabelece claramente a necessidade de estorno do imposto creditado, fato que não foi observado pela Impugnante. Veja:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados 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;

Tal estorno exige a emissão de “nota fiscal com destaque do imposto”, nos termos do art. 73 do RICMS/02, fato igualmente não observado pela Autuada:

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.

(Grifou-se).

Observa-se que os Impugnantes não lograram êxito em refutar o procedimento fiscal, visto que apenas alegam que ocorreram distorções, mas não apontam, objetivamente, quais seriam. Ao contrário, alegam que ocorreram furtos ou descontrole de estoque, o que não invalida o lançamento em análise.

Não se sustenta tampouco a alegação de que a omissão de estoque, é na verdade, omissão de entrada, decorrente da identificação, no final do exercício, de mercadorias em estoque desacompanhadas de documento fiscal, o que no seu entendimento, não ensejara a cobrança de ICMS sobre tais mercadorias.

Como já exposto, o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid) consiste, em uma simples operação matemática, cujo procedimento decorre de é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

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

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir

tal, neste caso, pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Ou ainda, se ao final de um determinado período o levantamento quantitativo apresentar o saldo do estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo Contribuinte no livro Registro de Inventário ou apurado em levantamento físico, verifica-se a ocorrência de estoque desacoberto de documento fiscal. Enquanto que, se a apuração do saldo final de estoque for maior do que o declarado pelo Contribuinte pressupõe que houve saída desacoberta de documentação fiscal.

Portanto, não se confunde a apuração de entrada desacoberta com estoque desacoberto. As mercadorias constantes do estoque desacoberto são aquelas que se encontravam fisicamente no momento do inventário final do exercício, mas que não tiveram o devido acobertamento fiscal quando da sua entrada no estabelecimento.

Registre-se que a Fiscalização adotou para apuração do levantamento quantitativo a data de 31/12/14, utilizando os dados das notas fiscais de entradas, de saídas, cupons fiscais e livros Registro de Inventário (estoque inicial e final), todos informados pelo próprio Contribuinte, mediante o Sped Fiscal.

As ocorrências constatadas, ao final do exercício (entrada, saída e estoque desacobertos de documentação fiscal) encontram-se demonstradas na planilha “Apuração Quantitativo\_LR 1685\_2015” e Resumo Geral do Lefid (gravada em mídia de fl. 18).

Para as irregularidades de saída e estoque desacoberto de documentação fiscal, a Fiscalização lançou as exigências de ICMS, multas de revalidação e isolada, e para a entrada desacoberta de documento fiscal, apenas a multa isolada, tendo em vista que a saída dos referidos produtos ocorreu com emissão de documentos fiscais e o correspondente destaque do ICMS devido.

Os Impugnantes sustentam, ainda em relação ao “estoque desacoberto”, ser indevida a cobrança do ICMS, visto que conforme estabelece o art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, o imposto será devido ao Estado em que se verificar a circulação da mercadoria, o que corresponderia a operação de saída.

Entendem que, como as mercadorias recebidas pelas lojas da Riachuelo são adquiridas de seus centros de distribuição, no presente caso, do CD localizado em Guarulhos/SP, o ICMS seria devido aquele Estado, não tendo o Estado de Minas Gerais competência tributária para exigí-lo. No seu entendimento, é o que se extrai do art. 11, inciso I, alínea “a”, interpretado em conjunto com o art. 12, ambos da LC nº 87/96.

Argumentam ainda que, não se deve olvidar que se está diante de uma transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, portanto, não haveria que se falar em exigência do ICMS.

Entretanto, tal entendimento é equivocado.

A Lei Complementar nº 87/96 dispõe em seu art. 11 que o local da operação ou prestação é onde se encontra a mercadoria ou bem, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontra, no momento da ocorrência do fato gerador;

b) onde se encontra, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

(Grifou-se).

