

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.760/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001764491-49  
Impugnação: 40.010150872-12  
Impugnante: Dia Brasil Sociedade Limitada  
IE: 002161915.46-50  
Coobrigados: Freddy Wu  
CPF: 234.823.428-90  
Laurent Georges Elisabeth  
CPF: 228.807.168-02  
Proc. S. Passivo: ANA LUIZA MANCINI DE OLIVEIRA/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA – CORRETA A ELEIÇÃO.** Legítima a manutenção dos administradores no polo passivo da obrigação tributária, com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, e art. 135, inciso III do CTN.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias, sujeitas à tributação normal e à tributação a título de substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de levantamento quantitativo, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e 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, observado o limite dos incisos I e II do § 2º do citado art. 55 da mencionada lei. Para as saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, sujeitas à substituição tributária, e entradas de mercadorias desacobertadas, sujeitas à tributação normal, exige-se somente a retrocitada multa isolada.

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

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias, sujeitas à tributação normal e à tributação a título de substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, ensejando o recolhimento a menor de ICMS e ICMS/ST, no exercício de 2018. A infração foi apurada mediante levantamento quantitativo, nos termos do art. 194, inciso II do RICMS/02.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e 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, observado o limite dos incisos I e II do § 2º do citado art. 55 da mencionada lei.

Detalhando as exigências, informa a Fiscalização que para o cálculo da multa de revalidação foi aplicado o percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do ICMS e 100% (cem por cento) sobre o valor do ICMS/ST. A Multa Isolada exigida pela regra do art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/73 prevê a aplicação do percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor da operação.

Para as saídas de mercadorias desacobertas sujeitas à substituição tributária e entradas de mercadorias desacobertas sujeitas à tributação normal, exige-se somente a retrocitada multa isolada.

Para cálculo da multa isolada (MI), observou-se as disposições do art. 55, § 2º, da lei nº 6.763/75, que limita o valor da multa indicada a duas vezes o valor do imposto incidente na operação. Quanto às mercadorias isentas, observando esse mesmo dispositivo legal citado, aplicou-se 10% (dez por cento) sobre as respectivas operações.

Registra-se que foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária os diretores da empresa autuada, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, inciso VII c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c art. 1º, subitem 1.88 do Anexo Único da Portaria nº 148/15 da Secretaria da Receita Estadual de Minas Gerais – SRE/MG.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 242/269 e requer a procedência da impugnação.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 397/410, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

##### **Das Nulidades do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Protesta pela realização de diligência para demonstração da correção de seus procedimentos, em respeito ao princípio da verdade real e material que norteia o processo administrativo.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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

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

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

No que tange ao requerimento para apresentação de documentos e novas evidencias que comprovariam a regularidade da atuação da empresa, nada há a ser deferido. Quanto mais ao se considerar o lapso temporal entre a apresentação da Impugnação pela empresa e o julgamento do lançamento fiscal perante o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, sem que, durante esse período, fosse trazido aos autos qualquer elemento de prova na forma aduzida pela Impugnante.

Por fim, em relação ao argumento da Defesa de que a Fiscalização não determinou à matéria tributável ao efetuar o lançamento, em afronta aos ditames do art. 142 do CTN, razão não lhe assiste.

Verifica-se que o objeto da autuação está todo detalhado no Relatório Fiscal e seus Anexos, com a identificação do Sujeito Passivo, do trabalho fiscal desenvolvido, do período fiscalizado, das irregularidades apuradas, acompanhadas da respectiva base legal, infringência e penalidades, dos relatórios de apuração e do demonstrativo do crédito tributário, nos termos do art. 89 do RPTA, que disciplina os requisitos mínimos do lançamento, em estrita consonância ao estabelecido pelo CTN.

Rejeita-se, pois, as nulidades arguidas.

