

Acórdão: 23.833/21/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001031537-11  
Impugnação: 40.010146282-01, 40.010146283-84 (Coob.)  
Impugnante: Cleuza Braz da Silva Moura e Cia Ltda  
IE: 704629169.00-30  
Ivo de Moura (Coob.)  
CPF: 339.222.176-72  
Proc. S. Passivo: Geraldo Cicari Bernardino dos Santos/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO NORMAL DE DÉBITO E CRÉDITO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias sujeitas a tributação normal do ICMS, desacobertados de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75. Sobre as entradas e os estoques de mercadorias desacobertados de documentação fiscal exigiu-se somente a citada multa isolada.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, desacobertados de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Mantidas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75. Sobre as saídas de mercadorias desacobertada de documentação fiscal exigiu-se somente a citada multa isolada.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), no exercício de 2013.

As operações desacobertas de documentação fiscal identificadas no Leqfid contemplam mercadorias sujeitas à tributação normal e à substituição tributária, com recolhimento na entrada no estabelecimento.

A fim de facilitar a visualização e entendimento do trabalho, o levantamento quantitativo foi feito por grupos de produtos, conforme sua classificação na NCM (Nomenclatura Comum ao Mercosul). Foram trabalhados os seguintes grupos: brinquedos – grupo 9503; travesseiros – grupo 9404; carrinho de bebê – grupo 8715; cadeira automotiva, cadeira de refeição, dispositivos de retenção e assentos – grupo 9401; mochila e malas – grupo 4202; troninho e banheiras – grupo 3922 e roupas. No caso dos produtos sujeitos à ST, os produtos de mesmo NCM possuem a mesma MVA (Margem de Valor Agregado).

Assim, em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, foi exigido o ICMS/ST, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso III, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida apenas a multa isolada em relação à saída desacoberta.

No tocante às mercadorias sujeitas à tributação normal, foi exigido o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida apenas a multa isolada nas operações de entradas e estoques desacobertos de documentação fiscal.

Registra-se ademais que foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigado, o sócio gerente da empresa autuada.

### **Da Impugnação**

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 15/64, acompanhada dos documentos de fls. 65/92, incluindo mídia de fl. 99.

Sustentam que o Auto de Infração é nulo em razão da incompetência da DF/1º Nível/Uberlândia para formalização do crédito tributário, portanto, em desacordo com o estabelecido no art. 41 do Decreto nº 45.780/11.

Alegam que houve insegurança na determinação da infração, com fulcro no art. 155, inciso II da Lei nº 6.763/75 e art. 92 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, uma vez que, dadas as incorreções e omissões da peça fiscal, nela não constam elementos suficientes para se determinar com segurança a natureza da infração arguida ou se sequer houve de fato infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alegam que houve cerceamento ao seu direito de defesa, com fulcro no art. 20, inciso II e art. 4º, inciso XVII, e art. 12, inciso II, todos da Lei nº 13.515/00 (Código de Defesa dos Contribuintes do Estado de Minas Gerais).

Arguem que o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF é nulo, visto que a intimação por via postal somente poderia ser realizada na hipótese de recusa de recebimento de qualquer dos documentos mencionados no art. 69 do RPTA, conforme art. 76 do mesmo diploma legal.

Afirmam que na lavratura do Auto de Infração não foram observados os requisitos previstos nos incisos V, VII e IX do art. 89 do RPTA.

Apontam o descumprimento dos incisos VII e IX do art. 89 do RPTA, por entender que não estaria claro qual seria a repartição fazendária competente para receber a impugnação, e nem os prazos em que o crédito tributário poderia ter sido pago com multa reduzida, o que os teria privado de usufruir de qualquer redução.

Ainda tratando de nulidade do Auto de Infração, alegam que não foi apresentada a Ordem de Serviço referente à ação fiscal que resultou no presente Auto de Infração.

Adentrando ao mérito, os Impugnantes alegam que ocorreram erros no levantamento quantitativo, os quais apontam:

- inexistência de dispositivo de lei citados na base legal da infringência e da penalidade;
- inexistência de entrada, saída ou estoque desacobertado de documento fiscal;
- alguns produtos da empresa possuem nomenclaturas iguais, porém, possuem códigos diferentes, e mesmos produtos com nomenclaturas e códigos diferentes;
- a empresa possui produtos que são adquiridos em conjunto mas são vendidos de forma unitária, como por exemplo o produto “mala”, anexando as Notas Fiscais nºs 44.819 e 48.011 (fls. 87/90);
- algumas notas fiscais foram escrituradas no Sped Fiscal com data de entrada diferente da real entrada no estabelecimento da Autuada;

Apresenta “Mapeamento da Movimentação de Estoque”, elaborado com suporte nas notas fiscais emitidas e indicadas pela Autoridade Fiscal, devendo este prevalecer sobre o método utilizado pela Fiscalização, que se baseou nas informações constantes do Sped Fiscal transmitido pela Impugnante com erros.

Entendem que, quando o Fisco se depara com uma contabilidade equivocada, o mesmo pode desconsiderá-la para alcançar o movimento real e questiona por que, no presente caso, o Fisco não desconsiderou a contabilidade da Autuada se essa não espelhava a realidade dos fatos. Conclui que o Fisco não o fez porque isso favoreceria o Contribuinte e não atenderia aos interesses da Fiscalização.

Asseveram que entre uma nota fiscal emitida e uma informação constante no SPED deve prevalecer a informação constante na nota fiscal.

Destacam que, se no curso de um processo administrativo tributário, o contribuinte descobre uma situação fática e documental contrária a uma informação por ele já fornecida ao Fisco por meio de sua contabilidade, tem o direito e ônus de tentar prová-la. E, os erros de declaração não tornam existentes os fatos erroneamente declarados. Tanto a escrita contábil quanto a fiscal podem ser afirmadas ou negadas por fatos comprovados.

Argumentam que, no presente caso, tem-se não só o *bis in idem*, mas também o confisco declarado, os quais são vedados pelo sistema tributário brasileiro.

