

Acórdão: 24.489/23/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002590224-79  
Impugnação: 40.010155132-54  
Impugnante: Souza Distribuidora e Comércio Ltda  
IE: 001201322.00-49  
Coobrigado: Bruno Gonçalves Pereira  
CPF: 070.569.626-02  
Proc. S. Passivo: Adriel Gonçalves Nascimento  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador é responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, inciso VII e XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatação de entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias, submetidas 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. Exigência do ICMS/ST relativamente às entradas e estoques desacobertados, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III 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. Infração plenamente caracterizada.

**MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatação, mediante levantamento quantitativo, de entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal submetidas à tributação normal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. No entanto, devem ser excluídas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação em relação às entradas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, no período de 01/01/20 a 31/12/21, de que a Autuada manteve estoque e promoveu entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, deixando de recolher ICMS e ICMS/ST.

O Sr. Bruno Gonçalves Pereira, sócio-administrador da empresa, foi incluído como responsável solidário no polo passivo do lançamento, em razão da prática de atos com infração à lei (promover entradas, saídas e manter estoque, mercadorias desacobertas de documentação fiscal), nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, incisos VII e XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação juntada ao e-PTA às págs. 3.142/3.151, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 3.159/3.166.

**DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, no período de 01/01/20 a 31/12/21, de que a Autuada manteve estoque e promoveu entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, deixando de recolher ICMS e ICMS/ST.

O Sr. Bruno Gonçalves Pereira, sócio-administrador da empresa, foi incluído como responsável solidário no polo passivo do lançamento, em razão da prática de atos com infração à lei (promover entradas, saídas e manter estoque, mercadorias desacobertas de documentação fiscal), nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, incisos VII e XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Para as mercadorias sujeitas à substituição tributária, a Fiscalização exigiu, em relação às apurações de entrada e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal, o ICMS/ST, a Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento), prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da operação, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei. Já em relação às apurações relacionadas às saídas de mercadorias desacobertas, a Fiscalização exigiu apenas a mencionada multa isolada.

Quanto às mercadorias sujeitas à tributação normal, a Fiscalização exigiu, em relação às apurações de entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, o ICMS, a Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento), prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da mesma lei, no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da operação.

Para a execução do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, nos exercícios fechados de 2020 e 2021, a Fiscalização utilizou o programa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

institucional da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG, denominado Auditor Eletrônico, e as informações contidas nos arquivos eletrônicos relativos à Escrituração Fiscal Digital - EFD/SPED fornecidos pelo próprio Contribuinte.

Portanto, o levantamento quantitativo foi realizado com base somente em dados apresentados pela própria Autuada, cujo procedimento é tecnicamente idôneo, usado para se apurar as operações realizadas pelo contribuinte, com previsão regulamentar, conforme art. 194, inciso III, 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:

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

Importa registrar que, no levantamento quantitativo, a Fiscalização, a partir dos dados de estoque inicial, entradas e saídas acobertadas por documento fiscal, apura o valor relativo ao estoque final do produto no exercício fiscalizado, que, comparados aos valores registrados pela empresa, se divergente, é possível constatar a ocorrência, conforme o caso, de entrada, saída ou estoque desacobertado de documento fiscal.

Assim, o levantamento quantitativo de mercadorias baseado em arquivos eletrônicos enviados pelo próprio Contribuinte, é meio adequado de auditoria fiscal e tem por finalidade a conferência pela Fiscalização das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no respectivo período.

Trata-se de uma operação matemática extremamente simples, na qual o sistema, a partir do estoque inicial declarado pela Contribuinte, acrescenta as entradas e subtrai as saídas constantes dos documentos fiscais de entrada e saída, respectivamente.

Nesse procedimento, é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação em quaisquer das duas formas apresentadas a seguir:

**"VENDAS (SAÍDAS) = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – ESTOQUE FINAL"**

OU

**"ESTOQUE FINAL = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – VENDAS (SAÍDAS)"**

Ou seja, o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID representa exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia. Nesse caso, o aplicativo informa que houve “saída sem estoque”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(SSE), o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Se, ao final de um determinado período, o levantamento quantitativo apresentar a apuração de estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo contribuinte no livro Registro de Inventário, pressupõe-se a ocorrência de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal; caso a diferença seja maior, conclui-se pela existência de estoque desacobertado.

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

Em sede de Impugnação, a Autuada alega que o lançamento exige ICMS/ST e ICMS operação própria sobre a transferência de mercadoria entre os estabelecimentos da Impugnante, conforme pode ser verificado nas planilhas denominadas ICMS/ST.

Nesse sentido, entende que há claro vício de nulidade, pois deixou de observar a Decisão do STF proferida na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC nº 49), em 19 de abril de 2021.

Não obstante, cumpre esclarecer que este lançamento cuida de operações de entrada e saída, além de manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, em relação ao estabelecimento autuado, não tendo qualquer relação com a ADC nº 49 do STF, que cuida especificamente de não tributação nas operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Em relação ao LEQFD, a Impugnante entende que houve mera presunção de mercadoria desacobertada de notas fiscais. Desse modo, afirma que não houve demonstração de que as operações realizadas pela Impugnante foram desacobertadas de notas fiscais de entrada e saída de mercadorias.