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado a autuação versa sobre entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias, sujeitas à tributação normal e à tributação a título de substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal, ensejando o recolhimento a menor de ICMS e ICMS/ST, no exercício de 2018. A infração foi apurada mediante levantamento quantitativo, nos termos do art. 194, inciso II do RICMS/02.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e 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, observado o limite dos incisos I e II do § 2º do citado art. 55 da mencionada lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Detalhando as exigências, informa a Fiscalização que para o cálculo da multa de revalidação foi aplicado o percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do ICMS e 100% (cem por cento) sobre o valor do ICMS/ST. A Multa Isolada exigida pela regra do art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/73 prevê a aplicação do percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor da operação.

Para as saídas de mercadorias desacobertadas sujeitas à substituição tributária e entradas de mercadorias desacobertadas sujeitas à tributação normal, exige-se somente a retrocitada multa isolada.

Para cálculo da multa isolada (MI), observou-se as disposições do art. 55, § 2º, da lei nº 6.763/75, que limita o valor da multa indicada a duas vezes o valor do imposto incidente na operação. Quanto às mercadorias isentas, observando esse mesmo dispositivo legal citado, aplicou-se 10% (dez por cento) sobre as respectivas operações.

Registra-se que foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária os diretores da empresa autuada, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, inciso VII c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c art. 1º, subitem 1.88 do Anexo Único da Portaria nº 148/15 da Secretaria da Receita Estadual de Minas Gerais – SRE/MG.

A acusação fiscal passa pela constatação de entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro de entradas, saídas e estoques de mercadorias, com a utilização das ferramentas do Auditor Eletrônico, das NF-e e do SPED encaminhado pela Autuada, conforme demonstrado nos anexos da autuação em epígrafe.

O procedimento adotado pela Fiscalização é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194 do RICMS/02, nos seguintes termos:

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;

A base da argumentação de defesa da Impugnante repousa na alegação de que a autuação foi lavrada diante de suposto descumprimento de obrigação acessória, qual seja, ausência de escrituração contábil de determinadas operações mas que também se cobra, indevidamente, valores de ICMS e de ICMS/ST que seriam de responsabilidade dos contribuintes substitutos.

No entanto, equivocou-se a Impugnante.

A constatação fiscal é de entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, deixando-se de recolher tanto o ICMS normal, por operação própria, como o ICMS a título de substituição tributária. Ou seja, não se trata de simples descumprimento de obrigação acessória.

Por óbvio, a constatação de operação desacoberta de nota fiscal autoriza a cobrança do tributo referente à operação, uma vez que o recolhimento do tributo está sempre lastreado em documento fiscal.

Além disso, de acordo com o art. 89, inciso I do RICMS/02 “*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*”.

Veja-se que a apuração se deu com base em elementos certos e critérios aritméticos, pautados nos registros e documentos fiscais informados pela própria empresa.

Esclareça-se, que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no período.

Por meio da combinação de quantidades, verifica-se a ocorrência de possíveis irregularidades, utilizando a seguinte equação:

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

Trata o LEQFID de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pela Fiscalização para apuração das operações e prestações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos do art. 194 do RICMS/02, como visto.

Consiste tal roteiro em uma simples operação aritmética de soma e subtração, na qual o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

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 saída naquele dia, neste caso, o levantamento informa que houve “saída sem estoque” (SSE), o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Ou ainda, se ao final de um determinado período, o levantamento quantitativo apresentar a apuração de 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 se a apuração do saldo final de estoque for maior do que o declarado pelo Contribuinte pressupõe-se que houve saída desacoberta de documentação fiscal. Tais ocorrências são constatadas ao final do levantamento quando é apresentado o resumo.

O fato de haver, para algumas mercadorias, previsão de tributação por substituição tributária com responsabilidade dos contribuintes substitutos, isso em nada impacta o lançamento.

Conforme destacado no campo “Base Legal” do relatório do Auto de Infração, tem-se a seguinte previsão da legislação tributária, Anexo XV do RICMS/02, que respalda a exigência do ICMS/ST da Autuada:

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista no caput deste artigo aplica-se também ao estabelecimento depositário, na operação de remessa de mercadorias para depósito neste Estado.

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria.

(...)