Arguem a ilegitimidade passiva do sócio, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN, uma vez que cabe ao Fisco provar a ocorrência de conduta dolosa pelos representantes da sociedade, o que não está comprovado nos autos. Alega que se houve suposta omissão de recolhimento de ICMS foi por equívoco, não por dolo.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação.

#### **Da 1ª Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa a Fiscalização emite o Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 108/109, e acosta aos autos:

- Auto de Infração - Demonstrativo do Crédito Tributário, fls. 110;
- Mídia eletrônica – CD, fls. 111.

O Fisco esclarece que foram retiradas do Levantamento Quantitativo as mercadorias de descrição “mala” com os códigos 103067, 92867, 92877 e 96285, que possuíam entradas descritas como “conjunto”, mas que apresentaram saídas separadamente.

Regularmente cientificados sobre a retificação, os Sujeitos Passivos se manifestam às fls. 118/124, reiterando os argumentos já expostos nas impugnações anteriores.

Registram que apesar da Fiscalização ter feito o quantitativo para o produto “mala”, não o fez para os demais produtos que se encontravam nas mesmas condições.

Pontuam que a existência de termo de rerratificação torna evidente que o Auto de Infração não foi instruído com levantamento completo, capaz de confirmar a suposta infração objeto da autuação.

Concluem que, assim, deve ser declarado nulo o Auto de Infração.

#### **Da 2ª Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões de Defesa a Fiscalização emite o Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 136/137 e acosta aos autos:

- Auto de Infração - Demonstrativo do Crédito Tributário, fls. 138;
- Mídia eletrônica – CD, fls. 139.

O Fisco esclarece que essa alteração foi promovida após análise do argumento da Autuada, no qual informa a ocorrência de erro de procedimento, por

meio do qual algumas das suas notas fiscais teriam sido escrituradas com data de entrada diferente da real entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

Assim, o Leqfid foi refeito para considerar como data de entradas das mercadorias, a própria data de emissão da nota fiscal.

Aberta vista, os Impugnantes apresentam aditamento à Impugnação às fls. 144/151, com os seguintes argumentos:

- apontam que o fato de existir 2 (dois) Termos de Rerratificação de lançamento, e de terem sido anexados novos documentos elaborados pela Autuante, deixa claro que o Auto de Infração não foi instruído com levantamento completo capaz de confirmar a suposta infração;

- registra que a Fiscalização, apesar de ter acatado que um dos motivos das diferenças apuradas no LEQFID seriam o erro no lançamento na data de entrada das notas fiscais, não observou, também, a existência de notas fiscais de entrada emitidas em 2013 mas escrituradas em 2014, com data de entrada de 2014;

- reitera os demais argumentos já apresentados em sede de impugnação.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 162/179, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento nos termos das reformulações efetuadas.

#### **Da Instrução Processual**

Em sessão realizada em 01/09/20, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à vista da solicitação de pedido de adiamento apresentada pelo Dr. Geraldo Cicari Bernardino dos Santos, em preliminar, à unanimidade, pela retirada do processo de pauta, com retorno ao setor de pautamento. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu à deliberação o Dr. Diógenes Baleeiro Neto.

Em sessão realizada em 05/11/20, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, pela retirada do processo de pauta, para que seja pautado em conjunto com os PTAs nºs 01.000955933-63 e 01.001017424-00 quando este retornar da diligência proposta. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu à deliberação o Dr. Célio Lopes Kalume.

---

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

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

Inicialmente, os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração em face da incompetência da DF/1º Nível/ Uberlândia para formalização do crédito tributário, uma vez que a Autuada está localizada na cidade de Unaí/MG, sob a abrangência da DF/2º Nível/Patos de Minas, portanto, em desacordo com o Decreto nº 45.780/11, que estabelece as áreas de abrangência para as Delegacias Fiscais.

Destaca que tal formalização não se enquadra na exceção prevista no art. 5-A do Decreto nº 45.781/11, o qual determina que as atividades das Delegacias Fiscais

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serão definidas de acordo com o planejamento fiscal da Subsecretaria da Receita Estadual, que poderá distribuir as atividades sem a necessária observância das respectivas áreas de abrangência, tendo em vista que não consta dos autos qualquer planejamento fiscal (formal, motivado e público), emitido pela Subsecretaria da Receita Estadual.

Não obstante as alegações do Sujeito Passivo, a legislação citada pela Defesa é a que justamente respalda o lançamento fiscal da forma em que foi realizado.

Com efeito, como afirmado pelos Impugnantes, nos termos do art. 41 do Decreto nº 45.780/11, as Delegacias Fiscais têm por finalidade, em sua área de abrangência, executar o controle fiscal, conforme as orientações da Superintendência Regional da Fazenda a que estiverem subordinadas e as diretrizes e normas emanadas das unidades centralizadas.

Contudo, conforme previsto no inciso III c/c o parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, o sujeito passivo pode estar sujeito à circunscrição de outra repartição fazendária, a critério da Subsecretaria da Receita Estadual - SRE, como segue:

Art. 22. Para fins deste Decreto:

(...)

III - a circunscrição da repartição fazendária é a definida pelo Decreto nº 45.781, de 24 de novembro de 2011.

Parágrafo único. A Subsecretaria da Receita Estadual, mediante portaria, sem prejuízo da circunscrição de que trata o inciso III, poderá estabelecer que o sujeito passivo fique, também, sujeito à circunscrição de outra repartição fazendária.

Por sua vez, o Decreto nº 45.781/11, revogado pelo Decreto nº 47.348, de 24/01/18, com a mesma redação, que dispõe sobre a localização das Superintendências Regionais da Fazenda e a localização, a abrangência, a subordinação e a classificação das unidades integrantes da sua estrutura orgânica complementar, estabelece:

Art. 5º As atividades das Delegacias Fiscais e das Delegacias Fiscais de Trânsito, previstas no Anexo II, serão definidas de acordo com o planejamento fiscal da Subsecretaria da Receita Estadual.

