

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.138/24/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000403968-09  
Impugnação: 40.010139982-42, 40.010139984-04 (Coob.), 40.010139983-23 (Coob.), 40.010139985-79 (Coob.)  
Impugnante: Telhas Galvanizadas Araleve Ltda  
IE: 447080397.00-40  
Arabutan de Araguaia Pereira (Coob.)  
CPF: 160.778.736-91  
Fernão Lage Pereira (Coob.)  
CPF: 128.324.646-53  
Levino Pereira (Coob.)  
CPF: 415.433.356-91  
Proc. S. Passivo: Glauce Assis Castro/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatado, mediante levantamento quantitativo, que a Autuada promoveu entradas, bem como saídas, de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II do art. 194 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos documentos, livros e arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD da Contribuinte, apuradas nos exercícios fechados de 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 224/252, alegando em síntese que:

- houve imparcialidade do Fiscal Autuante na execução do trabalho;
- a Fiscalização, para realizar o trabalho, se baseou em meras presunções de entradas e saídas de mercadorias;
- o Fisco pesquisou o percentual de perdas de industrialização em quatro empresas e que duas informaram os seus valores, mas outras duas informaram que não promovem industrialização de telhas, e que o Fisco, mesmo assim, apurou a média do percentual de perdas de industrialização dividindo a somatória dos índices por quatro e que isto levou à apuração absurda de uma suposta entrada/saída de mercadorias desacobertadas;
- a planilha elaborada pelo Fisco, além de adotar um coeficiente de perdas menor, aplicou um percentual médio sobre o valor das notas fiscais de saídas, e não sobre o estoque inicial, acrescido das compras de mercadorias/matérias-primas;
- a partir dos dados fornecidos pela própria auditoria, comprova-se que as suas perdas na industrialização se mantêm em um patamar aceitável, próximo do declarado pela Impugnante, ou seja, 17,74%, -7,21%, 17,67%, 18,25% e 32,96% para os períodos de 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014 respectivamente. Aponta que ao longo de todo o período autuado, o índice médio de perdas foi de 15,88%;
- se houve presunção de saídas para exigir o ICMS, conseqüentemente deve-se deduzir do mesmo o ICMS incidente sobre os insumos necessários à produção;
- a multa de revalidação e a multa isolada aplicadas são conexas e geram efeitos legais, pede o afastamento de uma delas e cita o art. 211 do RICMS/02.

Requer a realização de prova pericial à fls. 250 através da qual, considerando os dados levantados nos seus arquivos eletrônicos e observada a metodologia adotada pelo Fisco, seria apresentado quadro indicando os percentuais de perdas considerando-se a relação estoque inicial +compras.

A Fiscalização, acatando parcialmente a impugnação, reformula o lançamento às fls. 328, para alterar o coeficiente de perdas na industrialização inicialmente adotado pelo Fisco, de 6,25%, calculado pela média de 4 fabricantes de telhas, dentre os quais, o Autuado (23%+2%0%+0%, dividido por 4) para 8,33%, calculado pela média de 3 fabricantes de telhas, dentre os quais, o Autuado (23%+2%+0%) e ainda, para aplicar esse índice sobre o somatório do estoque inicial mais as compras. A mudança se deu em razão do expurgo de um contribuinte considerado na amostra inicial.

Aberta vista, a Impugnante adita sua Impugnação às fls. 340/346, alegando em síntese que:

- o trabalho fiscalizatório foi desenvolvido sem a realização de qualquer diligência em sua sede;

- no ato revisional, o Fisco insistiu no erro, desconsiderando os dados referentes às perdas ocorridas na realidade fabril da Impugnante e tomou como parâmetros pessoas jurídicas distintas com processos produtivos próprios;

- apresenta quadro onde calcula o seu próprio índice de perdas, em torno de 15.88%, distante dos 8,33% calculado pelo Fisco;

- faz considerações sobre a metodologia de apuração e valoração de estoques e reclama que as diferenças entre os estoques reais e arbitrados, segundo os cálculos da Fiscalização foram tratadas como venda sem nota. Construiu-se, segundo esta metodologia, uma saída de estoques que nunca existiu.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 348/370.

