

Acórdão: 23.967/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001999789-89  
Impugnação: 40.010152491-82  
Impugnante: Makro Atacadista S.A  
IE: 186211204.00-92  
Coobrigados: Arnoud Jan Van Wingerde  
CPF: 239.028.238-52  
Marcos Ignácio Ambrosano  
CPF: 152.534.888-47  
Titus Paulus Cunnen  
CPF: 235.401.648-47  
Proc. S. Passivo: Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA.** O 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 c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se a ocorrência de entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas por meio de levantamento quantitativo. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, e § 2º, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se a ocorrência de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, apuradas por meio de levantamento quantitativo. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Exigências de ICMS relativo à operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, e § 2º, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, a ocorrência de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, e § 2º, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se a ocorrência de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio de levantamento quantitativo. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, e § 2º, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**MERCADORIA – ESTOQUE DESACOBERTADO – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, a manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, e § 2º inciso I, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**MERCADORIA – ESTOQUE DESACOBERTADO – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, a manutenção em estoque de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Exigências de ICMS relativo à operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, e § 2º, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM).** Constatou-se que a Autuada deixou recolher o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM). Exigências de ICMS/ST correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

---

## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de entradas, saídas e estoques de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo de mercadorias efetuado com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos e notas fiscais eletrônicas emitidas pela Contribuinte, e conseqüente falta de recolhimento do ICMS devido por suas operações próprias (ICMS/OP), ICMS devido a título de substituição tributária (ICMS/ST) e ICMS devido a título de adicional de alíquota relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no exercício de 2018.

Exige-se:

- por dar entrada a mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertadas de documentação fiscal: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, e § 2º, da Lei nº 6.763/75;

- por dar entrada em mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal: ICMS relativo à operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, e § 2º, da Lei nº 6.763/75;

- por dar saída a mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertadas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, e § 2º, da Lei nº 6.763/75;

- por dar saída em mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, e § 2º, da Lei nº 6.763/75;

- por manter em estoque mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertadas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, e § 2º, da Lei nº 6.763/75;

- por manter em estoque mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal: ICMS/OP, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, e § 2º, da Lei nº 6.763/75;

- em todos os casos de mercadorias a ele sujeitas, o ICMS/FEM, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

Foram incluídos no polo passivo, como Coobrigados, os administradores da empresa, Titus Paulus Cunnen, Arnoud Jan Van Wingerde e Marcos Ignácio Ambrosano.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestiva e regularmente, Impugnação às págs. 226/246, pela qual argumenta, em síntese:

- nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa, devido à descrição genérica e imprecisa dos fatos, em inobservância aos requisitos previstos no art. 142 do CTN, o que causaria impedimento à completa impugnação dos valores que compõem o lançamento;

- nulidade por iliquidez do crédito tributário, devido à desconsideração de peculiaridades inerentes à sua operação, como a existência de espaço de tempo entre a entrada da mercadoria e a escrituração do documento e a existência de possíveis erros nos cupons quando da venda de produtos com pequenas distinções;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- nulidade por ilegitimidade passiva relativamente às pessoas de seus ex-diretores, por inexistência de provas de eventuais atos praticados com excesso de poder ou eivados de ilegalidades;

- o fato de ex-diretores constarem no contrato social como administrador não é motivo para a responsabilidade tributária, pois não se demonstra a atuação com dolo para lesar o fisco.

- em situação análoga, pelo Acórdão nº 22.130/16/3ª, o CCMG já decidiu pela exclusão de sócio do polo passivo, assim como há precedentes no TJMG e no STJ;

- quanto ao mérito, a Fiscalização não considerou a possibilidade de descasamento entre a data de entrada e o registro do documento, o qual pode ocorrer até 5 dias após a entrada;

- dada a natureza do estabelecimento, comércio atacadista, com grande volume de produtos repetidos, mas com pequenas diferenciações, muitas vezes pode haver falha humana na contabilização dos produtos, impactando na contabilização do estoque;

- ainda que se possa cogitar em descumprimento de obrigação acessória, não se trata de saída sem documento fiscal, na medida em que a nota foi devidamente emitida e o imposto destacado na operação;

- em relação às multas aplicadas, seus valores são desproporcionais e confiscatórios, em ofensa à Constituição Federal (art. 150, inciso IV) e ao CTN (art. 3º).

