

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.954/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001990116-38  
Impugnação: 40.010152337-31  
Impugnante: Lojas Riachuelo SA  
IE: 702053333.20-02  
Coobrigados: Oswaldo Aparecido Nunes  
CPF: 874.563.548-04  
Pedro Roberto de Siqueira  
CPF: 140.826.674-15  
Proc. S. Passivo: Vanessa Oliveira Lins de Alencar/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO.** Os diretores são responsáveis 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 do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias, desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II, do art. 194 do RICMS/02. 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”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida somente a Multa isolada sobre a entrada desacoberta de documentação fiscal.

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

**RELATÓRIO**

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

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

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

Inconformada, a Autuada e Coobrigados apresentam, tempestivamente por seus procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 609/634, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 1.266/1.282.

---

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

Os Impugnantes arguem a nulidade do lançamento, sob o argumento de que o Auto de Infração não possui respaldo probatório, visto que o Fisco não levou em consideração o fato de a Autuada estar inserida em segmento comercial que demanda o trato com gigantescas quantidades de itens de mercadorias, cada uma classificada por código distinto, ocorrendo ainda, situações de furto, troca de etiquetas, dentre outras, as quais ocasionariam “divergência” no estoque da Impugnante.

Isso estaria em desacordo com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, do qual se depreende que o ato administrativo do lançamento deve estar fundado em provas efetivas da ocorrência do fato gerador, bem como o atendimento de todas as formalidades impostas da legislação tributária.

Entretanto não lhes cabe razão.

Veja-se o que determina o citado artigo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Desprende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal, no qual esclareceu procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documento fiscal. Foram elaboradas planilhas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

No levantamento realizado, a Fiscalização valeu-se de aplicativo específico que efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas significam, por fidelidade à metodologia do levantamento quantitativo de mercadorias, o resultado da aplicação de critérios objetivos que retratam o que dispõe a legislação de regência.

O referido aplicativo opera com as informações de entradas, saídas e estoques transmitidos pelo próprio contribuinte, por meio do Sped/EFD.

Portanto, os dados utilizados para consecução do trabalho fiscal foram disponibilizados ao Fisco pela própria Impugnante, em cumprimento às exigências legais.

Assim sendo, não assiste razão aos Impugnantes, 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), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Não é o fato de os Impugnantes discordarem da infringência que lhes é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a eles comprovarem as suas alegações.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, asprefaciais arguidas.

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, no exercício de 2017 e 2018, apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos (Sped/EFD) transmitidos pela Contribuinte.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente cabe esclarecer que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid) tem por finalidade a conferência 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 período.

Trata-se o Leqfid de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos do art. 194 do RICMS/02:

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

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

Os Impugnantes alegam que não houve omissão de entrada, de estoque e de saída, uma vez que as divergências apuradas, embora existentes, se analisado apenas o inventário da Autuada, não representaria a realidade dos fatos.

Justificam as divergências apuradas pelo Fisco, como decorrentes de diversas situações, das quais se destacam, as situações corriqueiras do setor varejista, como furtos, extravios, trocas de produtos e etiquetas.

Ressalta-se que o levantamento quantitativo foi realizado a partir das informações geradas pela própria empresa, em cumprimento à legislação em vigor. E que foi o próprio contribuinte quem declarou, por meio da formalização da contagem física de seus produtos, os estoques existentes em seu estabelecimento em 31/12/17 e 31/12/18.

Todas as ocorrências de estoque desacobertado e de saída desacobertada, inclusive, passaram a existir com a formalização dos inventários efetuados em 31/12/17 e 31/12/18 pela empresa autuada.

Por oportuno, esclareça que o livro Registro de Inventário destina-se a informar as mercadorias existentes no estabelecimento, à época do balanço. É o que dispõe o art. 197 do RICMS/02:

### RICMS/02

Art. 197 - O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelo valor e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

especificações que permitam sua perfeita identificação, a mercadoria, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem, o produto manufaturado e o produto em fabricação existentes no estabelecimento, à época do balanço.

§ 1º - No livro Registro de Inventário serão também arrolados, separadamente:

I - a mercadoria, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e o produto manufaturado pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros;

II - a mercadoria, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem, o produto manufaturado e o produto em fabricação pertencentes a terceiros, em poder do estabelecimento.

§ 2º - O arrolamento em cada grupo deverá ser feito segundo a ordenação da tabela prevista na legislação do IPI.

(...) Grifou-se.

