

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.398/22/3ª Rito: Sumário

PTA/AI: 01.002026824-88

Impugnação: 40.010152612-98, 40.010152629-36 (Coob.), 40.010152632-74 (Coob.), 40.010152626-93 (Coob.), 40.010152635-09 (Coob.)

Impugnante: Marisa Lojas S.A.  
IE: 062014333.20-22  
Adalberto Pereira dos Santos (Coob.)  
CPF: 147.882.841-20  
Marcelo Ribeiro Pimentel (Coob.)  
CPF: 012.370.597-55  
Marcio Luiz Goldfarb (Coob.)  
CPF: 537.262.198-20  
Marco Luiz Clasen Muraro (Coob.)  
CPF: 129.407.188-22

Proc. S. Passivo: José Eduardo Tellini Toledo

Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO.** Evidenciado nos autos, a prática de atos contrários à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, portanto, correta a inclusão dos Coobrigados (diretores da empresa autuada) na sujeição passiva, com base no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 135, inciso III, do CTN.

**MERCADORIA – ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADOS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatado, mediante levantamento quantitativo de mercadorias, que a Autuada manteve em estoque e promoveu saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02. Lançamento reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ENTRADA DESACOBERTADA.** Constatado, mediante levantamento quantitativo de mercadorias, que a Autuada deu entrada em mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194,

**inciso II do RICMS/02. Lançamento reformulado pelo Fisco. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.**

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

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a ocorrência de entradas e de saídas desacobertas de documento fiscal, bem como sobre a manutenção de produtos em estoque, no exercício de 2018, sem o devido acobertamento fiscal, apuradas através do roteiro de fiscalização denominado Levantamento Quantitativo por espécie de mercadoria, com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pelo próprio contribuinte autuado.

Está sendo exigido o ICMS, a Multa de Revalidação e a Multa Isolada, com base no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei Estadual nº 6.763/75, para as saídas e estoques desacobertos. Para as entradas desacobertas, exige-se apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da mesma lei.

Foram incluídos no polo passivo da autuação, os diretores da empresa, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º. Inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta Impugnação, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 1.228/1.236.

Aberta vista, a Impugnante comparece novamente aos autos.

Em seguida, a Fiscalização apresenta sua manifestação.

---

### **DECISÃO**

#### **Das Preliminares**

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

A defesa argui a nulidade do lançamento por não restar demonstrada, especificamente, a infringência que teria levado à sua lavratura e porque a motivação dos fatos narrados no Auto de Infração, não retrata a infração supostamente cometida pelos Impugnantes, ofendendo, também, o princípio da legalidade, destacando que grande parcela dos dispositivos indicados é genérica e não está associada com as especificidades da suposta infração.

Acrescenta que, dessa forma, fica comprovada a carência de correta motivação do AI, já que demonstrada a desobediência aos requisitos fixados pelo direito, o que acarreta a iliquidez e incerteza do lançamento e cerceia ainda mais o direito de defesa dos Autuados, maculando de nulidade o Auto de Infração.

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

Induidoso que os Autuados 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.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Autuados 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.

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

Os Impugnantes pleiteiam a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formulam os seguintes quesitos:

a) Informe o Sr. Perito se existe qualquer outra prova no presente processo administrativo, além das planilhas anexadas pela fiscalização (inclusive contábeis), demonstrativas do ingresso de recursos financeiros;

b) Informe o Sr. Perito se as diversas mercadorias comercializadas pela Impugnante Marisa foram agrupadas pelas descrições dos produtos ou pela sua individualização;

c) Informe o Sr. Perito se haveria diferença na exigência fiscal, caso as diversas mercadorias tivessem sido agrupadas por sua individualização, código de produto e descrição, inclusive considerando as notas fiscais de devolução das mercadorias (CFOP 1.202), identificando e agrupando todas as mercadorias, tomando por base o exemplo apresentado nos presentes autos.

Segundo a doutrina *“em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação”* (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pelos próprios Impugnantes em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Portanto, a prova requerida afigura-se desnecessária, uma vez que constam nos autos todas as informações necessárias para a compreensão plena da matéria, permitindo a formação da convicção quanto à legitimidade do procedimento fiscal adotado, o que ficará evidenciado na análise de mérito da presente lide.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a ocorrência de entradas e de saídas desacobertadas de documento fiscal, bem como sobre a manutenção de produtos em estoque, no exercício de 2018, sem o devido acobertamento fiscal, apuradas por meio do roteiro de fiscalização denominado Levantamento Quantitativo por espécie de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria, com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pelo próprio contribuinte autuado.

