

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.611/23/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002531172-06  
Impugnação: 40.010154920-44  
Impugnante: Distribuidora de Bebidas Farid Ltda  
IE: 394734670.02-31  
Coobrigados: Farid José Rahme  
CPF: 556.028.606-06  
Luiz Carlos Farid Rahme  
CPF: 556.028.516-15  
Proc. S. Passivo: HENRIQUE MACHADO RODRIGUES DE  
AZEVEDO/Outro(s)  
Origem: DF/Ubá

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA – CORRETA A ELEIÇÃO.** Legítima a manutenção dos sócios-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 - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Acusação fiscal de entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias sujeitas à tributação pelo regime de substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID, procedimento tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS/ST relativamente às entradas e estoques desacobertados, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Em relação às saídas desacobertadas, exigência apenas da citada Multa Isolada.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM).** Constatado que a Autuada não recolheu o ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 2º e art. 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15. Corretas as exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre a constatação, no exercício de 2019, mediante conferência das notas fiscais emitidas pela Autuada, de falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), assim como falta de recolhimento do adicional de alíquotas referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS/ST-FEM), incidentes sobre operações de entrada, estoque e saída das mercadorias desacobertas de documentação fiscal, constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Infração apurada por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQFID).

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, para as infrações de entrada e estoque desacobertos.

Exigências da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a” e § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75 para as infrações de entrada, estoque e saída desacobertos.

Em relação à falta de recolhimento do adicional de alíquotas referente ao Fundo de Erradicação da Miséria, exige-se o ICMS/ST-FEM e a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 para todas as infrações apuradas.

Foram incluídos no polo passivo do lançamento, os sócios-administradores da Autuada, nos termos dos arts. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do E-Pta, contra a qual a Fiscalização manifesta-se, requerendo a procedência do lançamento.

Em sessão de 31/08/23, a 2ª Câmara de Julgamento determina retorno do processo ao setor de pautamento para que seja julgado em conjunto com o E-Pta nº 01.002261155-16, quando do retorno deste da diligência determinada.

---

### **DECISÃO**

#### **Das Preliminares**

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

Também, a partir de seu entendimento de que o Auto de Infração não preenche os requisitos legais indispensáveis, advoga a impossibilidade do exercício pleno de seu direito de defesa, eis que a falta de informações essenciais dificulta a elaboração de uma malha de argumentação sólida.

Menciona que a Autoridade Autuante não apresentou, sequer, o costumeiro Relatório de Autuação Fiscal que sempre acompanha os lançamentos de ofício. Além disso, aduz que o Fisco trouxe o LQFID com mais de 5 (cinco) mil páginas, mas não municiou os autos do cálculo detalhado de como esse levantamento culminou nas bases de cálculo autuadas.

Exemplifica, acrescentando que não se verifica no e-PTA como os valores do ICMS/ST-FEM foram apurados e como seria possível a incidência desse adicional sobre imaginadas saídas desacobertas, eis que sequer há o ICMS.

Destaca que o fato de a Impugnante apresentar uma defesa, adentrando no mérito da autuação, não significa que restou cumprido o princípio da ampla defesa. Nesse sentido, diz ser inevitável aplicação do art. 112, inciso II, do CTN, nos termos da jurisprudência deste Conselho de Contribuintes: Acórdão nº 17.128/05/1ª.

Sem razão a Autuada, posto que o Auto de Infração preenche os requisitos legais indispensáveis do lançamento previstos no RPTA.

O Relatório do formulário do Auto de Infração apresenta todas as informações necessárias ao total entendimento do objeto da autuação, não sendo necessário, portanto, um novo anexo com “Relatório de Autuação Fiscal”. Verifica-se que as informações adicionais que o relatório sempre traz corresponde, no caso desses autos, ao que contém o LQFID (dados, detalhamento da apuração e conclusões finais).

No caso em questão, considerando ser o trabalho resultado do LQFID, são as mais de 5 (cinco) mil páginas, que são explicáveis em razão da intensa atividade comercial da empresa, que possibilitam exatamente ao Fisco apurar o resultado e, ao Contribuinte, contestá-lo.