Pede a nulidade do lançamento ou seu cancelamento integral, ou ainda, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência, para a verificação da escrituração das notas fiscais na EFD e o pagamento do ICMS/ST oriundo das operações.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização apresenta manifestação às págs. 252/264, onde argumenta que:

- o AI observou os requisitos de validade previstos na legislação;

- o levantamento quantitativo é procedimento idôneo, previsto no art. 194, incisos II e III, do RICMS, e é técnica que apura a real movimentação de mercadorias, em confronto com aquela informada pelo contribuinte;

- o levantamento considerou as informações transmitidas via SPED pela Contribuinte, inclusive notas fiscais eletrônicas e cupons fiscais;

- o AI e o relatório fiscal apresentaram todos os passos do trabalho executado, as infringências, a base legal e as penalidades correspondentes, tendo a Contribuinte recebido em anexo o relatório fiscal e as planilhas correspondentes;

- o roteiro levantamento quantitativo é processo aritmético realizado a partir dos dados dos estoques declarados e das saídas e entradas documentadas por notas e cupons fiscais, conforme apuração detalhada nos anexos ao e-PTA;

- para todos os produtos com irregularidades fiscais, foram apresentados arquivos com informações dos estoques e dos documentos fiscais, elementos esses que possibilitam o confronto dos dados do quantitativo;

- quanto às alegações de possível descasamento entre a data de entrada e o registro do documento, a metodologia de apuração anual adotada no levantamento quantitativo anual afasta eventuais erros por atraso na escrituração durante o exercício, além de não ter sido comprovada tal ocorrência;

- quanto aos alegados erros na emissão de cupons, não foi apresentada nenhuma prova;

- as penalidades estão de acordo com a legislação, sendo a MR e a MI distintas, uma pelo descumprimento da obrigação principal e outra pela acessória, impondo-se neste contencioso os limites do art. 182 da Lei 6.763/75;

- impõe-se a inclusão do diretor no polo passivo, por se tratar de saídas, entradas e estoques desacobertos, o que configura a prática de sonegação fiscal.

Pede a procedência do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

A Impugnante alega a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, em razão da descrição genérica dos fatos e por iliquidez do crédito, devido à impossibilidade de compreensão da apuração.

A argumentação prendeu-se muito ao conteúdo de um dos primeiros quadros do Auto de Infração, que contém códigos e descrições gerais das ocorrências.

De fato, se a descrição da materialidade dos fatos se resumisse a tal quadro, poder-se-ia concluir pela imprecisão e impossibilidade de compreensão arguidas.

Contudo, é de se observar que o lançamento não se resume a tal quadro. O Auto de Infração contém muito mais informações.

Principalmente o relatório fiscal descreve minuciosamente a metodologia do trabalho e os fatos constatados para cada situação detectada: para as saídas desacobertas, para as entradas desacobertas e para os estoques desacobertos.

Em cada uma dessas situações foram consideradas diferentemente as mercadorias com tributação normal e as mercadorias com tributação por ST, para fins de se dar o tratamento adequado.

Também consta, para cada uma dessas situações, a fundamentação legal para as correspondentes exigências, inclusive a fundamentação para a eleição dos responsáveis tributários (os Coobrigados, diretores da empresa).

O AI ainda contém a planilha com todo o detalhamento da apuração do crédito, para cada mercadoria contemplada.

Também constam nos autos as fontes de dados para essa apuração – os documentos fiscais, a escrituração fiscal e as declarações de estoque – todas produzidas pela própria Contribuinte.

No conjunto de suas partes e anexos, o Auto de Infração contém a descrição clara e precisa dos fatos imputados. Ao contrário do alegado, não se vê nenhuma omissão quanto aos requisitos dispostos no art. 142 do CTN.

Foram observados todos os requisitos, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Também não se vislumbra nenhuma necessidade de diligência para verificação de que as notas fiscais discriminadas no levantamento foram escrituradas, pois isso não está em discussão, como se verá na análise de mérito.