Está sendo exigido o ICMS, a Multa de Revalidação e a Multa Isolada, com base no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei Estadual nº 6.763/75, para as saídas e estoques desacobertados. Para as entradas desacobertadas, exige-se apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da mesma lei.

Foram incluídos no polo passivo da autuação, os diretores da empresa, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º. Inciso II da Lei nº 6.763/75.

Registra-se que o levantamento quantitativo é um procedimento idôneo para se apurar as operações realizadas pela Contribuinte, com previsão regulamentar, conforme art. 194, inciso II, do RICMS/02, a seguir transcrito:

Art. 194 - Para a 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;

(...)

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.

Importante ressaltar, também, que o procedimento denominado levantamento quantitativo de mercadorias, **não** se trata, de forma alguma, de presunção de operações desacobertadas, mas sim de apuração, por meio de uma operação matemática, cujo resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias ao final de cada período. Ademais, todos os valores utilizados no levantamento foram extraídos das declarações da própria Contribuinte.

Ademais, de acordo com a doutrina e jurisprudência, a presunção no direito tributário é perfeitamente acolhida, conforme fundamentação posta no Acórdão nº 202-16.146, do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que ora se reproduz:

ACRESCENTEM-SE, AINDA, AS PALAVRAS DE ANTÔNIO DA SILVA CABRAL IN ‘PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL’, EDITORA SARAIVA, SÃO PAULO, 1993, PÁGINA 311:

8. VALOR DA PROVA INDIRETA. EM DIREITO FISCAL CONTA MUITO A CHAMADA PROVA INDIRETA. CONFORME CONSTA DO AC. CSRF/01-0.004, DE 26-10-1979, ‘A PROVA INDIRETA É FEITA A PARTIR DE INDÍCIOS QUE SE TRANSFORMAM EM PRESUNÇÕES. CONSTITUI O RESULTADO DE UM PROCESSO LÓGICO, EM CUJA BASE ESTÁ UM FATO CONHECIDO (INDÍCIO), PROVA QUE PROVOCA ATIVIDADE MENTAL, EM PERSECUÇÃO DO FATO CONHECIDO, O QUAL SERÁ

CAUSA OU EFEITO DAQUELE. O RESULTADO DESSE RACIOCÍNIO, QUANDO POSITIVO, CONSTITUI A PRESUNÇÃO. O FISCO SE UTILIZA DA PROVA INDIRETA, MEDIANTE INDÍCIOS E PRESUNÇÕES, SOBRETUDO PARA DESCOBRIR OMISSÕES DE RENDIMENTOS OU DE RECEITAS.

Considera-se, então, como plenamente aceitável no Direito Tributário, o uso da prova indireta, ou seja, o indício e a presunção, especialmente nos casos de supressão de tributos.

Ainda que existisse, no presente caso, a figura da presunção, essa seria presunção relativa, ou seja, admite prova em contrário. Contudo, tal prova deve ser produzida pelos Impugnantes. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção; no caso dos autos, a existência de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadoria desacoberta de documento fiscal, apurada por meio de Levantamento Quantitativo.

E poderia a Defesa ilidir a acusação fiscal, anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea.

E assim não agindo, aplicar-se-ia o disposto no art. 136 do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 136 - Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacoberta de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Contudo, não é este o caso dos autos, tendo em vista que, para apuração das operações desacobertas, no exercício de 2018, o Fisco realizou o Levantamento Quantitativo, conforme demonstrativo constante dos autos, com base **nas informações fornecidas pela própria Contribuinte no SPED – Sistema Público de Escrituração Digital**.

Cabe aos Impugnantes, 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, que é o que se verifica nos autos, onde a Fiscalização, acatando, em parte, as alegações da defesa, promoveu às devidas retificações.

Sobre esse aspecto, salienta-se que houve a Reformulação do Crédito Tributário original, pois após serem devidamente intimados do AI, os Autuados apresentaram planilha informativa para a Fiscalização, indicando agrupamento de itens que deveriam ser associados, a despeito de possuírem códigos distintos, pois guardavam relação entre si, necessitando assim serem aglutinados, para que o Levantamento Quantitativo não sofresse distorções.

Portanto, houve o agrupamento de produtos por código e por tipo de mercadoria, nos casos em que esses, apesar de idênticos, apresentam códigos diferentes

e descrições distintas em seus registros, corrigindo, portanto, as distorções e quaisquer inconsistências com relação à codificação indevida.