Diversamente do entendido, o LQFID traz informações detalhadas de quantidades e descrição dos produtos, resultados produzidos quanto às constatações fiscais e das bases de cálculo autuadas, dentre outras. É incontestado que, ao final do LQFID de cada produto, há um detalhamento das infrações apuradas e demonstração matemática de como o levantamento efetuado culminou nos valores autuados.

Portanto, razão não assiste à Impugnante, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas, preenchendo perfeitamente todos os requisitos formais e materiais de validade exigidos pela legislação, mormente aqueles previstos no art. 89 do RPTA.

Destaca-se que a retórica da Contribuinte, com exemplos específicos, inclusive municiada de laudo técnico, demonstra o profundo entendimento acerca da infração imputada, restando plenamente atendimento os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Reitere-se, por crucial, que é indubitoso que as Autuadas compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Logo, inexistem quaisquer dúvidas que pudesse ensejar aplicação do art. 112, do CTN, como requerido.

Assim, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no exercício de 2019, mediante conferência das notas fiscais emitidas pela Autuada, de falta de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), assim como falta de recolhimento do adicional de alíquotas referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS/ST-FEM), incidentes sobre operações de entrada, estoque e saída das mercadorias (bebidas) desacobertas de documentação fiscal, constantes do Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Infração apurada por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQFID).

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, para as infrações de entrada e estoque desacobertos.

Exigências da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a” e § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75 para as infrações de entrada, estoque e saída desacobertos.

Em relação à falta de recolhimento do adicional de alíquotas referente ao Fundo de Erradicação da Miséria, exige-se o ICMS/ST-FEM e a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 para todas as infrações apuradas.

A metodologia do LQFID é amplamente conhecida e vem sendo utilizada pela Fiscalização há décadas, consistindo em uma simples operação matemática.

O procedimento parte do estoque inicial declarado pelo Contribuinte (que é o estoque final do exercício anterior), acrescenta em ordem cronológica (dia-a-dia) as entradas e saídas de mercadorias acobertas por documento fiscal, apurando o estoque final dessa mercadoria, concluindo-se pelo confronto desse estoque final apurado pelo LQFID com o estoque final declarado pelo Contribuinte ao fim do exercício (no caso de LQFID – exercício fechado), apurando-se as eventuais inconsistências ocorridas ao longo do exercício e as diferenças entre os estoques finais (apurado x declarado/contado).

Os cálculos desenvolvidos para apuração dos valores devidos encontram-se no LQFID, resumidas na planilha “Memória de Cálculo”, Anexo do AI.

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

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

O levantamento quantitativo de mercadorias 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 esclarecer que tal levantamento tem por finalidade a conferência das operações de entrada e saída de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final

com as respectivas notas fiscais de entrada e saída de mercadorias, por produto, emitidas no período fiscalizado.

Como já exposto, o Levantamento Quantitativo Diário consiste, em uma simples operação matemática, cujo procedimento decorre de uma combinação de quantidades, com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

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

Tais informações apuradas por meio do LEQFID são confrontadas com aquelas apresentadas pelo Contribuinte em sua escrituração fiscal, no intuito de se encontrar as inconsistências que representam entradas, estoques ou saídas desacobertas de documento fiscal, conforme a seguinte metodologia:

### **1. Entrada Desacoberta (“Saída Sem Estoque – SSE”)**

Essa irregularidade é identificada diariamente e ocorre quando, ao final da movimentação de mercadorias daquela data, identifica-se que houve emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que o estoque fosse, de fato, suficiente para suprir tal saída, ou seja, tem-se uma saída sem estoque, o que pressupõe a ocorrência anterior de uma entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal, como no caso em exame.

Quando, em dia posterior, há nova entrada de mercadoria, essa nova quantidade é acrescida positivamente ao estoque (partindo sempre de zero e não do “estoque negativo” anterior), em procedimento que zera contagem do saldo de estoque negativo anterior, sem, contudo, anular as diferenças que foram registradas nos dias anteriores, em que houve ocorrências de saída sem estoque.

