

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.141/22/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002228827-76  
Impugnação: 40.010153444-61, 40.010153670-61 (Coob.), 40.010153709-25 (Coob.)  
Impugnante: Lojas Riachuelo S/A  
IE: 702053333.17-66  
Oswaldo Aparecido Nunes (Coob.)  
CPF: 874.563.548-04  
Pedro Roberto de Siqueira (Coob.)  
CPF: 140.826.674-15  
Proc. S. Passivo: Vanessa Oliveira Lins de Alencar /Outro(s), Silvana Lavacca Arcuri/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO** Os sócios-administradores respondem 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.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Ressalta-se que, para as entradas desacobertas foi corretamente exigido apenas a citada multa isolada.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal, nos exercícios de 2017 e 2018, apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Contribuinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por seus procuradores regularmente constituído, Impugnações às págs. 892/922, 963/993 e 1.035/1.065, sob os seguintes argumentos em apertada síntese.

Não concordam com a inclusão dos sócios-administradores no polo passivo da autuação pela impossibilidade de aplicação do art. 135, inciso III, do CTN e do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 ao presente caso, pois o Fisco não teria comprovado a prática da infração à lei, contrato social ou estatuto por parte dos sócios-administradores, nem que eles possuíam poderes de gestão especificamente sobre a loja autuada.

Alegam que a simples condição de sócio, gerente e/ou administrador não autoriza a imputação dessa regra de responsabilidade, sendo necessária ainda (i) a existência de poder de gestão e (ii) a comprovação, por parte do Fisco, da prática de ato doloso, o que não ocorreu no presente caso.

Dizem que os diretores coobrigados, por ato voluntário e deliberado, não exararam qualquer ordem que pudesse implicar no não recolhimento de ICMS sobre uma das mais de 500 (quinhentas) filiais existentes em nome da empresa.

Defendem que os diretores autuados ocupavam, na época da ocorrência dos fatos geradores, o cargo de diretoria executiva da Companhia, sendo seus poderes restritos à autuação e desenvolvimento do *core business* e da marca em si.

Aduzem que não foram praticados quaisquer atos dolosos com a intenção de fraudar o Fisco mineiro. Tanto é assim que a Fiscalização sequer trouxe aos autos qualquer prova que pudesse afastar tal afirmação.

Concluem que o fundamento utilizado para a imputação da responsabilidade aos diretores no presente Auto de Infração seria o simples não recolhimento do imposto. No entanto, o STJ editou a Súmula nº 430, segundo a qual: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Dessa forma, entendem que não há que se falar em responsabilidade dos sócios-administradores sem a devida comprovação dos atos dispostos no art. 135, inciso III do CTN.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Entendem que, “se a operação da Impugnante tivesse sido analisada considerando todo o complexo que envolve a sua atividade, bem como os livros fiscais e, inclusive, mediante visita *in loco*, verificar-se-ia que a alegada omissão de entrada, saída e de estoque inexistente”.

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

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

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

Assim sendo, eventuais diferenças de estoque decorrem do fato de que o sistema informatizado da empresa gera a venda sem a prévia conferência da existência daquele código de produto em estoque, além da possibilidade de erros decorrentes da venda de mercadorias sem etiqueta ou com etiqueta trocada, bem como da ocorrência dos mencionados furtos de mercadorias.

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

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

Aduzem que, independentemente de ter ocorrido ou não a entrada de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, é certo que não pode prevalecer o ICMS cobrado sob a rubrica de “estoque desacobertado”, pois que as mercadorias lhe são remetidas pelo Centro de Distribuição localizado em Guarulhos/SP e , por conseguinte, por se estar diante de uma operação cuja remessa ocorreu em solo paulista, o destaque do ICMS deve ser feito para esse estado e não para o de Minas Gerais, como pleiteado neste auto. Diz que o estado de Minas Gerais não é o sujeito ativo competente para a cobrança do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Acrescem que por se estar diante de mera circulação de mercadorias entre estabelecimentos, onde não há transferência da titularidade do bem transacionado, não há o que falar sobre exigência de ICMS.

Citam a Súmula nº 166 do STJ, segundo a qual “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Pedem que, caso se entenda devido o ICMS, seja assegurado à Impugnante o direito de registrar esse valor como crédito no seu livro de entrada.

Afirmam que o lançamento contém erro na base de cálculo apurada para a infração de omissão de saída. Entendem que a base de cálculo do ICMS nas operações de saída de mercadorias deve ser composta pelo valor do custo da mercadoria e não pelo valor que supostamente seria praticado no caso de venda.