Dessa forma, a simples discordância, ainda persistente, dos Impugnantes, quanto ao agrupamento de produtos, não merece ser acolhida.

Em sua defesa, alegam os Autuados:

- que os coobrigados devem ser excluídos do polo passivo do auto de infração, nos termos da jurisprudência consolidada da 1ª e 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes;
- que não ocorreram entradas, estoque e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, de modo que a presente exigência fiscal não deve prosperar;
- que o artigo 21, § 2º, inciso II da Lei 6.763/1975 e o artigo 135, inciso III do CTN, únicos fundamentos apresentados pela fiscalização para a inclusão dos diretores no polo passivo das presentes autuações, têm, como fundamento para imputação de responsabilidade pessoal de diretores pelo crédito tributário a prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.” ee que “em nenhum momento ficou comprovada qualquer ato comissivo ou omissivo por parte de qualquer dos citados diretores, que resulte em excesso de poder ou infração à lei ou aos objetivos da sociedade.” ;
- que “seria necessário que a fiscalização tivesse demonstrado de forma clara e incontestável a ocorrência de uma das situações descritas no já citado art. 135 do CTN, ou seja, haveria a necessidade de demonstrar cabalmente que a atuação do respectivo Diretor tenha sido praticada ao arrepio da lei, com excesso de poder ou contrariamente às disposições do contrato social.”;
- que a “motivação dos fatos narrados no auto de infração não retrata a infração supostamente cometida pelos Impugnantes, ofendendo, também, o princípio da legalidade”, destacando que “grande parcela dos dispositivos indicados é genérica e não está associada com as especificidades da suposta infração;
- que “desta forma, fica comprovada a carência de correta motivação do AI, já que demonstrada a desobediência aos requisitos fixados pelo direito, o que acarreta a iliquidez e incerteza do lançamento e cerceia ainda mais o direito de defesa da Impugnante, maculando de nulidade dos Autos de Infração, restando demonstrado que a cobrança efetivada é nula

de pleno direito, motivo pela qual se requer a anulação do auto de infração;

- que a “circunstância de a Administração Pública achar-se investida de extraordinários poderes no exercício da tributação não a dispensa de respeitar o complexo de direitos e prerrogativas que são assegurados constitucionalmente aos contribuintes, os quais representam limites intransponíveis ao exercício das atividades estatais”;

- que a “própria Constituição Federal, em seu artigo 145, parágrafo 1º, ao tratar do sistema tributário nacional, impõe que a administração tributária, quando no desempenho da competência que lhe foi atribuída, respeite os direitos individuais do contribuinte;

- que “a Autoridade Autuante destaca que a autuação decorre da suposta ausência de documentação fiscal na entrada/saída/estoque de suas mercadorias em seu estabelecimento”, de modo que “a Fiscalização deixou de efetivamente comprovar a infração ocorrida, de acordo com as hipóteses previstas na legislação aplicável” e que “cabe ao Fisco o ônus da prova no processo administrativo fiscal;

- que “uma das fundamentações utilizada pelo Fisco para a reformulação do crédito tributário é o art. 149 do Código Tributário Nacional (“CTN”)” e que, entretanto, “o relato emitido pelo Fisco Estadual na lavratura do termo de reformulação não aponta, em nenhum momento, qual o inciso estaria sendo aplicado para o presente lançamento tributário, prejudicando, de forma evidente, a sua defesa;

- que “a revisão de ofício ocorrida no presente caso se concretizou em razão de flagrante erro da Autoridade Fiscal na formação da base de cálculo do lançamento tributário”;

- que “a revisão de ofício é possível apenas na hipótese de fatos novos surgirem para a Fiscalização.” e que “a Fiscalização detinha todas as informações necessárias à análise das apurações da Contribuinte, durante o período fiscalizado, de forma que não há fato novo, sendo, por esse motivo, impossível a retificação de ofício do lançamento;

- que é nulo o Auto de Infração, em razão da Fiscalização ter efetuado o Levantamento Quantitativo de Mercadorias conforme art. 194 inciso II do RICMS/2002, embasando-se em “tributação por meio de presunção e que “não basta apenas a presunção de



que ocorreram saídas sem a emissão de documentos fiscais.”