O Processo vai a julgamento pela 3.<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CCMG na sessão do dia 17/08/16 (fls. 377), ocasião em que se decide, à unanimidade, em deferir o pedido de perícia formulado pelo Impugnante.

O Fiscal autuante apresenta quesitos às fls. 390, os quais buscam verificar se houve alteração do processo produtivo do Impugnante entre 2007 e 2015; se é correta a alteração da porcentagem de perdas de industrialização do Autuado de 3%, para 23% entre 2007 e 2016; se o procedimento do Fisco em buscar informações sobre o coeficiente de perdas em outros contribuintes está correto.

Às fls. 393/404 é apresentado relatório de perícia.

O Impugnante adita a sua Impugnação às fls. 416/422 e afirma que a Perita, em relação ao quesito n° 1, restringiu-se a transcrever os dados já apurados e consignados pela autoridade lançadora.

Volta a afirmar que, das 4 empresas objeto da pesquisa para a apuração do índice de perdas, apenas duas informaram o respectivo valor.

Defende que para a apuração do referido índice deve ser adotado os dados da sua escrituração fiscal.

Em relação ao quesito 2, o Impugnante discorre sobre a necessidade de se apurar o valor dos seus estoques pelas regras dispostas na Lei das Sociedades por Ações (art. 183, Lei n° 6.404/76).

Quanto ao quesito n° 3, o Impugnante assevera que o perito não ofereceu resposta objetiva aos quesitos.

Um novo relatório de perícia é apresentado às fls. 430/437 para que sejam respondidos os quesitos propostos pela Fiscalização.

Novamente o Autuado apresenta aditivo à Impugnação às fls. 450/454 e se concentra em acusar a imparcialidade dos peritos técnicos designados pela Fazenda Pública, pois que eles teriam autuado em processos contra ele.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 455 e fls. 458 e afirma que os laudos periciais foram executados nos termos da legislação tributária.

---

**DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos documentos, livros e arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD da Contribuinte, apuradas nos exercícios fechados de 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6763/75.

Conforme se constata no Relatório Fiscal (fls. 11), trata a Autuada de empresa industrial com atividade de fabricação de telhas e calhas que se utiliza, como matéria-prima, de bobinas de alumínio, consistindo o seu principal processo produtivo no corte de chapas e modelagem no formato de telhas e calhas galvanizadas.

No levantamento quantitativo realizado pelo Fisco, além dos estoques, das entradas e das saídas de mercadorias, foi considerado um índice de perdas de industrialização no processo industrial do Autuado. O índice foi apurado pelo Fisco através de declarações de contribuintes do setor. Foi utilizado o índice médio de perdas de contribuintes que exercem a mesma atividade do Autuado, sendo que, no cálculo da média, foi considerado o índice informado pelo próprio Autuado.

Inicialmente, o Autuado alega a imparcialidade do Fiscal autuante na condução do feito por ter um irmão que exerce a mesma atividade do Autuado.

Contudo, tal suspeição é desproposita, pois a empresa do irmão do Fiscal está localizada a mais de 150 km de distância do seu estabelecimento, não permitindo afirmar a existência de concorrência entre os dois estabelecimentos.

Não se verifica, portanto, qualquer influência, sob o ponto de vista da competitividade comercial, do Fiscal sobre as atividades do Impugnante.

Ademais, e sobretudo, o estabelecimento comercial do irmão do Fiscal encerrou as suas atividades em 31/01/02, anteriormente ao período fiscalizado.

Quanto ao mérito, sabe-se que o procedimento utilizado pelo Fisco para apuração desta infração é tecnicamente idôneo e está previsto no inciso II do art. 194, do RICMS/02:

### RICMS/02

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

(...)

Tal roteiro tem por finalidade direcionar o trabalho fiscal no sentido de conferir as operações de entradas e saídas de mercadorias, num determinado período, confrontando-as com as quantidades inventariadas, a fim de apurar possíveis irregularidades, utilizando-se da equação "VENDAS (SAÍDAS) = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – ESTOQUE FINAL".

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

No confronto entre as saídas calculadas pela fórmula e as saídas efetivamente documentadas (com emissão de documentos fiscais) pela Autuada, caracteriza-se a ocorrência de entradas desacobertas se o resultado for negativo e, de saídas desacobertas, se positivo o resultado.