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

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

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

Pedem, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização apresenta Manifestação Fiscal às págs. 1.104/1.124 e refuta as alegações da Defesa aos seguintes argumentos.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

Entende que o Impugnante acaba por reconhecer a natureza das infringências apontadas quando afirma que “caso haja divergência de estoque, isso não se deu por ausência de nota fiscal, mas sim por situações que são alheias à vontade e ao controle da Impugnante: como furtos, extravios, trocas de etiquetas, dentre outras”

Lembra que, no que tange as ocorrências de perda ou roubo, o inciso V do art. 71 do RICMS/02 estabelece claramente a necessidade de estorno do imposto creditado, fato que não foi observado pela Autuada.

Esclarece que tal estorno, nas ocorrências de perda ou roubo, exige a emissão de “nota fiscal com destaque do imposto”, nos termos do art. 73 do RICMS/02, fato igualmente não observado pela Autuada.

Observa-se, portanto, que a Impugnante não logrou êxito em refutar o procedimento fiscal, visto que as distorções por ela apontadas – decorrentes de furtos ou descontrole de estoque - não invalida o lançamento em análise, mas pelo contrário, reafirma o seu acerto.

Salienta que a constatação de estoque desacobertado não se confunde com as duas outras infrações (entradas e saídas desacobertadas), possuindo natureza absolutamente distinta, e por conseguinte, o presente Auto de Infração não afronta o princípio do *non bis in idem* e inexistindo, assim, qualquer dupla sanção pecuniária imposta pelo Fisco.

Afirma que inexistente qualquer comprovação nos autos de que as mercadorias “desacobertadas de documentação fiscal são oriundas do centro de distribuição” da Autuada.

Assim sendo, verifica-se que restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo legítimas as exigências constantes do crédito tributário de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, relativamente às entradas desacobertadas e de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e de Multa Isolada prevista no mesmo dispositivo mencionado, no que se refere ao estoque e às saídas desacobertadas.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

Os Impugnantes alegam a nulidade do lançamento com fundamento no art. 142 do CTN, por entenderem que o levantamento fiscal realizado não possuiria respaldo probatório.

Reclamam que o Fisco não considerou que a Impugnante estaria inserida em segmento comercial que demanda o trato com gigantescas quantidades de itens de mercadoria, cada uma classificada em sua contabilidade por um código distinto.

Acrescem que existem, ainda, situações como furto, troca de etiquetas, dentre outras, que ocasionam “divergência” no estoque da Impugnante.

Exemplificam o quantitativo realizado em 2017 e 2018 para o produto registrado sob o código 10017488 (Meia Kit 5x1 NB5 NT MSC), no qual demonstra que em seu trabalho, o Fisco apurou um estoque final negativo em 2017, mas, no entanto, considerou o estoque inicial de 2018 como tendo as duas unidades declaradas pelo Autuado em sua Escrituração Fiscal Digital relativa ao exercício de 2018. Alegam, assim, que o erro acarretou cobrança em duplicidade.

Apontam o mesmo erro em relação ao produto 10243879 (KCOLCHA MATEL CS MF).

Asseveram que os exemplos citados atestam a ausência de certeza e liquidez dos valores que ora são imputados em face dos Impugnantes.

Diante disso, pedem a baixa do feito em diligência para que:

- seja confirmada a duplicidade da cobrança que recai sobre os itens descritos;
- seja refeito o trabalho fiscal para que seja excluído desse levantamento todos os valores que se encontram em duplicidade.

Entretanto não lhe cabe razão.

Embora a alegação do Autuado confunda-se com o próprio mérito do lançamento, importa salientar que constam nos autos todos os elementos exigidos pela legislação tributária capazes de proporcionar a adequada motivação do lançamento e o pleno direito de defesa à Impugnante, notadamente, os requisitos reivindicados pelo art. 142 do CTN e pelo art. 89 do Regulamento do Processo Tributário Administrativo RPTA.

No Auto de Infração, assim como no Relatório Fiscal, são descritas as infrações apontadas e as penalidades aplicadas, incluindo a sua capitulação legal.

A ocorrência do fato gerador do imposto é demonstrada, assim como a respectiva fundamentação legal.

O período autuado, o valor do imposto apurado e das multas aplicadas foram demonstrados.

Os documentos nos quais se baseou o lançamento são relacionados e juntados aos autos.

São indicados os sujeitos passivos do crédito tributário bem como dispositivos legais que lastreiam a sua inclusão.

Aos Autuados foi concedida vista dos autos e a oportunidade para apresentar defesa.

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

RICMS/02

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

I - (...);

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

(...)

Além do mais, o § 4º do referido dispositivo, assim prescreve:

(...)

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

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

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

Destaca-se que os dados utilizados no levantamento foram aqueles informados pelo Autuado em sua Escrituração Fiscal Digital transmitida à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Os valores de estoque inicial e final de mercadorias utilizados no levantamento são aqueles constantes do inventário do Contribuinte, o qual aponta o resultado da contagem física de cada produto. Não procede o argumento do Autuado de que o levantamento quantitativo deveria utilizar o estoque aritmético de mercadorias ali apurado, pois que o valor a ser considerado é aquele apontado por ele em seu inventário. O uso da sistemática de apuração da movimentação de mercadorias efetuado no levantamento não levou à duplicidade da cobrança do imposto e de penalidades.