Consta do Guia Prático da EFD, a orientação para preenchimento dos campos dos registros que constam na Escrituração Fiscal Digital (EFD), inclusive do Bloco “H”, destinado às informações relativas ao inventário físico de mercadorias. Confira-se:

### BLOCO H: INVENTÁRIO FÍSICO

Este bloco destina-se a informar o inventário físico do estabelecimento, nos casos e prazos previstos na legislação pertinente.

(...)

### REGISTRO H010: INVENTÁRIO.

Este registro deve ser informado para discriminar os itens existentes no estoque. Este registro não pode ser fornecido se o campo 03 (VL\_INV) do registro H005 for igual a “0” (zero). A partir de janeiro de 2015, caso o contribuinte utilize o bloco H para atender à legislação do Imposto de Renda, especificamente o artigo 261 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 – Decreto nº 3.000/1999, deverá informar neste registro, além dos itens exigidos pelas legislações do ICMS e do IPI, aqueles bens exigidos pela legislação do Imposto de Renda. (Destacou-se).

Assim sendo, não prosperam quaisquer alegações relativas à composição dos estoques iniciais e finais de cada período autuado visto que cabe ao Contribuinte prestar as informações exatamente nos termos dispostos na legislação tributária.

Diante do exposto, revela-se correto o procedimento realizado pelo Fisco, considerando todas as saídas e entradas de mercadorias, devidamente acobertadas por documentação fiscal na apuração do levantamento quantitativo.

Merece destacar que o levantamento quantitativo trata dos exercícios de 2017 e 2018. Poderia o Contribuinte, tendo identificado inconsistências em suas informações de estoque, ter apresentado as informações corretas, antes da ação fiscal.

O que não se pode acatar é que, depois de notificado da autuação, decorrente do levantamento quantitativo, o qual aponta saídas, entradas e estoques desacobertos, o Contribuinte possa sustentar sua defesa no fato de ter mantido por mais de quatro anos, um controle de estoque com tantas distorções.

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

Justifica as distorções geradas nos estoques da empresa, que levaram aos falsos indícios de que houve omissão nos registros de entrada, de estoque e de saídas, como decorrente das particularidades inerentes à atividade dos contribuintes de varejo de grande porte, tais como: quantidade de cadastros internos para identificação dos produtos, ocorrência de furtos, venda de mercadorias sem etiqueta ou com etiqueta trocada, eventos estes que também justificariam as inconsistências apuradas no levantamento quantitativo.

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

É como acertadamente se manifesta a Fiscalização nos autos, alegando que *a própria Impugnante reconhece a existência de divergências vinculadas às situações de furto, troca de etiquetas, dentre outras, bem como, a ausência de medidas corretivas de sua parte, nos termos da legislação vigente, com o intento de sanar tais divergências.*

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

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

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

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

Como já exposto, no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid) é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Registre-se que a Fiscalização adotou para apuração do levantamento quantitativo as datas de 31/12/17 e 31/12/18, utilizando os dados das notas fiscais de entradas, de saídas, cupons fiscais e livros Registro de Inventário (estoque inicial e final), todos informados pelo próprio Contribuinte, mediante o Sped Fiscal.

Para as irregularidades de saída e estoque desacobertado de documentação fiscal, a Fiscalização lançou as exigências de ICMS, multas de revalidação e isolada, e para a entrada desacobertada de documento fiscal, apenas a multa isolada, tendo em vista que a saída dos referidos produtos ocorreu com emissão de documentos fiscais e o correspondente destaque do ICMS devido.

Os Impugnantes sustentam, ainda em relação ao “estoque desacobertado”, ser indevida a cobrança do ICMS, visto que conforme estabelece o art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, o imposto será devido ao Estado em que se verificar a circulação da mercadoria, o que corresponderia a operação de saída.

Entendem que, como as mercadorias recepcionadas pelas lojas da Riachuelo são adquiridas de seus centros de distribuição, no presente caso, do CD localizado em Guarulhos/SP, o ICMS seria devido aquele Estado, não tendo o Estado de Minas Gerais competência tributária para exigí-lo. No seu entendimento, é o que se extrai do art. 11, inciso I, alínea “a”, interpretado em conjunto com o art. 12, ambos da LC nº 87/96.

Argumentam ainda que, não se deve olvidar que se está diante de uma transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, portanto, não haveria que se falar em exigência do ICMS.

Entretanto, tal entendimento é equivocado.