Parágrafo único. O planejamento fiscal a que se refere o caput poderá determinar que as atividades sejam distribuídas, entre as Delegacias Fiscais e as Delegacias Fiscais de Trânsito, sem a necessária observância das respectivas áreas de abrangência, obedecendo a critérios tais como agrupamento de contribuintes em função de sua atividade econômica no Estado, segmento de atuação no mercado ou volume de faturamento, dentre outros, sem prejuízo da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

classificação vigente dos Auditores Fiscais da Receita Estadual. (Grifou-se)

Nesse sentido, o art. 5º-A do Decreto nº 45.781, de 24/11/11, c/c o disposto no parágrafo único do art. 22 do RPTA, mediante Portaria, autorizou a alteração de circunscrição do estabelecimento autuado, dentre outros:

Art. 5º-A A Subsecretaria da Receita Estadual, em seu planejamento fiscal, poderá distribuir as atividades entre as Delegacias Fiscais, as Delegacias Fiscais de Trânsito e as Administrações Fazendárias sem a observância das respectivas áreas de abrangência, respeitadas as competências das unidades. (Grifou-se).

Assim sendo, o ato administrativo encontra respaldo legal na legislação supra.

Alegam os Impugnantes que houve cerceamento ao seu direito de defesa, com fulcro no art. 20, inciso II e art. 4º, inciso XVII, e art. 12, inciso II, todos da Lei nº 13.515/00 (Código de Defesa dos Contribuintes do Estado de Minas Gerais).

Sustentam a nulidade do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, por entenderem que a intimação por via postal somente poderia ser realizada na hipótese de recusa de recebimento de qualquer dos documentos mencionados no art. 69 do RPTA, conforme art. 76 do mesmo diploma legal.

Alegam que, conforme se verifica nos autos, não foi efetivada a intimação pessoal do Contribuinte relativamente ao Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000025863-01, não havendo assinatura que comprove o recebimento deste. Além de ter sido enviado via postal, foi recebido por pessoa alheia ao rol taxativo do art. 75 do Decreto nº 44.747/08 (RPTA).

Entretanto, não lhes cabe razão.

Depreende dos citados arts. 75 e 76 do RPTA que, em se tratando de intimação pessoal, na hipótese de recusa de recebimento de qualquer dos documentos relacionados no *caput* do art. 75 (Auto de Início de Ação Fiscal, Auto de Apreensão e Depósito, Auto de Retenção de Mercadorias ou Auto de Lacração de Bens e Documentos), será registrado tal fato no próprio documento, procedendo-se à intimação por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial.

A notificação por via postal do Contribuinte encontra-se prevista no art. 144, inciso II da Lei nº 6.763/75, bem como no art. 10 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, que assim dispõem:

Lei nº 6.763/75

Art. 144. As intimações do interessado dos atos do PTA serão realizadas por um dos seguintes meios, nos termos do regulamento:

I - pessoalmente;

II - por via postal com aviso de recebimento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - pelo Domicílio Tributário Eletrônico, previsto no artigo 144-A;

IV - por publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado;

V - por publicação no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

### **RPTA**

***Efeitos de 29/06/2013 a 12/11/2018- Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.267, de 28/06/2013:***

“Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.” (Grifou-se).

Depreende-se dos dispositivos legais que as intimações dos atos do PTA serão realizadas a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal ou mediante publicação no órgão oficial do estado, não havendo, portanto, nenhuma ordem a ser seguida.

Considera-se sob a ação fiscal o contribuinte na data da cientificação dele do início da ação fiscal. No caso, a intimação do AIAF se efetivou conforme art. 12, inciso II, alínea “a”, do RPTA:

Art. 12. As intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas:

(...)

II - em se tratando de intimação por via postal com aviso de recebimento:

a) na data do recebimento do documento, por qualquer pessoa, no domicílio fiscal do interessado, ou no escritório de seu representante legal ou mandatário com poderes especiais, ou no escritório de contabilidade autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais; ou

(...) (Grifou-se).

As decisões do Conselho de Contribuintes proferidas nos Acórdãos nºs 22.561/17/1ª, 22.565/17/1ª, 22.570/17/1ª, 22.574/17/1ª e 22714/17/3ª, citados pelos Impugnantes, não servem para sustentar suas alegações, pois naqueles casos, a fase preambular foi suprimida, já que o Autuado recebeu, simultaneamente, pelo mesmo registro postal, tanto o AIAF, quanto o Auto de Infração, o que não é o caso dos autos.

Noutra toada, os Impugnantes alegam cerceamento ao seu direito de defesa, uma vez que no Auto de Infração não foram observados os requisitos previstos nos incisos V, VII e IX do art. 89 do RPTA.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Arguem como descumprimento do inciso V do art. 89 do RPTA, que determina a citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade, o fato de o Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração, ao descrever a penalidade, indicar o art. 56, inciso II, alínea "a", da Lei nº 6.763/75, cujo inciso não contém alíneas.

Apontam o descumprimento dos incisos VII e IX do art. 89 do RPTA, por entender que não estaria claro qual seria a repartição fazendária competente para receber a impugnação, e nem os prazos em que o crédito tributário poderia ter sido pago com multa reduzida, o que os teria privado de usufruir de qualquer redução.

Entretanto, pela análise dos elementos constantes dos autos, verifica-se que tais argumentos não podem ser acolhidos. O Auto de Infração (fls. 04/05) e o Relatório Fiscal (fls. 07/10) contêm todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, bem como nele estão descritos exatamente os pontos discutidos pelos Impugnantes.

Como destacado pelos Impugnantes, de acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

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 de Minas Gerais - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, que em seu art. 89, assim prevê:

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(Grifou-se).

No tocante aos incisos citados pelos Impugnantes, acima destacados, cabe esclarecer que, em que pese o Fisco ter informado no Relatório Fiscal de fls. 07/09, que foi recebido pelos Impugnantes juntamente com o Auto de Infração e dele é parte, a penalidade aplicada encontra-se corretamente descrita no Auto de Infração (fls. 05), art. 56, inciso II, e art. 56, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.

Portanto, não tem amparo o argumento de que teria ocorrido divergência entre os fatos narrados no relatório fiscal e a fundamentação legal indicada no tocante à Lei Complementar nº 147, de 07/08/14, com efeitos a partir de 01/01/16.