Diante disso, não procedem as arguições de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, trata-se de apuração de falta de recolhimento do ICMS em razão de constatação de operações desacobertadas de documentação fiscal – entradas, saídas e estoques de mercadorias – apuradas mediante levantamento quantitativo de mercadorias.

O levantamento quantitativo é técnica fiscal rotineira, de amplo conhecimento, com idoneidade expressamente reconhecida pelo RICMS/02, em seu art. 194, inciso II:

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:

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

(...)

O procedimento se resume na apuração aritmética de grande simplicidade, baseada nos dados do próprio contribuinte – as quantidades de mercadorias entradas com notas fiscais, as quantidades saídas com notas fiscais e os estoques no início e no final do exercício, constantes da escrituração fiscal.

A partir desses dados objetivos, aplica-se a equação para cada mercadoria: estoque inicial, somado às entradas e subtraído das saídas, totaliza o estoque final. Daí, compara-se esse total com o estoque final inventariado. Se há divergência, representa uma das situações descritas – entrada, saída ou estoque desacobertados.

E nem se trata de presunção, mas simplesmente de apuração lógica, matemática, a partir dos dados do contribuinte. O resultado do levantamento quantitativo é uma prova direta dos fatos que ele demonstra, por ser a representação dos fatos constantes dos documentos do contribuinte.

A planilha anexa ao AI demonstra claramente a apuração. Se houvesse algum erro de cálculo ou em relação aos dados utilizados, poderia a Impugnante apontá-los objetivamente, mas não logrou êxito nesse sentido.

Conforme descrito no relatório fiscal e se vê da planilha de apuração, cada mercadoria recebeu seu respectivo tratamento tributário. Existem mercadorias tributadas por diversas alíquotas, que foram adequadamente consideradas, e existem mercadorias não tributadas. Para estas, foi aplicada tão somente a MI, com a limitação a 10% do valor da operação, conforme o previsto no § 2º, inciso II, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Quanto à alegação de possível descasamento entre a data de entrada e registro do documento, não houve nenhuma demonstração objetiva de divergência. Ressalte-se que se trata de levantamento quantitativo anual e não diário. Neste último é mais frequente esse tipo de ocorrência. Mas, de qualquer forma, é necessário demonstrar e comprovar a eventual divergência entre adata considerada pela fiscalização e a ocorrida.

A alegação de possibilidade de falha humana pelo volume de mercadorias mostra-se evasiva à medida que também não foi apresentada nenhuma prova nesse sentido.

Corretos, portanto, os resultados da apuração fiscal e as correspondentes exigências a título de ICMS/OP, ICMS/ST e ICMS/FEM.

As penalidades têm previsão expressa na Lei nº 6.763/75. A Multa de revalidação no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e a Multa Isolada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75. Para a MI, foram corretamente observados os limitadores do § 2º, incisos I e II, do mencionado art. 55.

Não cabem neste contencioso administrativo questionamentos quanto aos valores das penalidades legalmente previstas, tendo em vista o disposto no art. 182, da Lei nº 6.763/75.

Relativamente à inclusão dos diretores da empresa no polo passivo, sua condição de administradores da sociedade está identificada nos autos e a própria descrição das infrações – entradas, estoques e saídas sem documentação – revela a motivação para a sua responsabilidade pessoal.

As ocorrências não são mero inadimplemento de obrigação documentada e declarada, mas revelam ações com o intuito e efeito de excluir as operações da incidência do tributo.

Caracterizada, portanto, a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. 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. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Paula Prado Veiga de Pinho.

**Sala das Sessões, 13 de outubro de 2021.**

**Heldo Luiz Costa**  
**Relator**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Presidente**

CCMG



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

Acórdão: 23.967/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001999789-89  
Impugnação: 40.010152491-82  
Impugnante: Makro Atacadista S.A  
IE: 186211204.00-92  
Coobrigados: Arnoud Jan Van Wingerde  
CPF: 239.028.238-52  
Marcos Ignácio Ambrosano  
CPF: 152.534.888-47  
Titus Paulus Cunnen  
CPF: 235.401.648-47  
Proc. S. Passivo: Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli  
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.

Segundo o art. 146, inciso III da Constituição da República, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Cumprindo esse comando, o art. 135 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

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

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 13 de outubro de 2021.**

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