Por sua vez, a responsabilização solidária da Autuada é um instituto intrínseco à sistemática da substituição tributária e decorre de disposição expressa de da Lei nº 6.763/75.

**Confira-se o dispositivo:**

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19. Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 20. A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria.

(...)

Nesses termos, só não seria cabível cobrança, da Autuada, das mercadorias sujeitas à substituição tributária, se houvesse a comprovação do pagamento anterior.

Caberia à Impugnante, numa demonstração global e ampla, demonstrar que todo o volume de saídas consideradas (por exemplo) teria entradas suficientes a suportar o montante de operações, haja vista, ser esta, mas em sentido reverso a premissa e fundamento de validade do lançamento.

Não obstante, a Impugnante resumiu-se a protestar pela realização de diligência para demonstração da correção de seus procedimentos, afirmando que possui rigorosos controles e regras de *compliance* em relação a suas operações e nenhuma mercadoria pode ser remetida ou recebida sem estar acobertada pelo documento fiscal, sem nada trazer aos autos, entretanto, que pudesse, nem que fosse por amostragem, referendar sua tese.

Dessa forma, não merece prosperar, ainda, a argumentação da Impugnante de que nunca fora intimada para trazer esclarecimentos ou documentos complementares que evidenciassem a ausência de circulação de mercadorias sem a devida documentação fiscal, uma vez que o presente Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, oportunidade em que poderia ter apresentado todos os esclarecimentos e documentos que entende comprovar a sua tese, em total observância ao princípio do contraditório.

Entretanto, conforme já mencionado, nenhuma prova veio aos autos.

Em relação à afirmação de que a lavratura de vários autos de infração ao mesmo tempo contra a Requerente, com base em acusações fiscais idênticas (diferenciando-se entre si pelo período fiscalizado e estabelecimento autuado) teria prejudicado o trabalho da Requerente, a Fiscalização ressalta que a defesa em nada é prejudicada, pelo contrário, pode até eventualmente favorecê-la, pois o prazo de impugnação começa a contar a partir da intimação de cada peça fiscal e não necessariamente de uma só vez englobando todo o crédito, como certamente ocorreria caso o Auto de Infração englobasse todos os exercícios conjuntamente.

Lado outro, aduz a Impugnante que não existe obrigação de pagamento de ICMS próprio e ICMS/ST na grande maioria das operações autuadas uma vez que consistiriam de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da própria empresa dentro do estado de Minas Gerais. Cita que a cobrança ofende o art. 155, inciso II da CF/88, e contraria as jurisprudências do STF e do STJ, inclusive Súmula nº 166.

Sobre o assunto, assim se manifestou a Fiscalização:

Na realidade, o resultado do levantamento quantitativo indica quais mercadorias entraram, saíram ou permaneceram em estoque desacobertas de documento fiscal. Essas mercadorias desacobertas é que serão alvo da tributação imposta pelo Auto de Infração.

Portanto, o que está sendo tributado nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não é a transferência de mercadorias entre os estabelecimentos da Requerente, mas sim as entradas, saídas e a manutenção em estoque desses produtos desacobertos de documentos fiscais.

Com base no exposto, não se aplicam nem a Súmula nº 166 do STJ nem outras decisões dos Tribunais Superiores ao presente caso.

O que se cobra no presente Auto de Infração é o imposto decorrente de operações que se realizaram desacobertas de documentação fiscal.

Assim, se por exemplo, determinada operação de entrada de mercadorias se realizou sem documento fiscal, não há como dizer a procedência da mercadoria, ou seja, não há como a Impugnante afirmar e nem comprovar que se tratou de mercadoria advinda do estabelecimento “A” ou “B” em transferência.

O mesmo raciocínio vale para a cobrança referente ao estoque desacoberto e em relação à cobrança das saídas sem a emissão das respectivas notas fiscais. Não há como precisar o destino da mercadoria.