Vale aqui ressaltar o disposto no *caput* do art. 92 do RPTA, que corrobora o supra exposto:

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Quanto às informações acerca dos prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida (inciso VII) e da indicação da repartição fazendária em que deverá ser apresentada a impugnação (inciso IX), estas se encontram no Auto de Infração, às fls. 05 dos autos.

Induvidoso 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.

Afasta-se, também, a alegação de que não foi apresentada a Ordem de Serviço referente à ação fiscal que resultou no presente Auto de Infração, visto que tal informação consta do AIAF (fls. 02 - OS nº 08.180000951.61).

Informa o Fisco que não condiz com a verdade que não foi realizado procedimento auxiliar exploratório, previsto no art. 66 do RPTA. No caso em questão, em 2017, já havia sido lavrado um termo de início de exploratória e posteriormente lavrado o seu encerramento, do que o Contribuinte teve ciência. Tais procedimentos propiciaram o conhecimento do “*modus operandi*” da empresa e levantaram indícios a serem apurados.

Ademais, não há qualquer irregularidade no procedimento adotado pelo Fisco, que tendo constatado a infração à legislação tributária, emitiu o AIAF dando ciência ao Contribuinte do início da ação fiscal e lavrou o presente Auto de Infração.

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

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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

Ademais, não há qualquer irregularidade no procedimento adotado pelo Fisco, que

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), no exercício de 2013.

As operações desacobertas de documentação fiscal identificadas no Leqfid contemplam mercadorias sujeitas à tributação normal e à substituição tributária, com recolhimento na entrada no estabelecimento.

A fim de facilitar a visualização e entendimento do trabalho, o levantamento quantitativo foi feito por grupos de produtos, conforme sua classificação na NCM (Nomenclatura Comum ao Mercosul). Foram trabalhados os seguintes grupos: brinquedos – grupo 9503; traveseiros – grupo 9404; carrinho de bebê – grupo 8715; cadeira automotiva, cadeira de refeição, dispositivos de retenção e assentos – grupo 9401; mochila e malas – grupo 4202; troninho e banheiras – grupo 3922 e roupas. No caso dos produtos sujeitos à ST, os produtos de mesmo NCM possuem a mesma MVA (Margem de Valor Agregado).

Assim, em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, foi exigido o ICMS/ST, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso III, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida apenas a multa isolada em relação à saída desacoberta.

No tocante às mercadorias sujeitas à tributação normal, foi exigido o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida apenas a multa isolada nas operações de entradas e estoques desacobertos de documentação fiscal.

Registra-se ademais que foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigado, o sócio gerente da empresa autuada.

Preliminarmente, é importante destacar que a Fiscalização, após avaliar os argumentos da impugnante, realizou duas rerratificações do lançamento, às fls. 108/109 e 136/137, nas quais consignou:

I - considerou o argumento apresentado de que a empresa autuada possuía produtos que ao serem adquiridos, apresentavam na nota fiscal de entrada a unidade “conjunto”, mas que, ao serem comercializados por ela, esses mesmos produtos eram vendidos de forma individual. Exemplificou citando a mercadoria “mala”, em que na aquisição o contribuinte informou no SPED a entrada de 1 conjunto (composto

por 3 malas); entretanto, na venda, informou a saída individual de 1 “peça” de mala, e não do conjunto.

Foram anexadas pela Autuada, cópia das notas fiscais de entrada 44819 e 48011, as folhas 87 a 90, visando demonstrar a unidade usada na nota fiscal de entrada da mercadoria “mala”

Diante do argumento, a situação foi analisada pela fiscalização que reconheceu que tal falha na escrituração, realizada pelo contribuinte, poderia ter originado diferenças no Levantamento. Procedeu-se à análise dos produtos que teriam tal característica, sendo, então executada a rerratificação do Auto, às folhas 108/109.

II - acatou o argumento apresentado pela Autuada, em sua impugnação, onde a mesma declarou a existência de erro, em seu procedimento, em que notas fiscais de entrada teriam sido escrituradas no SPED fiscal com data posterior a da sua efetiva entrada no estabelecimento. Segundo a Autuada, quando os produtos chegavam já eram postos à venda, porém, a respectiva nota de entrada, era escriturada no SPED posteriormente, informando-se, então, no SPED fiscal a data de entrada da mercadoria como sendo a data da sua escrituração. De acordo com a Autuada, tal conduta teria originado as diferenças apuradas no Levantamento Quantitativo. Nos arquivos existiam notas de entrada do ano de 2012 mas escrituradas em 2013. Havia também notas de entrada de 2013 escrituradas em 2014.

No mês de abril de 2019, ou seja, após a presente autuação, a Autuada retransmitiu os arquivos do SPED fiscal, relativos ao ano de 2013.

A fiscalização, respeitando o direito de defesa da Autuada, procedeu à análise dos referidos arquivos onde constatou que a Autuada havia alterado a data de todas as notas fiscais de entrada, considerando para todas elas a data de entrada como sendo a de uma semana após a sua emissão pelo remetente.

Foi constatado também que a Autuada havia alterado valores de estoque, anteriormente informados, e que alguns produtos não mais constavam nos arquivos do SPED Fiscal.

Assim, a fiscalização, considerando o argumento relativo à data de entrada das notas fiscais, buscando agir de forma coerente, refez o Levantamento Quantitativo, onde considerou-se como data de entrada das mercadorias, a data da sua emissão pelo remetente. Tal conduta, evitaria que caso alguma

venda acontecesse antes do lançamento da entrada do respectivo produto no SPED fiscal, tal ocorrência acarretasse na apuração de diferença indevida no levantamento quantitativo, conforme folhas 136/137.

A Fiscalização, para desenvolvimento dos trabalhos, utilizou-se da técnica fiscal do “Levantamento Quantitativo Financeiro Diário”, procedimento idôneo previsto no art. 194 do RICMS/02, realizado com base nos dados das notas fiscais de entradas, notas fiscais de saídas e estoques informados pela Contribuinte, por meio da EFD/Sped Fiscal.

Cabe esclarecer que tal levantamento 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.

Nesse 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 tal roteiro em uma simples operação matemática de soma e subtração, em que o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

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.