### **2. Estoque Desacoberto**

Essa irregularidade é apurada no final do período de levantamento, levando em conta os estoques inicial e final, além do movimento de entradas e saídas acobertas ocorrido entre eles.

Verifica-se a infração de estoque desacoberto quando o estoque final registrado na escrituração do contribuinte é maior do que o estoque final apurado no LEQFID. Se não há um documento fiscal de entrada que acoberte estas mercadorias “excedentes” ao estoque escriturado, infere-se que elas estão no estabelecimento sem acobertamento de documento fiscal.

### **3. Saída Desacoberta**

Essa irregularidade também é apurada no final do período de levantamento, considerando os estoques inicial e final, além do movimento ocorrido entre eles.

Verifica-se a existência de saída desacoberta quando o estoque final registrado na escrituração do Contribuinte é menor do que o estoque apurado no LEQFID. Se as mercadorias que entraram no estabelecimento acobertas por documento fiscal não estão mais em estoque e não há documento fiscal relativo à sua saída, conclui-se que elas saíram do estabelecimento sem acobertamento fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, o resultado do LEQFID representa exatamente a movimentação de mercadorias acobertadas por documento fiscal realizada pelo Contribuinte.

Entretanto, a utilização dessa técnica não é, de forma alguma, inatacável, mas, para desconstituir os resultados atingidos com sua aplicação, a Impugnante deve apresentar as falhas existentes, bem como os documentos idôneos capazes de comprová-las.

Na peça de defesa apresentada, a Autuada alega, em apertada síntese, que:

- não pode o Fisco pinçar dentre a documentação da empresa apenas aquelas informações que lhe interessam, em desconsideração de todo o arcabouço contábil-fiscal que também está disponível à autoridade fiscal;

- no presente caso, apesar de ter todos os elementos em mãos, inclusive sendo possível, até mesmo, o levantamento quantitativo físico de mercadorias, o Fisco entendeu por bem em utilizar o levantamento quantitativo financeiro que implicou em distorções;

- há mercadorias que, se o LQFD estivesse correto, estariam sendo vendidas com prejuízo, sem qualquer lógica e similitude fática por ser empresa comercial, inclusive distribuidora de bebidas da AMBEV;

- há saídas desacobertadas por descasamento de 01 dia, decorrente da própria natureza das operações de distribuição de bebidas. Nesses casos, por questões de volume e agilidade das operações, pode acontecer que as notas fiscais de saída de mercadorias ocorram ligeiramente após o registro das respectivas entradas. Lembrando que a Impugnante sabe a quantidade que vai receber da AMBEV previamente e possui condições de movimentar essa saída, no ponto de vista fático e fiscal, de forma mais rápida que seu próprio departamento registre as entradas. O próprio LEQFID consegue demonstrar que esse descasamento é prontamente regularizado e jamais pode ser considerado como efetivamente uma operação para lesar o Fisco (lembrando que as mercadorias são, inclusive, sujeitas à substituição tributária). A título de exemplo, cita o produto SKOL 300 ml.

Enfrentando as teses mencionadas, primeiro, mencione-se que ao Fisco é possível e legal diversas frentes de fiscalização. Para o LQFID interessa especificamente o registro de inventário e notas fiscais de saída e entradas. Mesmo estando disponível outros procedimentos e dados, ele poderá desprezar os desnecessários.

Assim, poderia o Fisco ter escolhido fazer o levantamento quantitativo de mercadorias como quis a Autuada mas, plenamente legal, compreensível e inteligente ter adotado o LQFID exercício fechado em substituição.

Todo o trabalho fiscal foi desenvolvido a partir dos arquivos eletrônicos SPED confeccionados e transmitidos pela própria Impugnante e, regularmente recebidos pelo sistema da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais.

Para efeito de segurança, todas as transmissões de arquivos eletrônicos geram um recibo para o contribuinte, bem como os arquivos recebidos ficam gravados na base de dados da SEF com um número de controle. Desta forma, todas as

informações descritas no levantamento fiscal foram informadas pela própria Autuada, cabendo-lhe apontar os erros que entenda existir nos dados para que a Fiscalização os analise.