Dessa feita, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao argumento da ilegitimidade passiva dos Coobrigados, bem como em relação às questões dos furtos, trocas de etiquetas, etc., por versarem sobre matéria afeta ao mérito do lançamento, assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, nos exercícios de 2017 e 2018, apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Contribuinte.

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

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

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

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - levantamento quantitativo-financeiro;  
(...)

O levantamento quantitativo de mercadorias, baseado em arquivos Sped enviados pela própria Impugnante, é meio adequado de fiscalização e constitui-se em técnica fiscal que se baseia em princípios matemáticos visando à apuração da movimentação de mercadorias ocorrida no estabelecimento.

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

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

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

De igual modo, alegam também a ocorrência de furtos, venda de mercadorias sem etiqueta ou com etiqueta trocada, eventos estes que também justificariam as inconsistências apuradas no levantamento quantitativo.

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

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

Portanto, por meio da técnica fiscal utilizada, pode-se concluir que o trabalho fiscal não se baseia em procedimento despido de suporte probatório e tampouco em roteiro inadequado face às vicissitudes do seu ramo comercial e do seu porte, como sustenta a Impugnante.

Nesse sentido, ao contrário do alegado pela Defesa, a Fiscalização agiu exatamente como teria que agir, analisando os arquivos, os resultados apurados e os relatórios apresentados sem se ater ao porte da empresa fiscalizada.

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(Grifou-se).

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

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

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

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

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal emissão, neste caso, pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

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

Portanto, não se confunde a apuração de entrada desacompanhada com estoque desacompanhado. As mercadorias constantes do estoque desacompanhado são aquelas que se

encontravam fisicamente no momento do inventário final do exercício, mas que não tiveram o devido acobertamento fiscal quando da sua entrada no estabelecimento.

Percebe-se claramente que se trata de situações distintas e por isso são tratadas de maneiras distintas pela legislação. Assim, para as irregularidades de saída e estoque desacoberto de documentação fiscal, a Fiscalização lançou as exigências de ICMS, multas de revalidação e isolada, e para a entrada desacoberta de documento fiscal, apenas a multa isolada, tendo em vista que a saída dos referidos produtos ocorreu com emissão de documentos fiscais e o correspondente destaque do ICMS devido.

Por seu turno, em se tratando de entrada, ou estoque de mercadoria desacoberto de documentação fiscal, não há como se verificar a origem do produto, justamente por que não existe nenhum documento que aponte, ou comprove tal origem. Dessa feita, não é possível comprovar a alegação do Autuado de que as mercadorias cujas entradas se deram sem nota fiscal seriam oriundas do seu centro de distribuição sediado em Guarulhos/São Paulo.

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(Grifou-se).

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

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

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

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

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

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS

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

SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(GRIFOU-SE).

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

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

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

Por fim, o Autuado alega que a Multa Isolada de 20% (vinte por cento) sobre o valor da operação não deve prevalecer, pois extrapola o valor do ICMS tendo, portanto, nítido caráter confiscatório.

Entretanto, 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, *in verbis*:

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

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

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO

QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

### **Da Responsabilidade Solidária dos Sócios pelo Crédito Tributário**

Com relação à formação do polo passivo da autuação, os sócios-administradores respondem pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

#### Código Tributário Nacional

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

(...)

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

#### Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da entrada, da saída e da manutenção em estoques de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Portanto, não se aplica aos autos a Súmula nº 430, por não se tratar de simples inadimplemento da obrigação tributária, mas de prática de atos contrários à lei.

No mesmo sentido, com supedâneo no comando contido no parágrafo único do art. 89 do RPTA, foi editada a Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual nº 148/15, devidamente capitulada no Auto de Infração, que, em seu art. 1º, subitem 1.8.8, arrola expressamente a presente situação (entrada, saída e/ou estoque desacobertados, apurados mediante Levantamento Quantitativo) como ensejadora da responsabilização do sócio-administrador.

Também neste particular, cumpre salientar que as autuações lavradas contra os diversos estabelecimentos da Autuada no passado (conforme, à guisa de exemplo, os Acórdãos nº 21.317/17/2ª, 21.318/17/2ª, 21.319/17/2ª, 22.200/19/2ª, 23.233/19/3ª e 22.234/19/3ª, 23.421/19/1ª e 23.754/22/1ª, cujo objeto é coincidente com as acusações fiscais que lhe são imputadas no presente Auto de Infração, por si só, denotam que os administradores estavam devidamente cientificados das referidas irregularidades e, a despeito dos lançamentos anteriores, permaneceram inertes no tocante à correção dos problemas detectados.

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 27 de abril de 2022.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Gislana da Silva Carlos**  
**Presidente / Revisora**

D