- que caso a fiscalização constate uma eventual diferença de estoques, tal fato caracteriza mero indício de uma suposta saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais”, porém, deve ser acompanhado de provas cabais (inclusive contábeis – levantamento FINANCEIRO), demonstrativas do ingresso de recursos financeiros que possam comprovar uma entrada, estoque e saída sem a emissão de documentos fiscais apropriados;

- que “o que pretende a fiscalização é inovar no ordenamento jurídico, “criando” uma nova hipótese de incidência do ICMS, qual seja, a suposta diferença de estoque, como pressuposto para a exigência do ICMS, sob o incorreto entendimento de que houve uma subsequente saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais e “admitir como válida essa “ficção jurídica”, seria desnaturar o instituto do lançamento, que não atende aos requisitos legais, em nítida afronta ao artigo 142, do CTN.

- que “da análise das planilhas juntadas pela Fiscalização na lavratura do presente Auto de Infração, verifica-se que as distorções encontradas pelo Fisco Estadual estão relacionadas a um erro na contagem do estoque, o qual, inclusive, foi prontamente corrigido no ano seguinte (2018), não causando qualquer prejuízo ao Fisco;

- cita, como exemplo, alguns produtos e afirma que é evidente que, sobre qualquer ótica que se observe o presente contexto, não houve entrada/saída/estoque de mercadorias desacompanhadas do respectivo documento fiscal e sim uma falha na contagem do estoque referente a 2017, a qual ocasionou a inconsistência identificada pela Fiscalização;

- traz Relatório elaborado pela Destock, empresa de auditoria especializada na análise/cruzamento de informações fiscais, concluindo “é evidente que não existe qualquer erro na contagem de estoque quando se considera o período de 2017 e 2018, cujas exigências constam em autos de infração diferentes, e que, se não analisados conjuntamente, levam a uma distorção acerca do estoque existente. Não houve, portanto, em nenhuma circunstância, qualquer movimentação de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, não ocorrendo qualquer infração aos dispositivos que tratam do ICMS no Estado de Minas Gerais.;

- Pede a realização de prova pericial, apresentando quesitos;
- que é “de fundamental importância que se proceda à aglutinação das mercadorias por código e por tipo de mercadoria”, tendo em vista que “inúmeros produtos, apesar de serem idênticos, apresentam **códigos diferentes e descrições distintas em seus registros** e esse fato, inevitavelmente, causa uma distorção nos valores apurados pela fiscalização, conforme exemplifica;
- pede a reunião dos ptas do mesmo estabelecimento, tendo em vista que “o saldo do ESTOQUE FINAL do ano de 2017, utilizado pela fiscalização, será totalmente alterado, o que apresenta nítido impacto no ESTOQUE INICIAL do mesmo estabelecimento no ano de 2018, fato que acarreta a nulidade das informações constantes neste PTA.;
- pede pelo princípio da consunção/absorção, aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexos de dependência entre elas, para que a penalidade aplicada pela infração meio (primeira) seja absorvida pela infração fim (posteriores), destacando, também, que a aplicação de duas penalidades para um mesmo fato jurídico, acarreta um nítido e nefasto efeito confiscatório;
- pede pela procedência da impugnação.

A Fiscalização se manifesta, sob os seguintes argumentos:

- que 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, portanto, correta a eleição dos quatro diretores na condição de coobrigados, citando decisões dessa Casa;
- que no caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da entrada, da saída e da manutenção em estoques de mercadorias desacobertas de documentação fiscal;
- que os Impugnantes foram intimados de uma Reformulação do Crédito Tributário original do e-PTA, pois após serem devidamente intimados, apresentaram

planilha informativa para a Fiscalização, indicando agrupamento de itens que deveriam ser associados, a despeito de possuírem códigos distintos, pois guardavam relação entre si, necessitando assim serem aglutinados, para que o Levantamento Quantitativo não sofresse distorções, portanto, não se tratou de outro Auto de Infração e que a referência dos valores lançados é o mês de dezembro de 2017, tendo por suporte o inventário efetuado em 31/12/2017;

- que todas as ocorrências de estoque desacoberto e de saída desacoberta, inclusive, passaram a existir com a formalização do inventário efetuado em 31/12/2017 pela empresa autuada;

- que, quando da lavratura dos Autos de Infração, em junho de 2021, as diferenças radicadas em 31 de dezembro de 2017 datavam pouco mais de três anos;

- que tanto o Auto de Infração, quanto o Relatório Fiscal, assim como o Termo de Reformulação – Relatório Fiscal Complementar, cumprem rigorosamente os ditames da legislação em vigor; 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;