Também, a análise fiscal a partir de produtos autuados, contida às págs. 5510 do E-Pta, é elucidativa, apresentando todos os elementos necessários ao total entendimento do LQFID, seja quanto à forma, metodologia, resultados obtidos, impactos desses resultados no lançamento, seja quanto a não adoção do LBC na autuação.

A Impugnante aduz que houve equívoco na escrituração das notas fiscais de saída, as quais foram emitidas antes das entradas das respectivas mercadorias no estabelecimento. Nesse sentido, alega saber a quantidade que vai receber da AMBEV previamente e possui condições de movimentar essa saída, no ponto de vista fático e fiscal, de forma mais rápida que seu próprio departamento registre as entradas.

Cabe destacar que esse argumento alcança apenas ratificar a correção matemática do LQFID, como defendido pelo Fisco.

Outrossim, insta transcrever o que trouxe a Fiscalização:

Com relação a consideração, pelo Fisco, da “inquestionável continuidade dos estoques”, ressaltamos que “inquestionável” é a prova material, que no caso, são as notas fiscais emitidas regularmente tanto pela Autuada quanto pelo fornecedor desta (AMBEV). Senão vejamos: Vejamos o exemplo citado em sua defesa, Produto BRAHMA CHOPP LONG NECK.

(...)

Em 16/11/2019 o saldo do produto em estoque era ZERO, em 25/11/2019 houve a emissão de 4 notas fiscais de saída, totalizando 28 produtos, em seguida 1 nota fiscal de saída em 26/11/2019 com 1 produto.

Neste momento o programa LEQFID considera um estoque negativo de 29 produtos, isto é, Saída Sem Estoque de 29 produtos.

Não existe outra lógica a ser seguida, não pode a SEF presumir que em breve haverá entrada no estoque da Autuada, documentada com nota fiscal, a tempo de suprir saídas anteriores. Em 29/11/2019, quatro dias depois, há entrada no estoque de 84 produtos, o que leva a lógica do LEQFID a considerar este, o valor do saldo em estoque.

Não há nenhuma prova que assegure que a entrada destes 84 produtos, foram os que supriram às saídas ocorridas em 25 e 26/11/2019.

Se ao final do período, o estoque final (Inventário), declarado pela Autuada, aponta a quantidade de 29

produtos, e o saldo apurado pelo LEQFID aponta outro valor, este deve ser o estoque considerado e, havendo diferenças, autuado como estoque desacobertado ou como “saídas sem notas fiscais”

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

Outrossim, 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*”.

Conclui-se, pois, que restam corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

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 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;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

Por fim, conforme art. 12-A da Lei nº 6.763/75 e art. 2º e art. 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15, é devido o adicional de alíquotas de 2% (dois por cento), relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), restando incontroverso o tema.

Veja-se a legislação de regência da matéria vigente no período autuado:

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

*Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 12, II, ambos da Lei nº 21.781, de 1º/10/2015:*

Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

(...)

DECRETO Nº 46.927/15

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

*Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019*

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2019, com as seguintes mercadorias: (...)

Corretas, portanto, as exigências do ICMS/ST FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório das multas, 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, inciso I, 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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, CONCLUÓ 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.

Por fim, insta analisar a sujeição passiva do lançamento, no qual foram incluídos os sócios-administradores da Autuada como Coobrigados.

Verifica-se que referidos Coobrigados foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária em razão da prática de atos com infração à lei, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, também 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:

(...)

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Induvidoso que os referidos sócios-administradores da empresa autuada desempenham funções administrativas e participam das deliberações das empresas. Eles, indiscutivelmente, possuíam o poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as práticas de dar entrada, manter em estoque e dar saída das mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, visando suprimir o valor do tributo devido a Minas Gerais, eram dos seus conhecimentos.