Por fim, informa a Impugnante ter identificado quatro situações corriqueiras no exercício da atividade da empresa varejista que foram desconsideradas pelo Fisco, mas que seriam abordadas de forma detalhada nos estudos técnicos que seriam oportunamente apresentados: 1ª) divergência entre as informações contidas no “Mapa Resumo” e as informações contidas nos cupons fiscais emitidos pela Requerente; 2ª) ocasional escrituração tardia de determinadas notas fiscais, mas escrituradas antes da lavratura do Auto de Infração; 3ª) não inclusão de determinadas perdas e quebras de mercadorias, causando distorções no que diz respeito à efetiva quantidade de mercadorias mantidas em estoque; e 4ª) desconsideração das retificações dos livros fiscais pertencentes ao CD, seu principal fornecedor.

A Fiscalização, por sua vez, analisa os argumentos apresentados e assim se manifesta:

A alegação de que o Fisco havia desconsiderado “quatro situações corriqueiras” que a Requerente cometeu no exercício de sua atividade não deve prosperar, haja vista serem procedimentos operacionais de responsabilidade da empresa. Cabe à Requerente ajustar seus controles internos com vistas a dar segurança e confiabilidade à sua contabilidade.

Dentro desse contexto, para as quebras e perdas de mercadorias existe procedimento específico do qual

pode a Requerente se valer em suas rotinas operacionais.

O Artigo 71, inciso V, do Decreto 43.080/02 (RICMS) determina que:

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;

Assim, o Requerente não demonstrou, em nenhuma passagem da Impugnação, ter observado as normas regulamentares sobre as suas perdas e quebras de mercadorias, além de não ter anexado documentos aos PTA.

Importa registrar que o momento oportuno para a apresentação de qualquer documentação ou estudos técnicos que sirvam como comprovação de suas alegações é a fase de impugnação, entretanto, a Impugnante limitou-se a argumentar sem apresentar quaisquer comprovações de suas alegações, conforme já mencionado.

Assim, no que tange ao requerimento para apresentação de documentos e novas evidências a comprovar a regularidade da atuação da empresa, nada há a ser deferido.

Quanto mais, ao se considerar o lapso temporal entre a apresentação da Impugnação da empresa e o julgamento no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, sem que durante este período fosse trazido aos autos qualquer elemento de prova na forma aduzida pela Impugnante.

Dessa forma, corretas as exigências de ICMS e ICMS/ST.

Assim, em relação às penalidades exigidas no presente processo, confirmada a correção da cobrança do imposto, mantém-se a respectiva Multa de Revalidação e Revalidação em dobro, previstas no art. 56, inciso II e art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75, que assim dispõem:

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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária.

(...)

No que tange à Multa Isolada aplicada, destaca-se que ela tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória (receber, manter em estoque e dar saída de mercadoria sem documento fiscal) e foi exigida nos termos da legislação, com fulcro no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, observado o limite previsto no § 2º do mesmo artigo, vigente à época dos fatos geradores:

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

(...)

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

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

(...)

Assim, para os produtos com alíquota inferior a 10% (dez por cento), verificou-se a necessidade de aplicação do limitador supratranscrito. Para as demais alíquotas, prevaleceu a regra do art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, conforme esclarecido no Relatório do AI.

A Impugnante contesta as multas aplicadas.

Defende que a exigência da multa de revalidação, tanto a normal, como a em dobro, dependeria da demonstração do não recolhimento do imposto (art. 53, inciso

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III da Lei nº 6.763/75), e não apenas sob a acusação de falta de emissão de documento fiscal.

Afirma que o Auto de Infração atribuiu a multa de revalidação em dobro apenas para as mercadorias mantidas em estoque sem documentação fiscal e que também estivessem sujeitas à ST, mas que a cobrança dessa forma não faz sentido, uma vez que a acusação que lastreia as saídas, entradas e estoques desacobertados seria a mesma.

Diz que as demais cobranças como entradas, saídas e manutenção de estoque de mercadorias, sujeitas ou não à ST, também foram sujeitas à multa de revalidação, mas sob o amparo do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (50% do imposto).

Argumenta que houve também a cobrança da multa isolada, que igualmente à multa de revalidação, tem caráter punitivo.