A Lei Complementar nº 87/96 dispõe em seu art. 11 que o local da operação ou prestação é onde se encontre a mercadoria ou bem, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea. Confira-se:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

(grifou-se)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A lei ordinária que regulamenta o ICMS no Estado de Minas Gerais estabelece que os efeitos relacionados à responsabilidade tributária, referente ao fato gerador de saída da mercadoria do remetente, são atribuídos àquele que recebe, dá entrada e, conseqüentemente, mantém em estoque, mercadoria desacobertada de documento fiscal, *in verbis*:

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, desacobertada de documento fiscal;

A mencionada lei, regulamentando a Lei Complementar nº 87/96, dispõe sobre todas as conseqüências decorrentes da existência de estoque de mercadorias desacobertado de documentos fiscais:

Art. 33 - O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º - Considera-se local da operação ou da prestação, para os efeitos de pagamento do imposto:

1) tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

d - onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação falsa ou inidônea, conforme dispuser o Regulamento; (grifou-se).

Dessa forma, não se pode acatar a alegação de que o procedimento de levantamento quantitativo somente permite considerar a cobrança do imposto nos casos em que se apura saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, não havendo previsão para apuração de estoque de mercadorias desacobertadas.

Oportuno destacar que, em que pesem as alegações de que tais mercadorias seriam oriundas de seu centro de distribuição situado em Guarulhos (SP), afirmação esta que também padece de comprovação, o fato é que a Fiscalização apurou a inexistência de documentos fiscais acobertadores dos produtos em questão, situação na qual aplica-se o disposto no inciso I do art. 89 do RICMS/02, *in litteris*:

**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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(Grifou-se)

Assim sendo, restando superada a discussão acerca da incidência do ICMS em relação às mercadorias em estoque sem acobertamento fiscal, não há que se falar em transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade, o que não é objeto da presente autuação.

No tocante ao pedido para registrar em seu livro de Entradas os relativos ao estoque desacoberto, cabe esclarecer que o § 2º do art. 67 do RICMS/02, dispõe que os créditos poderão ser levantados, apurados e aproveitados pela Impugnante, bastando o atendimento aos requisitos ali previstos, observado o prazo previsto no § 5º do mesmo artigo.

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

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

Lei nº 6.763/75

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação se realizar sem emissão de documento fiscal;

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;

(...)

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

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

(Grifou-se)

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

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

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:

(...)

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;

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, emendada 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 da mencionada lei.

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

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 inciso I 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*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo, e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração.

Foram incluídos os administradores no polo passivo, tendo em vista a responsabilidade que lhes cabe relativamente aos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do que dispõe o art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Os Impugnantes Coobrigados arguem a ilegitimidade passiva dos diretores, sob as seguintes razões:

- a Fiscalização não se desincumbiu do ônus de provar a prática de dolo por partes dos diretores da Autuada para fins de imputação da responsabilidade destes, tendo apenas apresentado como fundamento as disposições legais contidas no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN;

- conforme contrato social da Companhia (art. 8º), os diretores elencados como coobrigados na presente autuação, ocupam o cargo da diretoria executiva da empresa autuada, não sendo possível que tivessem controle direto de mando e de gestão sobre mais de 300 (trezentas) lojas espalhadas em todo o território brasileiro;

- a Súmula 430 do STJ pacificou o entendimento de que “*o inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, responsabilidade solidária do sócio-gerente*”.

Entretanto, tais argumentos não são capazes de afastar a responsabilidade dos Coobrigados.

A inclusão dos Coobrigados diretores, no polo passivo da obrigação tributária, decorre do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

### 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

### 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;

(...) Grifou-se.

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.

Portanto, não se aplica aos autos a Súmula 430, por não se tratar de simples inadimplemento da obrigação tributária, mas de prática de atos contrários à lei.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Thiago Álvares Feital (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para excluir os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho e Dimitri Ricas Pettersen.

**Sala das Sessões, 28 de setembro de 2021.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**

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

Acórdão: 23.954/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001990116-38  
Impugnação: 40.010152337-31  
Impugnante: Lojas Riachuelo SA  
IE: 702053333.20-02  
Coobrigados: Oswaldo Aparecido Nunes  
CPF: 874.563.548-04  
Pedro Roberto de Siqueira  
CPF: 140.826.674-15  
Proc. S. Passivo: Vanessa Oliveira Lins de Alencar/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 53 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.

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

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

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

Segundo o artigo 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;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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, 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:

1 - os sócios, diretores, gerentes ou representantes devem praticar atos de gestão; e

2 - 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, 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.

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, 28 de setembro de 2021.

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

CC/MG