- que, relativamente à existência de provas efetivas da ocorrência do fato gerador, bem como o atendimento de todas as formalidades impostas pela legislação, o presente Auto de Infração cumpre à risca o disposto no artigo 142 do CTN, possuindo todos os requisitos de certeza e liquidez, mediante apuração rigorosa do montante devido pelo contribuinte;

- que foram constatadas a existência de saídas comprovadamente desacompanhadas de documentos fiscais, como atestam os relatórios e os arquivos eletrônicos elaborados pelo Fisco e apensados aos autos. Esse mesmo princípio se aplica igualmente às entradas e aos estoques desacobertos e a formalização do crédito tributário, jamais se baseou em suposições e ficção jurídica, sendo observado o disposto no inciso II do artigo 194 e o correspondente § 4º do mesmo artigo, da Parte Geral do RICMS/2002;

- que a apuração em comento teve por base os arquivos eletrônicos do SPED da empresa autuada, importados pelo aplicativo “Auditor Eletrônico” e processados pelo programa “Auditoria Código de Barras”, aplicativo eletrônico, que efetua os cálculos automaticamente. Só uma metodologia desse porte e

com tal cuidado poderia de fato apurar as diferenças reais; sem provocar distorções nos estoques e sem produzir falsas omissões de entradas e de saídas de produtos;

- que o Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias é um roteiro clássico de auditoria fiscal, que encontra supedâneo nos documentos fiscais emitidos ou recebidos pelos contribuintes, bem como nos inventários por estes realizados e que o presente trabalho resulta da análise, depuração e quantificação dos dados gerados através dos arquivos eletrônicos do SPED da própria Impugnante, por ela transmitidos à Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, através de ambiente virtual estabelecido para tal fim;

- que o Fisco não produz dados, apenas utiliza os dados informados pela Reclamante em sua escrita contábil e que foi o próprio quem declarou, através da formalização da contagem física de seus produtos, o estoque existente em seu estabelecimento em 31 de dezembro de 2017;

- que o levantamento quantitativo é realizado por período fechado. O que se inicia em 01/01/2017 termina em 31/12/2017, e as diferenças apuradas, sejam elas quais forem, são exigidas tendo como referência o ano de 2017. Assim é que, ao se iniciar um novo ano, no caso 2018, os valores que o fisco utilizará para o levantamento quantitativo, a começar pelo estoque inicial (01/01/2018), será o mesmo informado pelo contribuinte como estoque final em 31/12/2017, e se caso apure diferenças, as exigências fiscais terão como referência o ano de 2018;

- que relativamente à aglutinação das mercadorias por código e por tipo de mercadoria, nos casos em que Produtos da Impugnante, apesar de idênticos, apresentam códigos diferentes e descrições distintas em seus registros, informamos que esse procedimento já havia sido efetuado quando do protocolo desta peça recursal e que o Levantamento Quantitativo já foi efetivado e apurado levando-se em conta a aglutinação desses produtos;

- que, como o resultado apurado foi para menor, houve a Extinção Parcial de Crédito Tributário e novo Demonstrativo de CT e a Reformulação do e-PTA;

- que não houve cumulação de duas multas sobre um mesmo fato jurídico, pois a penalização estabelecida para a ocorrência de entradas e de saídas desacobertadas, obviamente, não se confunde de forma alguma com a penalização prevista para os

casos de divergência de estoque e que os próprios incisos do citado artigo 53 detalham muito bem a natureza de cada uma das sanções pecuniárias expressas no Auto de Infração;

- que a Impugnante não conseguiu, em seu instrumento de defesa, naturalmente, apontar um exemplo, ao menos, de qualquer cobrança indevida por parte do Fisco, que ainda teve o especial cuidado de suprimir, do presente trabalho, todos os produtos que se encontravam maculados, em termos de apuração quantitativa, pelas distorções detectadas nos arquivos eletrônicos transmitidos pelo próprio contribuinte.

- que todos os relatórios apontam, de forma completa e didática, por produto, as diferenças que foram detectadas na escrituração fiscal da Reclamante

- que, relativamente às entradas desacobertadas, o Levantamento Quantitativo realizado observou rigorosamente as reiteradas decisões do egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais e não exigiu recolhimento de tributo, mas somente, a Multa Isolada (MI) estabelecida pelo artigo 55, inciso II, alínea “a” da Lei 6.763/75;

- pede pela procedência do lançamento, nos termos da Reformulação Fiscal.