Entende que há triplicidade da penalidade aplicada pela mesma infração.

Não obstante, verifica-se que as multas foram corretamente aplicadas, nos termos da legislação, inclusive no que tange aos percentuais diferenciados da multa de revalidação, conforme a especificidade da tributação da mercadoria, sujeita ou não à substituição tributária.

Repita-se que, inexistindo documento fiscal emitido, não há como considerar pago o imposto. Em hipótese contrária, caberia à Autuada demonstrar inequivocamente que o pressuposto estaria incorreto e não ao Fisco.

Por sua vez, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, 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, bem como no mesmo art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III (mercadorias sujeitas a ST).

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 da mencionada lei.

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

Importa repetir, ainda, que para as saídas desacobertas de mercadorias sujeitas à substituição tributária e entradas desacobertas de mercadorias sujeitas à tributação normal, exige a Fiscalização somente a retrocitada multa isolada, não havendo exigência do imposto e da multa de revalidação.

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

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

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

(...)

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

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

NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Portanto, não há qualquer reparo a ser promovido nos autos, quanto às penalidades aplicadas. Correta a aplicação das multas na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Por fim, a Defesa advoga a ilegitimidade passiva dos diretores como Coobrigados no Auto de Infração por, segundo seu entendimento, não haver justificativa ou embasamento legal para a referida inclusão. Acrescenta que o Auto de Infração não indica quais fatos ensejaram a atribuição de responsabilidade tributária aos administradores.

Não obstante, a responsabilidade dos administradores decorre de previsão expressa de lei: art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/1975, *in verbis*:

CTN

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

(...)

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

(...)

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.

Veja-se que a transcrição desses dispositivos legais no lançamento, especificados para “Responsabilidade Tributária” no campo “Base legal” do Auto de Infração, já informam indubitavelmente o motivo de inclusão dos administradores na

sujeição passiva da autuação, haja vista a literalidade dos dispositivos combinado com o objeto da constituição do crédito tributário. Promover a entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal já constitui ato doloso com excesso de poder e infração à lei.

Significa dizer, *in casu*, mencionar quais fatos ensejaram a atribuição de responsabilidade tributária aos administradores, representaria transcrever os dispositivos legais acima mencionados, o que ilide qualquer prejuízo à defesa da Contribuinte.

Confirma essa assertiva a própria peça de defesa, quando a Impugnante discorre que *“a responsabilização somente é permitida caso fique comprovada a prática de condutas dolosas pelos administradores ou representantes de pessoa jurídica, isto é, a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei”*.

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 aos referidos Coobrigados, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira.

Induidoso que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa autuada, na qualidade de administradores, sendo certo que a realização das operações sem documentação fiscal tem a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Todo o relato contido no Auto de Infração sobre as situações fáticas que ensejam o lançamento do crédito tributário evidencia práticas que não podem ser admitidas como aderentes aos limites dos poderes de gestão empresarial e das disposições da lei ou dos instrumentos constitutivos da sociedade.

É incontroverso que a realização de operações desacobertas de documentação fiscal constitui prática com o claro intuito de supressão da obrigação tributária principal. Não se trata de simples inadimplemento da obrigação documentada e declarada, mas de ocultação dos fatos para desviar a natural condução do lançamento tributário.

E, também, não se trata de fato isolado, mas de prática reiterada, verificada durante longo período em vários estabelecimentos dos envolvidos.

Assim, diante da comprovação de atos praticados contrariamente à lei, está correta a inclusão na sujeição passiva dos Coobrigados.

Cumprido reiterar que o fundamento para responsabilização tributária solidária dos administradores encontra-se previsto em lei, conforme já abordado, além de transcritas as previsões constantes do CTN.

Não obstante, decidiu a Administração Tributária do Estado, por intermédio da Subsecretária da Receita Estadual, publicar norma com o intuito de orientar os procedimentos de lançamento a serem realizados pela Fiscalização.

Nesse sentido, editou-se a Portaria nº 148/15, que estabelece hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia, de que trata o parágrafo único do art. 89 do RPTA.