No caso específico, para execução do levantamento quantitativo de mercadorias, o Fisco tomou por base os estoques inicial e final, além das entradas de matéria-prima, apuradas em unidade de peso (kg).

Confrontando essas quantidades com as vendas com nota fiscal, cujos produtos foram convertidos na mesma unidade de peso (quilograma), foi adotado o seguinte critério:

- estoque inicial e final: quantidade de mercadoria expressa em unidade de peso (kg), escriturada no livro Registro de Inventário, ou Registro H, da EFD (escrituração Fiscal Digital);

- entrada: quantidade de mercadoria expressa em unidade de peso (kg) constante das notas fiscais de aquisição de mercadorias destinadas à comercialização ou industrialização própria;

- saídas: resultado da operação aritmética dos itens anteriores;

- vendas com nota fiscal: quantidade de mercadoria constante das notas fiscais de saída emitidas no período, expressa em unidade de peso (kg), cuja conversão (produto/peso) foi feita a partir das informações fornecidas pelo próprio contribuinte, em atendimento a intimação;

- perdas de industrialização: quantidade de mercadoria expressa em unidade de peso (kg), referente a perdas na industrialização, que corresponde a 8,33% (após a reformulação do lançamento) do valor das mercadorias produzidas, calculado pela média das informações prestadas pela Autuada e por outros fabricantes de telhas ( $23\% + 2\% + 0\%$  dividido por 3 = 8,33%);

- comprovação de saídas de sucatas: o contribuinte destinatário das sucatas foi intimado a apresentar comprovantes de pagamento das sucatas, mas não os apresentou.

Por se tratar de um procedimento pautado em uma simples operação aritmética, é de se considerar os resultados apresentados pelo levantamento quantitativo como definitivos e irrefutáveis.

No entanto, no cálculo efetuado no presente caso, a presença da variável índice de perdas de industrialização traz na sua apuração a influência de um número de fatores e de singularidades que tornam a determinação do seu valor algo mais complexo do que a simples contabilização de quantidades de produtos constantes em estoques e notas fiscais de entradas e saídas.

Justamente sobre o valor desse índice versa a controvérsia travada nos autos. Fisco e Autuado divergem quanto ao valor do índice de perdas apontado ora por um, e ora por outro.

Inicialmente, o lançamento fiscal baseou-se em um índice de 6,25% de perdas no processo de industrialização da Autuada. Este índice representa a média aritmética simples do índice da Impugnante mais os índices de outras três empresas atuantes no setor (fls. 205/208). Somou-se 23%+ 2%+0%+0% e dividiu-se por 4, o que resultou em um índice médio de 6,25%.

A Fiscalização promove a retificação do crédito tributário, em razão de uma das três empresas referidas ter declarado não produzir telhas, para excluir a parcela do cálculo referente a essa empresa, calculando a média aritmética simples do índice de perdas da Autuada e das outras duas empresas restantes. O novo índice de perdas de industrialização encontrado foi de 8,33% (23%+2%+0% dividido por 3).

Por seu turno, o Autuado, que inicialmente tinha declarado ao Fisco o seu índice de perdas no valor de 23%, apresentou, em sua impugnação, quadro de apuração onde se encontrava um novo índice de perdas no valor de 15,88%, o qual, segundo ele, representa a média das perdas de produção constatadas ao longo de todo os exercícios atuados.

O Fisco mencionou que em outro PTA, de nº 01.000157948-04, objeto do Acórdão nº 18.267/09/2ª, fora admitido pelo ex-sócio do Impugnante, um índice de perdas de 3% na produção relativa aos períodos de 01/01/07 a 12/02/08.

Pelo exposto, percebe-se uma significativa diferença entre os valores de índices apontados e/ou apurados pelas partes.

Em busca da verdade material e apuração correta dos fatos, a 3ª Câmara deste CMMG deferiu o pedido de perícia formulado pelo Impugnante.

Todavia, não obstante o caráter técnico dos relatórios de perícia apresentados, as repostas dadas aos quesitos formulados pelo Fisco e pela Impugnante não apontaram de forma precisa e definitiva qual seria o valor do índice de perdas na industrialização a ser adotado no processo fabril da Impugnante.