No presente caso, foi constatada a ocorrência de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal, conforme demonstrado no arquivo “Cálculo Referentes Diferenças LEQFID”, mídia de fls. 134, após reformulação do crédito tributário.

A Defesa alega que alguns produtos da empresa possuem nomenclaturas iguais, mas códigos diferentes, o que seria o caso do item “Camisa”, enquanto outros produtos possuem nomenclaturas e códigos diferentes.

Argumenta que algumas notas fiscais foram escrituradas no Sped Fiscal com data de entrada diferente da real entrada no estabelecimento da Autuada.

A fim de demonstrar que não houve saída, entrada ou estoque desacoberto, a Defesa apresenta “Mapeamento da Movimentação de Estoque” (Doc. 06 – em mídia digital), unificando os produtos de códigos diferentes, e corrigindo a data de entrada das mercadorias, para desconsiderar a data declarada no Sped e considerar como data de entrada 7 (sete) dias após a emissão, que é o prazo médio de recebimento das compras realizadas pela Empresa.

Sustentados no princípio da verdade material, entendem os Impugnantes que o “Mapeamento da Movimentação de Estoque”, elaborado com suporte nas notas fiscais emitidas e indicadas pela Autoridade Fiscal, deve prevalecer sobre o método utilizado pela Fiscalização, que se baseou nas informações constantes do Sped Fiscal transmitido pela Impugnante com erros.

O Fisco procedeu à análise do arquivo apresentado pela Defesa denominado “Mapeamento da Movimentação de Estoque” (CD de fl. 91), que se trata de um levantamento, relativo ao período de 2013, da movimentação de alguns produtos, no qual informa, por produto, o estoque inicial, as entradas e as saídas, chegando a um estoque final, tendo alterado a data de entrada de todas suas notas fiscais, considerando a data de entrada das mesmas como sendo a de uma semana após a data da sua emissão.

Adotando uma postura muito favorável ao Contribuinte, conforme elucidado acima, o Fisco realizou duas alterações no lançamento, onde considerou correta a argumento do contribuinte com relação a data de entrada das mercadorias, bem como com relação a apuração das operações com as mercadorias – “mala”.

Afasta-se, portanto, o argumento de que o Fisco não informou quais notas fiscais tiveram sua data de entrada alterada, bem como as notas fiscais lançadas em um exercício foram removidas para outro.

Registra o Fisco que os arquivos eletrônicos Sped retransmitidos, após lavrado o Auto de Infração, foram analisados e, por entender que não havia coerência nas datas informadas pela Autuada na entrada das mercadorias e por não aceitar os novos estoques informados para os produtos, os arquivos não foram acatados.

Defende o Fisco que as quantidades informadas no estoque das mercadorias não podem ser alteradas pelo Contribuinte.

Portanto, foram consideradas as informações contidas no Sped Fiscal, transmitidas antes da lavratura do Auto de Infração.

Após análise do arquivo apresentado pela Defesa denominado “Mapeamento da Movimentação de Estoque”, o Fisco apresentou as seguintes observações, conforme transcrito da Manifestação Fiscal:

A autuada procedeu à retransmissão dos arquivos do SPED fiscal, referentes ao ano de 2013, após lavrado o presente Auto, onde, alterou a data das notas fiscais de entrada, que apresentavam erro no lançamento e

alterou as quantidades dos estoques, anteriormente informados, para várias mercadorias. Além disso, produtos anteriormente constantes dos arquivos transmitidos, foram retirados dos arquivos retransmitidos. Notas fiscais foram retransmitidas contendo produtos antes não existentes.

Pode-se citar, o produto Biquini, código 101148, que não consta mais dos arquivos retransmitidos e que constava nos arquivos anteriormente transmitidos e trabalhados nessa autuação.

No 2º Termo de Rerratificação, conforme exposto acima, a fiscalização refez o Levantamento Quantitativo, corrigindo a data das notas fiscais de entrada erroneamente lançadas, mas, obviamente, não considerou os novos estoques informados pela Autuada, nos arquivos do SPED Fiscal, retransmitidos por ela. Se o contribuinte pudesse alterar e informar os estoques das mercadorias a seu bel-prazer, não refletindo a realidade da empresa, não haveria o porquê da realização de auditoria pela fiscalização.

Tentando comprovar suas alegações, a Autuada anexou ao Auto o CD denominado DOC 06, à folha 92 do processo, onde apresentou o seu “Mapeamento da Movimentação de Estoque”. Conforme escrito por ela, foi utilizado o mesmo método usado pela Autoridade Fiscal; entretanto, a Autuada unificou (agrupou) os produtos de códigos diferentes mas de igual denominação, ou de denominação diferente. Com esse mapeamento pretendeu mostrar que as diferenças apuradas no Levantamento Quantitativo, elaborado pela fiscalização, não existiam.

No mapeamento, a Autuada trabalhou os produtos assento, baby doll, banheira, bermuda, biquini, blusa, boneca, cai não cai, caixa de ferramentas, calcinha, camisa, casaco, carrinho de bebê, carro classe, cinta, cozinha, geladeira, gelateria, macacão, macaquinho, mala, mochila, short, travesseiro e troninho, informando as quantidades de saldo inicial, entradas e saídas de mercadorias chegando, então, a um saldo final. Ela trabalhou com os produtos de forma agrupada. Em seu Mapeamento, utilizou os dados dos arquivos do SPED Fiscal, retransmitidos por ela após a autuação fiscal, com as alterações promovidas por ela.

Abaixo seguem as observações acerca do que a fiscalização constatou do “Mapeamento de Estoque” realizado pela Autuada, para alguns produtos:

Produto Baby Doll: o contribuinte fez o levantamento agrupando todas as mercadorias com essa descrição e

ainda acrescentou o produto “short doll” (ex. código 98042), ou seja, agrupou produtos de denominação diferente, também. Para informar o saldo inicial, considerou em seu levantamento as quantidades existentes nos produtos de códigos 93613 (short doll), 94948 (pijama), 96923 (short doll).

Produto “banheira”: o contribuinte novamente agrupou todos os produtos com essa denominação, mas de códigos diferentes, alterou valores de estoque inicial, anteriormente informados em seus arquivos, informou a existência de estoque para produtos cujos códigos possuíam estoque igual a zero em 31/12/2012.