Saliente-se que em nenhum momento os Coobrigados foram responsabilizados em razão de simples inadimplemento do tributo, mas sim em decorrência de inequívoca participação em atos ilícitos de elevada reprovabilidade, que justificam de forma indubitável suas inclusões como responsáveis solidários pelo crédito tributário.

Assim, correta a inclusão dos Coobrigados no polo passivo da autuação, de forma a responderem solidariamente pelo crédito tributário constituído.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que o julgava parcialmente procedente para excluir os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 13 de dezembro de 2023.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.611/23/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002531172-06  
Impugnação: 40.010154920-44  
Impugnante: Distribuidora de Bebidas Farid Ltda  
IE: 394734670.02-31  
Coobrigados: Farid José Rahme  
CPF: 556.028.606-06  
Luiz Carlos Farid Rahme  
CPF: 556.028.516-15  
Proc. S. Passivo: HENRIQUE MACHADO RODRIGUES DE  
AZEVEDO/Outro(s)  
Origem: DF/Ubá

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 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 dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme consta do Relatório, a autuação versa sobre a constatação de entradas, manutenção de estoques e saídas de mercadorias desacobertadas de notas fiscais no período. As irregularidades foram apuradas através do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, executado utilizando-se o programa institucional da SEF/MG denominado Auditor Eletrônico.

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

Segundo o art. 146, inciso III da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Na parte que nos interessa, cumprindo este comando, temos o art. 135 do Código Tributário Nacional que 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.

(...)

(Grifou-se)

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

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 limita 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 de uma responsabilização decorrente de uma conduta ilícita dessas pessoas físicas.

Comentado o art. 135, o Professor Hugo de Brito Machado, em sua obra “Comentários ao Código Tributário Nacional” (Atlas, 2004), destaca:

“Dessa forma, os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do art. 135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração das normas que limitam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos.

Também chegaremos a essa conclusão através de um exame detido na legislação comercial, que, já dissemos, não difere substancialmente das disposições específicas do CTN. O artigo 10 da lei das Sociedades por Quotas determina a responsabilidade pessoal do sócio-gerente por atos praticados com violação do contrato ou da lei. O ‘contrato’, no caso, não é um contrato de mútuo, ou de compra e venda. É o contrato social. Da mesma maneira, a ‘lei’ referida no dispositivo não é qualquer lei, mas a lei análoga ao contrato social, qual seja, a lei societária. Essa é a lição de Fran Martins, e de Amador Paes de Almeida.

Sendo assim, a violação da lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso de liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor, ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu de Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.”

(...)

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do CTN, ser faz necessária a demonstração de dois elementos: 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.

Não se ignora a existência da Portaria SRE nº 148/2015, entretanto no caso concreto temos lançamento fundamentado exclusivamente no art. 135 do CTN, não tendo sido utilizado a faculdade do art. 124, II do mesmo Código Tributário, o qual delega a possibilidade de lei ordinária atribuir solidariedade para outras pessoas (situação que levaria a outro debate: se a referida portaria poderia nomear como responsáveis pessoas diversas daquelas “previstas expressamente” pelo art. 21 da Lei nº 6.763/75).

Neste cenário, diante da exigência do art. 135 do Código Tributário Nacional, entendo que não há nos autos qualquer comprovação acerca dos dois elementos essenciais à caracterização da responsabilidade tributária dos sócios. A fiscalização não demonstra, além da juntada de documentos conferindo poderes aos Coobrigados, quaisquer elementos que comprovem a atuação destes na prática apurada, não foi apontada qualquer conduta dolosa dos gestores no desempenho de suas funções, requisito indispensável à inclusão no polo passivo da relação tributária.

Vale destacar, conforme reiteradamente é enfrentado por este Tribunal, ser bastante comum que fiscalizações realizadas a partir do ‘método quantitativo’ encontrem irregularidades, essas motivados por erros contábeis. Tais erros também não caracterizam uma conduta dolosa para fins de responsabilização, pois erros são factíveis, comuns e justificáveis.

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

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

**Sala das Sessões, 13 de dezembro de 2023.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**  
**Conselheira**

CCMIG