Por oportuno, dos laudos periciais apresentados cumpre destacar duas repostas:

- Quesitos i e ii (fls. 432): o Fisco pergunta ao perito “*se no período de 2007 a 2015 não houve alterações no processo produtivo da Autuada em relação às máquinas e matérias-primas utilizadas é correto a alteração da porcentagem de perdas de industrialização de 3% para 23%, conforme declarado pela Impugnante em 2007 e 2016?*”

Resposta do Perito: “*Não. As alterações nas porcentagens de perdas na industrialização são improváveis quando se usam os mesmos equipamentos fabris e as mesmas especificações das matérias-primas utilizadas.*”

- Quesito iii (fls. 433): “Considerando que a Impugnante declarou porcentagens diferentes, 3% e 23% em 2015, o Fisco está correto em buscar informações em outros fabricantes de telhas?”

Resposta do Perito: “Não, cada indústria/fabricante tem um mapeamento diferente em seu processo de onde se relacionam diretamente com a análise do sujeito do trabalho (pessoas e equipamentos) ou seja, equipamentos diferentes produzem de formas diferentes, portanto, podendo ter mais eficiência produtiva, ou não.”

No que tange ao Quesito iv, o Perito afirma que o Fisco obedeceu às normas contábeis para apurar o CMV e o Resultado da Conta Mercadorias.

No mais, faz considerações sobre apurações contábeis relativos ao CMV e o Resultado da Conta de Mercadorias e sobre a idoneidade do procedimento fiscal utilizado pelo Fisco no lançamento.

Verifica-se, portanto, que apesar do relatório pericial não precisar o valor do índice de perdas de industrialização, ele fornece outros elementos que permitem avaliar a pertinência dos valores propostos pela Fiscalização e pelo Impugnante.

Inicialmente, a Autuada informou ao Fisco que o seu índice de perdas de industrialização era de 23%. Posteriormente, apresentou quadro em sua Impugnação que demonstrava o índice de perdas apurado por cada exercício apurado (17,74%, -7,21%, 17,67%, 18,25% e 32,96% para os períodos de 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014, respectivamente), cuja média alcançava o valor de 15,88%.

Não obstante o esforço do Impugnante, a sua metodologia de cálculo do índice de perdas na industrialização não se revela coerente com a documentação por ele apresentada.

Verifica-se que o Impugnante, considerando o seu estoque inicial, as entradas de mercadorias e as vendas com notas fiscais, calcula qual deveria ser o seu estoque aritmético. Após fazê-lo, ele compara esse estoque aritmético com o estoque registrado em sua contabilização. A diferença, toda ela, ele considera como perdas no processo de industrialização.

Para acobertar as saídas dessas perdas, a Autuada emite notas fiscais de sucatas. No período autuado, emitiu notas fiscais de saídas de 913,12 toneladas, entretanto, dessa quantidade, 830 toneladas não tiveram o seu recebimento comprovado pelo destinatário, que não respondeu à intimação do Fisco, às fls. 210 dos autos.

Além disso, nas Notas Fiscais nºs 000.455 e 001.188 são indicadas as saídas de 320 e 270 toneladas de sucatas. O peso é incompatível com a capacidade de carga de caminhões e o Impugnante não tem autorização para transporte fracionado.

E, como destaca o Fisco, chama a atenção o fato da Autuada não ter solicitado a inclusão das notas fiscais de saídas de sucata no cálculo do crédito tributário.

Mas, sobretudo, o fator que evidencia com maior proeminência a insustentabilidade dos índices de perdas apurados pelo Impugnante é a inviabilização econômica que os mesmos acarretam para as suas atividades industriais e comerciais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme demonstrado pelo Fisco, no quadro às fls. 356/358 dos autos, adotando os índices propostos pelo Impugnante, o Autuado teria considerável prejuízo no período auditado.

Com as perdas demonstradas nos citados quadros, não há como a empresa se manter em razão da sua atividade, visto que haveria prejuízos de mais de R\$230.000,00 (duzentos e trinta mil reais) nas vendas das mercadorias no período auditado.

Ora, não é plausível que uma empresa mantenha as suas atividades trabalhando com perdas de produção que inviabilizam a sua saúde econômica e financeira.