A lei ordinária que regulamenta o ICMS no Estado de Minas Gerais estabelece que os efeitos relacionados à responsabilidade tributária, referente ao fato gerador de saída da mercadoria do remetente, são atribuídos àquele que recebe, dá entrada e, conseqüentemente, mantém em estoque, mercadoria desacoberta de documento fiscal, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacoberta de documento fiscal;

A mencionada lei, regulamentando a Lei Complementar nº 87/96, dispõe sobre todas as conseqüências decorrentes da existência de estoque de mercadorias desacoberto de documentos fiscais:

**Art. 33** - O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º - Considera-se local da operação ou da prestação, para os efeitos de pagamento do imposto:

1) tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

d - onde se encontra, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação falsa ou inidônea, conforme dispuser o Regulamento;

(...)

(Grifou-se).

Dessa forma, não se pode acatar a alegação de que o procedimento de levantamento quantitativo, só permite considerar a cobrança do imposto nos casos em que se apura saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, não havendo previsão para apuração de estoque de mercadorias desacobertadas.

Oportuno destacar que, 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)

Assim sendo, restando superada a discussão acerca da incidência do ICMS em relação às mercadorias em estoque sem acobertamento fiscal, não há que se falar em transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade, o que não é objeto da presente autuação.

No tocante ao pedido para registrar em seu livro de Entradas os relativos ao estoque desacobertado, cabe esclarecer que o § 2º do art. 67 do RICMS/02, dispõe que os créditos poderão ser levantados, apurados e aproveitados pela Impugnante, bastando o atendimento aos requisitos ali previstos, observado o prazo previsto no § 5º do mesmo artigo.

Também não se sustentam as alegações quanto a erro na eleição da base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em razão de o Fisco ter utilizado o valor supostamente praticado na venda, e não o valor do custo da mercadoria, como realizado na ocorrência de estoque desacobertado.

A base de cálculo do imposto devido pelas saídas desacobertadas foi arbitrada com base no art. 51 da Lei nº 6.763/75, e arts. 53, inciso III do RICMS/02:

**Art. 53.** O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já o parâmetro adotado pelo Fisco de arbitrar o valor das operações com base no valor médio destas, por seu turno, está previsto nos arts. 54, inciso IX e 194, § 4º, ambos do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 54 - Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;

(...)

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

§ 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.

(...)

(Grifou-se).

Depreende-se da leitura dos dispositivos legais supracitados que o procedimento adotado pelo Fisco está correto e perfeitamente embasado na legislação tributária.

Corretas, portanto, as exigências constantes do crédito tributário, de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, relativamente às entradas desacobertas e de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e de Multa Isolada prevista no mesmo dispositivo mencionado, no que se refere ao estoque e às saídas desacobertas.

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, inciso II, alínea “a” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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 da mencionada lei.

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

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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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.

Foram incluídos os administradores no polo passivo, 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.

Os Impugnantes Coobrigados arguem a ilegitimidade passiva dos diretores, sob as seguintes razões:

- a Fiscalização não se desincumbiu do ônus de provar a prática de dolo por partes dos diretores da Autuada para fins de imputação da responsabilidade destes, tendo apenas apresentado como fundamento as disposições legais contidos no art. 2, § 2º, inciso II e art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN;

- conforme contrato social da Companhia (art. 8º), os diretores elencados como coobrigados na presente autuação, ocupam o cargo da diretoria executiva da empresa autuada, não sendo possível que tivessem controle direto de mando e de gestão sobre mais de 300 (trezentas) lojas espalhadas em todo o território brasileiro;

- a Súmula 430 do STJ que pacificou o entendimento de que “o inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Entretanto, tais argumentos não são capazes de afastar a responsabilidade dos Coobrigados.

A inclusão dos Coobrigados diretores, no polo passivo da obrigação tributária, decorre do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, inciso XII e §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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Art. 21** - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

§ 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.

Portanto, não se aplica aos autos a Súmula 430, por não se tratar de simples inadimplemento da obrigação tributária, mas de prática de atos contrários à lei.

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 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 desacobertos, 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 e 23.421/19/1ª, cujo objeto é coincidente com as acusações fiscais que lhe são imputadas no presente Auto de Infração, por si só, denotam que os administradores estavam devidamente cientificados das referidas irregularidades e, a despeito dos lançamentos anteriores, permaneceram inertes no tocante à correção dos problemas detectados.

## 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 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora) e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 01 de junho de 2021.**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**