Em que pese o argumento, verifica-se que os pressupostos acima dispostos, relacionados ao procedimento fiscal de levantamento quantitativo, desconstituem por completo tal alegação apresentada.

Cumpre esclarecer que este lançamento cuida das operações de entradas e saídas, além de manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, em relação ao estabelecimento autuado, não tendo qualquer relação com as alegações da Impugnante relativas à ADC nº 49 do STF.

Dessa forma, o presente lançamento não exige ICMS em relação às operações próprias de transferências realizadas pelo estabelecimento do estado de Goiás, até mesmo porque, se cabível a cobrança, o sujeito ativo para exigência desse ICMS seria o estado de Goiás e não o estado de Minas Gerais.

No que se refere ao Sr. Bruno Gonçalves Pereira, titular da empresa, insta esclarecer que foi eleito como responsável solidário pelo crédito tributário com fulcro no art. 124, inciso II e art. 135, inciso III, ambos do CTN, c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, pela prática de atos que resultaram no descumprimento de obrigações relativas ao ICMS, previstas no art. 16, incisos VI, VII e IX da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso de entrada, saída e manutenção de estoque de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, atos contrários à lei, não há como negar a responsabilidade do titular na ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública.

### 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.

O art. 135, incisos II e III do CTN tem o mesmo alcance do § 2º descrito anteriormente, e é aplicável a empresas que estejam ou não em atividade.

A melhor doutrina é no sentido de que os administradores, mandatários, sócios-gerentes e diretores respondem pela obrigação tributária quando os seus atos contrários à lei, ao contrato social, estatutos forem prévios ou concomitantemente ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

Na lição dos Professores Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 10ª ed. 1995, pág. 113), Werther Botelho Spagnol (Curso de Direito Tributário, 1ª ed. 2004, pág. 208), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 13ª ed. 2006, pág. 268) e José Alfredo Borges (Notas de Aula/UFMG, inéditas), dentre outros, a responsabilidade do art. 135 do CTN é solidária.

Cumprе salientar que a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJ/MG, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o sócio-administrador, que efetivamente é quem participa das deliberações e nos negócios sociais da empresa.

Ademais 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, em consonância com entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ para a responsabilização solidária dos sócios.

Induidoso, no caso, que o responsável solidário sócio-administrador tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

Destaca-se, ainda, o teor da Portaria SRE nº 148, de 16 de outubro de 2015, que estabelece as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como Coobrigado, sendo expresso quanto à inclusão nos casos de autuação embasada em saídas desacobertas de documentação fiscal.

### PORTARIA SRE nº 148/15

Art. 1º Ficam estabelecidas no Anexo Único desta Portaria as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

ANEXO ÚNICO (a que se refere o art. 1º da Portaria SRE nº 148/2015)

Subitem	Código	Descrição	Observações
1.		ICMS - OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA	
1.8.		ENTRADA, SAÍDA E/OU ESTOQUE DESACOBERTADOS	

Assim, correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lado outro, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multas que estão corretamente capituladas nos autos e claramente apontadas na legislação estadual, encerrando uma conduta infracional exatamente coincidente com aquela imputada à Autuada.

Quanto ao pretense 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*:

Lei nº 6.763/75

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;

RPTA

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

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 CAPACIDADECONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O

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

PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Portanto, não há qualquer impropriedade na capitulação e exigência das multas questionadas no lançamento.

No entanto, merece reforma o lançamento apenas em relação às exigências de ICMS e da multa de revalidação relativas às entradas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais submetidas à tributação normal.

Com efeito, observa-se que a cobrança de ICMS e da multa de revalidação nos casos em que se apura entradas de mercadorias, a título de tributação normal, desacobertas de documentação fiscal, não se apresenta amparada por fundamentos com respaldo na legislação de regência.

De início, verifica-se que o lançamento se baseia na previsão contida no inciso VII do art. 21 da Lei nº 6.763/75 para promover as exigências em questão.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacoberta de documento fiscal;

(...)

Verifica-se que na apuração das operações por intermédio do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, as entradas desacobertas surgem do excesso de saídas da mesma mercadoria, sendo que essas saídas ocorreram acobertas por documentação fiscal, com a regular tributação do imposto, em relação às quais não havia estoque de produto suficiente para suportá-las.

Nesse sentido, ao recolher o imposto pelo seu valor total (no conjunto das operações), sem crédito pela entrada do produto, o estabelecimento autuado acabou por realizar aquilo o que pretende a Fiscalização, ou seja, responsabilizar-se pelo ICMS devido na operação anterior (desacoberta).

Dessa forma, a manutenção da exigência do ICMS nas entradas equivale a uma duplicidade de exigência sobre um mesmo fato, considerando que o produto fora integralmente tributado na saída.

Isso posto, necessária a exclusão das exigências de ICMS/operação própria e respectiva multa de revalidação referentes às operações de entradas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais sujeitas à tributação normal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir o ICMS e a Multa de Revalidação referentes às entradas desacobertas submetidas à tributação



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

normal. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 28 de fevereiro de 2023.**

**Edwaldo Pereira de Salles  
Relator**

**Dimitri Ricas Pettersen  
Presidente**

*D*

CCMIG