No caso em tela, observa-se a previsão expressa no subitem 1.8.8 do Anexo Único da Portaria SRE nº148/15, dispositivo este também constante do campo “Base Legal/Infringência do Auto de Infração.

Diante o exposto, considerando que as pessoas físicas incluídas como Coobrigadas deste Auto de Infração detinham o *status* de diretores do Sujeito Passivo no período da autuação, conforme documentação acostada aos autos, necessária a manutenção de seus nomes no polo passivo da autuação.

Em relação aos processos citados pela Impugnante, julgados nesse Conselho, em que havia determinação para a exclusão de todos os Administradores como coobrigados das autuações lavradas, observa-se que os referidos PTAs/Acórdãos foram submetidos a julgamento na Câmara Especial e as decisões foram reformadas com a reintegração da coobrigação nos moldes do lançamento inicial.

Cumprе mencionar, por fim, que esta matéria esteve em análise do CC/MG em diversos PTAs da própria Impugnante, com aprovação das exigências fiscais como se pode verificar, a título de exemplo, nos Acórdãos nºs 22.280/19/2ª, 23.630/20/1ª e 5.350/20/CE.

Assim, observa-se que as infrações restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as nulidades arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Victor Tavares de Castro (Revisor) e Thiago Álvares Feital, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Isabella Nogueira de Sá Mattoso Maia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 26 de maio de 2021.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator**

D

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

Acórdão: 23.760/21/3ª Rito: Sumário

PTA/AI: 01.001764491-49

Impugnação: 40.010150872-12

Impugnante: Dia Brasil Sociedade Limitada

IE: 002161915.46-50

Coobrigados: Freddy Wu

CPF: 234.823.428-90

Laurent Georges Elisabeth

CPF: 228.807.168-02

Proc. S. Passivo: ANA LUIZA MANCINI DE OLIVEIRA/Outro(s)

Origem: DF/Juiz de Fora - 1

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 autuação versa sobre entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias, sujeitas à tributação normal e à tributação a título de substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, ensejando o recolhimento a menor de ICMS e ICMS/ST, no exercício de 2018. A infração foi apurada mediante levantamento quantitativo, nos termos do art. 194, inciso II do RICMS/02.

Os sócios foram incluídos no polo passivo, como coobrigados, unicamente por ostentarem a condição de sócio-administradores, pois não foi descrita qualquer conduta concreta que eles tenham praticado.

Nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, será atribuída a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao sócio-gerente (ou sócio-administrador), dentre outros possíveis responsáveis, sempre que for verificado o nexo de causalidade entre o inadimplemento e o ato praticado com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto (conduta abusiva).

A acusação fiscal não indicou qualquer conduta praticada pelos sócios-gerentes, senão uma acusação abstrata de que, como gestores, seria deles a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias).

Não se pode admitir a responsabilidade com base no referido dispositivo legal sem que seja descrita uma conduta abusiva atribuível ao responsável e que tenha nexo de causalidade com o inadimplemento da obrigação tributária.

A discussão travada nos autos diz respeito a divergências apuradas por meio do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, sendo certo que o próprio fato

gerador é considerado ocorrido a partir de uma presunção de que tais divergências significam saídas desacobertas.

Em que pese a possibilidade de a Fiscalização presumir a ocorrência do fato gerador a partir das divergências de obrigações acessórias, 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 a sócios-gerentes sem qualquer ônus argumentativo e comprobatório da Autoridade Fazendária.

A aceitação da acusação abstrata, genérica, como forma de imputação de responsabilidade tributária a sócios-gerentes, além de violar o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 – e a regra do art. 135 do Código Tributário Nacional –, também afronta o art. 1.052 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil), que restringe a responsabilidade dos sócios ao patrimônio da sociedade e estabelece a regra geral de separação patrimonial entre a pessoa jurídica e os seus sócios.

Portanto, julgo parcialmente procedente, para excluir os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária.

**Sala das Sessões, 26 de maio de 2021.**

**Victor Tavares de Castro  
Conselheiro**