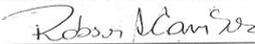
Outra informação crucial revela a inverossimilhança dos índices de perda de industrialização defendidos pelo Impugnante. É preciso lembrar que ele já fora autuado anteriormente através de um mesmo procedimento de levantamento quantitativo que, à época, adotou o índice de 3% de perdas de industrialização, conforme declarado por seu sócio, de então, conforme documentos abaixo:

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS  
Delegacia Fiscal de Ipatinga

### TERMO DE INTIMAÇÃO 006/2007

Fica o contribuinte abaixo qualificado, representado por seus sócios, coobrigados, ou representante legal, INTIMADO, nos termos do art 203 da Lei nº 6763/75 e do art 193 do Regulamento do ICMS/02, a apresentar junto ao Fisco Estadual desta circunscrição, à Av. Wilson Alvarenga, 911, no prazo de 02 (dois) dias a contar do recebimento desta, as respostas para os seguintes questionamentos:

1. No livro Registro de Inventário, os produtos e valores escrituradas referem-se as mercadorias próprias ou existem também mercadorias no estabelecimento pertencentes a terceiros?
  2. Há perda de matéria prima (chapa) na industrialização das telhas e calhas?
- Oportunamente informamos que o não atendimento desta sujeitará o contribuinte às penalidades previstas em Lei, bem como o início imediato de ação fiscal.

  
Robson Amaral Campos  
Auditor Fiscal da Receita Estadual

João Monlevade, 06 de setembro de 2007

IDENTIFICAÇÃO DO DESTINATÁRIO	
Nome/Razão Social	Telhas Galvanizadas Araleve Ltda
I.E./CNPJ	447.803397.0040 / 03.787.024/0001-20
Endereço	Rodovia . BR 381, KM 309 - Nova Era

TELHAS GALVANIZADAS  
**ARALEVE** Nova Era, 14 de setembro de 2007

À Receita Estadual

Att Sr Robson Campos

Em atendimento a sua intimação, recebida em 06 de setembro de 2007, informo o seguinte.

- 1- No inventario, não consta mercadoria de terceiros.
- 2- A margem de perda de material no processo de fabricação de telhas galvanizadas é de 3%.

Atenciosamente,

  
Ururá Pereira  
TELHAS GALVANIZADAS ARALEVE LTDA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, no caso do presente Auto de Infração, pretende que aquele índice seja de no mínimo 15,88%, valor que representaria a média do período autuado.

Ora, conforme relatório de perícia e já discutido nesse acórdão, as alterações nas porcentagens de perdas na industrialização são improváveis quando se usam os mesmos equipamentos fabris e as mesmas especificações das matérias-primas utilizadas.

E, segundo o Perito, o Impugnante foi intimado para apresentar documentos fiscais relativos à aquisições de equipamentos no período relativo a 2007 a 2015, mas, no entanto, nada apresentou. Disse, ainda, o Perito, que na escrita fiscal do Autuado só consta o registro de uma NF relacionada a bens do ativo imobilizado, mesmo assim, de valor inferior a 3 mil reais.

Forçoso concluir, portanto, e mais uma vez, pela incapacidade do valor do índice de perdas defendido pela Impugnante, de bem representar a realidade do seu processo industrial.

Não tendo havido mudanças significativas no seu processo industrial, é de se esperar que a sua produtividade não varie, ou varie pouco em função de quebras, obsolescência e reformas dos bens de produção.

Dessa feita, é razoável aceitar que o índice de perdas de industrialização da Autuada esteja próximo daquele declarado outrora pelo seu ex-sócio, um índice de perdas no valor de 3%, referente a produção relativa aos períodos de 01/01/07 a 12/02/08.

Assim, não se revela sensato a adoção do índice agora defendido pela Impugnante, o qual representa uma variação de 529% (15,88/3) em relação àquele outro de 3%.

Por seu lado, o Fisco efetuou o lançamento adotando no cálculo das quantidades um índice de perdas de 6,25%, valor extraído da média aritmética simples de quatro contribuintes que exercem a atividade de produção de telhas galvanizadas, dentre os quais, o próprio Autuado.

Posteriormente, acatando parcialmente a Impugnação, o Fisco adotou novo índice no valor de 8,33%, o qual representa a média aritmética simples dos índices de perdas de industrialização declarados por 3 contribuintes, dentre os quais, o Autuado.