Note-se, portanto, que não merecem acolhida os argumentos apresentados pelos Impugnantes, estando corretas as análises efetuadas pela Fiscalização e, por consequência, as exigências de ICMS sobre a manutenção em estoque e as saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas pelo Fisco.

Corretas, também, a Multa de Revalidação aplicada com fulcro no art. 56, inciso II (exigida na acusação fiscal de manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertadas) e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75 (exigida sobre a acusação de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertadas). Confira-se:

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

(...)

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

No tocante à sujeição passiva, a eleição dos Coobrigados – diretores da empresa autuada - no polo passivo da presente obrigação tributária, tem fulcro nas disposições inseridas no art. 135 do Código Tributário Nacional, e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### 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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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;

(...)

Destaca-se que, 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 ao Coobrigado e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, quando cometeu a irregularidade de dar saída de mercadorias desacompanhada de documentação fiscal, conseqüentemente sem o pagamento do imposto devido.

Induidoso que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Dessa forma, correta a inclusão, no polo passivo da obrigação tributária, do Administrador da empresa autuada, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, alínea “a” da mencionada lei.

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

No tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento que negou provimento ao Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial (Ag Int no AREsp nº 908.237/SP – 2016/0105143-6), publicado em 24/10/16, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE



**AOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. RECURSO REPETITIVO. MULTA.**

1. "A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, EX VI DO DISPOSTO NO ARTIGO 13 DA LEI 9.065/95" (RESP 1.073.846/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/12/2009, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/73).

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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – 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 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, CONCLUO 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais de nulidade do lançamento arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 1.228/1.236. Vencido, em parte, o Conselheiro Thiago Álvares Feital (Revisor), que ainda excluía os Coobrigados. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos e Dimitri Ricas Pettersen.

**Sala das Sessões, 16 de novembro de 2022.**

**Cindy Andrade Moraes  
Presidente / Relatora**

D

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

Acórdão: 24.398/22/3ª Rito: Sumário

PTA/AI: 01.002026824-88

Impugnação: 40.010152612-98, 40.010152629-36 (Coob.), 40.010152632-74 (Coob.), 40.010152626-93 (Coob.), 40.010152635-09 (Coob.)

Impugnante: Marisa Lojas S.A.  
IE: 062014333.20-22  
Adalberto Pereira dos Santos (Coob.)  
CPF: 147.882.841-20  
Marcelo Ribeiro Pimentel (Coob.)  
CPF: 012.370.597-55  
Marcio Luiz Goldfarb (Coob.)  
CPF: 537.262.198-20  
Marco Luiz Clasen Muraro (Coob.)  
CPF: 129.407.188-22

Proc. S. Passivo: José Eduardo Tellini Toledo

Origem: DF/Juiz de Fora - 1

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre da manutenção dos Coobrigados no polo passivo, dado que a Fiscalização não demonstra ter havido conduta dolosa apta a fundamentar tal responsabilidade.

Segundo o art. 146, inciso III da Constituição da República, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário.

Cumprindo esse comando, o art. 135 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Reproduzindo o texto da norma complementar, a Lei nº 6.763/75 traz em seu art. 21, § 2º, inciso II previsão semelhante:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (...)

Observamos que as citadas normas, ao disciplinarem o instituto da responsabilidade tributária, limitam sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Estamos, então, diante da hipótese de responsabilização decorrente de uma conduta ilícita por parte de pessoas que possuem poderes especiais na dinâmica da pessoa jurídica autuada.

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do Código Tributário Nacional, se faz necessária a conjugação de dois elementos, que devem ser demonstrados nos autos pelo Fisco:

- os sócios, diretores, gerentes ou representantes devem praticar atos de gestão; e
- o inadimplemento da obrigação tributária deve decorrer de atos contrários à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Nesse cenário, entendo que não há nos autos qualquer comprovação acerca desses dois elementos.

A Fiscalização não demonstrou quaisquer elementos que comprovem a atuação destes na prática apurada, não sendo apontada qualquer conduta dolosa dos gestores no desempenho de suas funções, requisito indispensável à inclusão no polo passivo da relação tributária.

Pelo exposto, não tendo a Fiscalização feito provas acerca da conduta dolosa dos gestores na prática de ato ilícito, deve-se concluir pela exclusão dos Coobrigados do polo passivo do lançamento.

**Sala das Sessões, 16 de novembro de 2022.**

**Thiago Álvares Feital**  
**Conselheiro**