Bermuda: novamente, em seu levantamento, o contribuinte agrupou todos os produtos com a denominação “bermudas”, adicionando também alguns produtos (99793, 99853) com a descrição de “short”, ou seja, de diferente denominação. Acrescentou quantidades em estoques de mercadorias que inicialmente possuíam estoque zero.

Biquini: o contribuinte agrupou todos os produtos com essa denominação e ainda incluiu em seu levantamento as mercadorias denominadas “tanga”, (código 93826, 102582)”, ou seja, novamente, agrupou produtos de diferente denominação;

Blusa: no levantamento efetuado pelo contribuinte, o mesmo agrupou todos os produtos que possuíam a denominação “Blusa” e ainda acrescentou, ao agrupamento, alguns produtos, sob a denominação “Baby Look” (códigos 95823, 95861, 95884, 97300, 97396, 99742) aqui, novamente, efetuou agrupamento de mercadorias de diferentes denominações. Interessante observar que, no estoque inicial, anterior aos arquivos retransmitidos, havia várias mercadorias denominadas “blusa”, que possuíam estoque de mercadoria. Essas mercadorias deixaram de existir no arquivo retransmitido pelo contribuinte;

Boneca: o contribuinte agrupou todas as mercadorias sob a denominação “boneca”, acrescentando ainda os produtos “boneco” (código 94933) e banho de sol (95161, 94980, 94987), de diferente denominação;

Cai não cai: o contribuinte agrupou os produtos sob a mesma denominação;

Caixa de ferramentas (brinquedo): em seu levantamento, o contribuinte cita notas de entrada que não se referem ao produto. Cita, por exemplo, as notas fiscais de números 24290, 81037 que acoberta a entrada de artigos de cama;



Camisa e calcinha, camiseta não fazem parte do Levantamento elaborado pela fiscalização;

Carrinho de bebê o contribuinte agrupou os produtos carrinho de bebê, roller baby, pega bebê, segura bebê em seu levantamento, ou seja, mais uma vez, o contribuinte agrupou mercadorias completamente diferentes.

Carro: aqui, novamente, o contribuinte agrupou produtos de diferentes denominações. Exemplificando carro (100159), carregadeira (101288) carro elétrico, (93536).

(...) Interessante ainda acrescentar que, mesmo a Autuada alterando seus estoques e agrupando produtos, em seu “Mapeamento de Estoque”, foi possível encontrar produtos com saldo negativo, ou seja, nem as alterações efetuadas tiveram o poder de sumir com as diferenças existentes. Apenas para exemplificar:

Produto Assento: saldo final negativo de 29 peças;

Produto Carrinho de Bebê: saldo final negativo de 136 peças;

Produto Mala: saldo final negativo de 48 peças.

Depreende-se do relato do Fisco que a Impugnante alterou o levantamento quantitativo, agrupando produtos diferentes e alterando os valores dos estoques, anteriormente transmitidos pelos arquivos Sped.

Portanto, não há como acatar o levantamento realizado pela Impugnante, denominado “Mapeamento da Movimentação de Estoque”, em substituição ao Leqfid, como arguido pela Defesa, visto que fica clara a intenção de manipular dados anteriormente transmitidos de modo a desqualificar o procedimento fiscal de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário.

No tocante à alegação de que os arquivos “TXT”, reformulados, não mencionam a NCM dos produtos, impedindo que a Impugnante pudesse aferir se de fato são produtos sujeitos à ST, trata-se de argumento protelatório.

Como exposto no relatório fiscal, no levantamento quantitativo, os produtos foram agrupados por código NCM da seguinte forma: brinquedos (grupo NCM 9503); travesseiros (grupo NCM 9404); carrinho de bebê (grupo NCM 8715); cadeira automotiva, cadeira de refeição, dispositivo de retenção, assentos (grupo NCM 9401); mochila, mala (grupo NCM 4202); troninho, banheira (grupo NCM 3922).

Portanto, por meio de simples consulta ao Regulamento do ICMS de Minas Gerais, no site [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/anexoXV2002.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/anexoXV2002.pdf), o Contribuinte poderia constatar o enquadramento das mercadorias na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, redação vigente até 31/12/15.

Tal consulta tanto propicia a aferição quanto ao enquadramento do produto no regime de substituição tributária, quanto à Margem de Valor Agregada a ser utilizada na apuração da base de cálculo do ICMS/ST.

Ademais, como exposto pelo Fisco, o Contribuinte já tinha conhecimento do enquadramento das mercadorias por ela comercializadas no regime de substituição tributária, vigente até 31/12/15.

Da análise dos autos, verifica-se que não há qualquer erro no procedimento adotado pelo Fisco, como já exposto, procedimento este tecnicamente idôneo previsto no art. 194 do RICMS/02 e realizado com base nos dados das notas fiscais e estoques informados pelo Contribuinte no Sped Fiscal, transmitido anteriormente à emissão do AIAF.

Ressalta-se que, além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, item III, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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.

**Efeitos de 1º/11/2003 a 31/07/2013 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42. I, ambos da Lei 14.699/2003:**

"III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária."

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, determinam a aplicação da penalidade "em dobro" ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nota-se que a norma contida no inciso I, do § 2º, do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido.

Correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, da Lei nº 6.763/75, 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 obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada 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 DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

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

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

Dessa forma não merece reparo o levantamento quantitativo realizado pelo Fisco, após retificação realizada, estando corretas as exigências remanescentes de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o sócio-administrador da Autuada.

Os Impugnantes alegam que tanto a doutrina quanto a jurisprudência são no sentido de que os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis por substituição, somente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias quando se comprova a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos, o que não teria ocorrido. E que se houve suposta omissão de recolhimento de ICMS foi por equívoco, não por dolo.

Entretanto, tais argumentos não lhe socorrem.

A inclusão do Coobrigado, sócio-administrador, 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

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 realização de operações de entrada, saída e manutenção em estoques de mercadorias desacobertas de documentação fiscal e falta de destaque de ICMS Operação própria em operações tributadas.