O método de apuração do índice foi questionado pelo Impugnante e não foi convalidado pelo Perito, para quem cada indústria tem equipamentos diferentes, produz de forma diferente e pode ter mais, ou menos, eficiência produtiva.

Todavia, não obstante o parecer do Perito, revela-se razoável a assunção do valor preconizado pelo Fisco.

Os seguintes fatores levam à essa conclusão:

- ao longo do período ora autuado e do período autuado no PTA nº 01.000157948-04, objeto do Acórdão nº 18.267/09/2ª, o Impugnante não adquiriu novos equipamentos, máquinas ou aparelhos para serem empregados no seu processo industrial;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- dada a inexistência de aquisições/renovações/trocas nos bens de produção do Autuado, é provável e de se esperar que ele mantenha, ao longo do tempo, o seu índice de produtividade, incluído aí o seu índice de perdas de industrialização;

- o índice de perdas de industrialização de 3% declarado pelo ex-sócio do Autuado se aproxima dos índices de perdas declarados pelos outros dois contribuintes considerados no cálculo do índice médio adotado pelo Fisco, quais sejam; 2% e 0%;

- no cálculo do índice médio de perdas calculado pelo Fisco, foi adotada a média aritmética simples, sem qualquer ponderação. Esse fato beneficiou o Impugnante, posto que o valor do seu índice de perdas representa 92% do universo total de perdas, enquanto ele, como indivíduo, representa apenas 33,33% do universo amostral.

Resultou desse contexto que a média calculada foi puxada para cima, a seu favor, dada a disparidade e a distorção entre os valores de perdas dos indivíduos da amostra pesquisada.

Mas, sobretudo, considerando que não foi comprovada nenhuma grande alteração no processo produtivo do Impugnante e que esse já havia declarado trabalhar com um índice de perdas de 3% no período de 2007 a 2008, adotar o índice de perdas no valor de 8,33%, beneficia o Autuado e representa um aumento de 277% nas perdas do seu processo industrial, se comparados os períodos de 2010 a 2014 com 2007 a 2008. Tal aumento nas perdas de produção não condiz com a realidade de empresas, que além de se manterem ativas, tem o objetivo de proporcionar lucro aos seus sócios e investidores.

Posto isso, conclui-se pela razoabilidade e pela plausibilidade do índice de perdas na industrialização adotado na reformulação do lançamento.

Verifica-se, portanto, que no levantamento ficou evidenciado que as quantidades das saídas de mercadorias são superiores às vendas com notas fiscais, sendo possível afirmar que as diferenças apuradas nos exercícios de 2010, 2012, 2013 e 2014, são saídas desacobertas de notas fiscais, e ainda, que as quantidades das saídas de mercadorias são inferiores as vendas com notas fiscais. É possível afirmar, ainda, que a diferença apurada no exercício de 2011, corresponde às entradas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais.

Logo, restou comprovada nos autos a ocorrência do fato gerador, entradas e/ou saídas de mercadorias sem o correspondente cumprimento da obrigação por parte da Autuada, assim entendido a de emitir ou receber os documentos fiscais na forma regulamentar e, sendo o caso, efetuar o pagamento do imposto.

Assim, corretas as exigências do ICMS, acrescido da Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6763/75.

O Impugnante reclama que na apuração do imposto devem ser considerados os créditos de ICMS devidos pelas entradas das mercadorias.

Contudo, no caso da apuração de entradas, estoques ou de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal – tal como se deu no ora discutido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Levantamento Quantitativo - por força do disposto no 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 sem documento fiscal:

### RICMS/02

Art. 89. 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;

(...)

Assim, uma vez esgotado o prazo para a exigência do imposto, não se cogita do cotejo do seu valor com eventuais créditos de ICMS existentes na conta corrente fiscal do contribuinte.

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 no 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:

(...)

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, inciso III do CTN tem o mesmo alcance do § 2º, inciso II 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, ou estatuto forem prévios ou concomitantes 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.

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

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, qual seja, dar saída e entrada em mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame os sócios-administradores, 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 quando da saída e entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Induvidoso, no caso, que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a infração à lei e justificam a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

Assim, correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 328. Participaram

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

do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

**Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2024.**

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

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente**

D

CCMIG