Desse modo, o sócio-administrador responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participa das deliberações e dos negócios da empresa.

No Auto de Infração em análise, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

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 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 à afronta 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

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

.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886  
MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, observada as reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 108/109 e 136/137, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências fiscais remanescentes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 108/109 e 136/137. Vencido, em parte, o Conselheiro Victor Tavares de Castro, que o julgava parcialmente procedente para excluir o Coobrigado e, ainda, para excluir os pagamentos efetuados a título de ICMS/ST na entrada. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 03 de agosto de 2021.**

**Marcelo Nogueira de Moraes  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Revisor**

CS/D

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

---

Acórdão:	23.833/21/1 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001031537-11	
Impugnação:	40.010146282-01, 40.010146283-84 (Coob.)	
Impugnante:	Cleuza Braz da Silva Moura e Cia Ltda	
	IE: 704629169.00-30	
	Ivo de Moura (Coob.)	
	CPF: 339.222.176-72	
Proc. S. Passivo:	Geraldo Cicari Bernardino dos Santos/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Victor Tavares de Castro, 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 primeira divergência se refere à atribuição da responsabilidade de terceiros por infração**, que este Conselheiro considera ter sido realizada em desacordo com a legislação tributária.

Isso, porque o sócio foi incluído no polo passivo, como coobrigado, unicamente por ostentar a condição de administrador no contrato social.

Sabe-se que as relações jurídicas se desenvolvem entre pessoas, físicas ou jurídicas, sendo designado sujeito passivo a pessoa que assume o polo negativo da relação e sujeito ativo aquela que assume o polo positivo.

Com base nessa compreensão, em uma relação jurídico-tributária o sujeito ativo será o ente político dotado da competência constitucional para instituir o tributo – União, Estados, Distrito Federal ou Municípios – ou outra pessoa credenciada pela lei para a referida arrecadação. Já o sujeito passivo poderá ser qualquer pessoa que tenha vínculo com a ocorrência da hipótese descrita na norma de incidência – o “fato gerador” – e que seja tenha a obrigação legal de pagamento do tributo.

No Direito Tributário, a exigência de que os sujeitos passivos tenham vínculo com o fato gerador é consequência lógica da estrutura constitucional de cada espécie tributária.<sup>1</sup> Além disso, o art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN) define o sujeito passivo de obrigação tributária principal como sendo: o “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”; ou o “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. E o art. 128 desse mesmo diploma normativo, que inaugura o Capítulo V, da “Responsabilidade Tributária”, dispõe que:

---

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 87.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Portanto, de acordo com o CTN os sujeitos passivos são classificados como contribuintes, quando praticam o fato gerador, e responsáveis, quando a lei os indica para pagar a exação mesmo sem ter praticado o fato gerador, desde que mantenham vínculo com esse. Além disso, o CTN divide a disciplina dos responsáveis em *responsabilidade dos sucessores* (arts. 129 ao 133), *responsabilidade de terceiros* (arts. 134 e 135) e *responsabilidade por infrações* (arts. 136 a 138).

No caso concreto, a Autoridade Fazendária compreendeu que haveria responsabilidade de terceiros ao fundamento do art. 21, § 2º, inciso II, da 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)

A redação da lei estadual reflete a mesma a regra nacional do art. 135, dispositivo incluído em seção do CTN relativa à “Responsabilidade de Terceiros”, que exige um nexo de causalidade entre a obrigação tributária e uma conduta abusiva do sócio (ou de outras pessoas listadas no dispositivo), o que não se pode ter como ocorrido a partir da mera presunção legal de ocorrência do fato gerador tributário.

Embora a Autoridade Fazendária afirme a existência presumida de operações desacobertadas de documentação fiscal, o que se pode afirmar diante da presunção legal é a ocorrência de operações tributáveis, as quais podem ou não ter sido resultado de conduta abusiva. Sem a devida comprovação não se pode afirmar a existência destas condutas abusivas, pois a presunção legal autoriza considerar ocorrida as operações tributáveis – mas não autoriza considerar ocorrido fraude, dolo, simulação.

O raciocínio fazendário de que gestores de sociedades empresárias, pela sua condição, são responsáveis pelas obrigações tributárias, viola frontalmente o art. 21, §



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pois aplica a hipótese excepcional de responsabilidade de terceiros sem comprovar os requisitos legais exigidos.

Registre-se, ademais, que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6284, declarou inconstitucional legislação do Estado de Goiás que disciplinava a responsabilidade de terceiros por infrações de forma divergente à disciplina da matéria pelo CTN:

DECISÃO: O TRIBUNAL, POR UNANIMIDADE, CONHECEU DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E JULGOU PROCEDENTE O PEDIDO, PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45, XII-A, XIII E § 2º, DA LEI Nº 11.651/1991, DO ESTADO DE GOIÁS, E 36, XII-A E XIII, DO DECRETO Nº 4.852/1997, DO MESMO ESTADO, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR. FOI FIXADA A SEGUINTE TESE: **“É INCONSTITUCIONAL LEI ESTADUAL QUE DISCIPLINA A RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS POR INFRAÇÕES DE FORMA DIVERSA DAS REGRAS GERAIS ESTABELECIDAS PELO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.”** PLENÁRIO, SESSÃO VIRTUAL DE 3.9.2021 A 14.9.2021.

(DESTAQUEI E GRIFEI)

A acusação fiscal não comprovou qualquer conduta praticada pelo sócio, pois apenas fez uma acusação abstrata de que, como administrador, seria dele a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias) da sociedade. Não se pode admitir a responsabilidade com base no referido dispositivo legal sem que seja descrita e comprovada uma conduta abusiva atribuível aos terceiros e que tenham nexo de causalidade com a obrigação tributária.

A discussão travada nos autos diz respeito a acusação de operações mercantis desacobertas de documentos fiscais por meio de levantamento quantitativo. Portanto, é certo que o próprio fato gerador foi tido como ocorrido a partir de uma presunção legal.

Em que pese a possibilidade de a Fiscalização presumir a ocorrência do fato gerador, não se pode estender tal presunção para considerar que teria ocorrido também uma conduta abusiva de gestores e, assim, legitimar a atribuição do vínculo de responsabilidade sem ônus argumentativo e comprobatório exaurientes por parte da Autoridade Fazendária.

Atribuir a responsabilidade de terceiros no caso concreto, além de violar o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 – e a regra do art. 135 do CTN –, também afronta o art. 1.052 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil), que estabelece a regra geral de separação patrimonial entre a pessoa jurídica e os seus sócios e limita a responsabilidade destes ao capital social.

Portanto, julgo improcedente o lançamento em face do sócio.

**A segunda divergência se refere aos pagamentos de ICMS/ST na entrada que são incontroversos**, que este Conselheiro considera que deverá ser considerado na apuração do crédito tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com o Fisco, os contribuintes que possuíam mercadorias ou bens excluídos do regime de substituição tributária relativo às operações subsequentes, por não constarem dos anexos do Convênio ICMS nº 92/15, deveriam inventariar os respectivos estoques em 31/12/15, conforme os procedimentos previstos na Resolução nº 4.855, de 29 de dezembro de 2015, e, se fosse o caso, solicitar a restituição do ICMS-OP e ICMS/ST recolhido na referida sistemática.

Por isso, afirma o Fisco que a Autuada deveria ter inventariado as mercadorias que não estavam mais sujeitas à substituição tributária, a partir de 31/12/15, e solicitado a restituição do imposto recolhido, conforme previsto na legislação, de forma que não haveria *bis in idem* na cobrança do crédito tributário objeto desta autuação.

No caso, embora assista razão ao Fisco acerca do procedimento específico para que o Contribuinte se restituísse do ICMS/ST exigido pela entrada, o ponto controvertido é saber se o descumprimento deste procedimento permite ao Fisco a cobrança do crédito tributário sem considerar os pagamentos efetivamente realizados.

Para resolver este ponto controvertido, deve-se distinguir as providências que são imputadas ao contribuinte relacionadas aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, como é o caso do ICMS, em que o próprio contribuinte deve cumprir as obrigações acessórias e efetuar o pagamento para usufruir regularmente dos efeitos da extinção do crédito tributário previstos na legislação tributária, das providências que são imputadas ao Fisco na fase da constituição do crédito tributário por meio do lançamento de ofício.

Veja-se que, nos termos do § 3º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), pagamentos incontroversos do imposto submetido à sistemática de lançamento por homologação influem na determinação do crédito tributário:

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

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

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

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

(Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, a tarefa de apurar o crédito tributário devido, a qual impõe a exclusão de todos os pagamentos, também é uma atribuição da autoridade que efetua o lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN:

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.

(Grifou-se)

Portanto, imperioso se faz o abatimento do imposto recolhido por ocasião das entradas das mercadorias objeto da presente autuação, tanto pela operação própria como pela sistemática da substituição tributária, evitando-se o recolhimento do tributo em duplicidade. Registre-se que a eventual dificuldade prática da Administração Fazendária em proceder com o abatimento não pode prevalecer como argumento jurídico.

Primeiro, a dificuldade da Administração Fazendária em conciliar os valores de ICMS/ST pagos na entrada não pode impor ao Autuado o ônus de suportar valores superiores aos devidos na operação. Ademais, no caso, houve o descumprimento do dever de inventariar os bens e de pedir a restituição conforme era estabelecido, mas isso não autoriza que seja cobrado tributo que está pago. Autoriza apenas a cobrança de eventuais diferenças que sejam verificadas na apuração do crédito tributário e das multas cabíveis, inclusive das penalidades isoladas pelo descumprimento das obrigações acessórias exigidas.

É notório que ao exigir o pagamento integral do Auto de Infração, em descon sideração aos pagamentos de ICMS/ST na entrada, estar-se-ia impondo ao contribuinte fazer o pagamento de valores indevidos para depois pedir a restituição em processo apartado.

Além da burocracia do pedido de restituição em si, o contribuinte enfrentaria a dificuldade de transposição do art. 166 do CTN (mesmo com a autuação e com a nítida certeza de que terá havido pagamento em duplicidade) e a própria possibilidade da extinção do direito em razão do decurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para fazer o pleito em sede administrativa, cujo termo inicial é o pagamento indevido (e não a autuação). Isso sem mencionar a Súmula nº 625 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que estabelece:

### SÚMULA Nº 625

O PEDIDO ADMINISTRATIVO DE COMPENSAÇÃO OU DE RESTITUIÇÃO NÃO INTERROMPE O PRAZO PRESCRICIONAL PARA A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO DE QUE TRATA O ART. 168 DO CTN NEM O DA EXECUÇÃO DE TÍTULO JUDICIAL CONTRA A FAZENDA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quer dizer, a se adotar a interpretação fundamentada na praticidade exclusivamente a favorecer a Administração Fazendária, estar-se-ia decretando que os pagamentos de ICMS/ST da entrada fossem incorporados ao patrimônio do estado de Minas Gerais em flagrante locupletamento ilícito.

Ademais, não é adequada a compreensão de que o ICMS/ST devido e pago na entrada, por possuir sistemática de restituição diferente, não poderia ser abatido do saldo verificado no Auto de Infração. Novamente a interpretação proposta parte da premissa de que existiriam tributos distintos em razão de códigos de receita e obrigações acessórias diferentes para cada rubrica.

Apesar disso, o ICMS é um único imposto previsto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, de forma que a implementação de códigos diferentes para fins de se tornar praticável a tarefa de arrecadação não pode significar a perda do direito do contribuinte de se valer de todos os pagamentos feitos para abater o saldo cobrado no Auto de Infração referente às mesmas operações.

Assim, nos termos dos já mencionados art. 142 e art. 150, § 3º, do CTN, é dever da Autoridade Fazendária, ao efetuar o lançamento, calcular o tributo em consideração aos pagamentos feitos pelas mesmas operações, isto é, dever de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido”.

Portanto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além de excluir o Coobrigado do polo passivo, também considerar os pagamentos de ICMS/ST pela entrada, que deverão ser abatidos do valor constituído por meio do Auto de Infração.

**Sala das Sessões, 03 de agosto de 2021.**

**Victor Tavares de Castro  
Conselheiro**