

Acórdão: 23.951/21/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001794164-11
Impugnação: 40.010151393-79
Impugnante: Makro Atacadista S.A
IE: 702211204.01-20
Coobrigado: Titus Paulus Cunnen
CPF: 235.401.648-47
Proc. S. Passivo: Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. 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 entrada de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II c/c § 4º, ambos do RICMS/02. Exigências da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatou-se a entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II c/c § 4º, ambos 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” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II c/c § 4º, todos 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” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatou-se a saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertadas de

documentação fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II c/c § 4º, ambos do RICMS/02. Exigências da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

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 c/c § 4º, todos 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” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – ESTOQUE DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatou-se a manutenção em estoque de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II c/c § 4º, ambos 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” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E 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 c/c § 2º, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A Autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS em decorrência do fato de que a Autuada promoveu a entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, relativamente aos exercícios de 2016 e 2017, apuradas por meio de levantamento quantitativo efetuado com base em informações constantes dos arquivos eletrônicos enviados pelo Sujeito Passivo.

Versa, também, o lançamento sobre a falta de recolhimento do adicional de alíquota relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no percentual de 2% (dois por cento), em desacordo com as disposições contidas no Decreto nº 46.927/15.

Exige-se:

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

- por manter em estoque 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” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

- por deixar de recolher o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM): ICMS/ST correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75.

Registra-se, ademais, que foram incluídos no polo passivo, como coobrigados, os administradores da sociedade empresária Autuada.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 565/582.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 590/607, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 687/695.

Os Impugnantes/Coobrigados apresentam aditamento à Impugnação às págs. 706/717, a Fiscalização novamente manifesta-se às págs. 718/723.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnantes arguem a nulidade do lançamento, sob a alegação de que a descrição dos fatos contidos no Auto de Infração mostrar-se-ia incompleta e imprecisa, o que teria dificultado: (I) a compreensão das condutas que lhe foram imputadas; (II) a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

análise da eventual tipificação de tais condutas; e (III) o desenvolvimento de sua defesa contra a exigência fiscal que lhe foi imposta.

Ainda, que os cálculos seriam incompreensíveis e teriam desconsiderado os recolhimentos efetuados por substituição tributária nas transferências advindas do CD.

Prosseguem destacando as causas que entendem caracterizadoras da nulidade do lançamento, alegando que o método adotado pela Fiscalização foi simplesmente comparar arquivos eletrônicos com o seu registro de estoque e, ao encontrar supostas divergências, simplesmente presumir a ocorrência de entradas e saídas de mercadorias sem a devida documentação fiscal, sem, contudo, analisar todos os documentos necessários à verificação dos fatos alegados na autuação.

Ponderam, ainda, que não poderia a Fiscalização se utilizar de mera presunção de irregularidade para constituição do crédito tributário, sem se certificar de que realmente ocorreram entradas e saídas de mercadorias sem documentação fiscal.

Contudo, cabe ressaltar que a forma mediante a qual deve ser realizado o lançamento (ato administrativo adstrito à lei) encontra-se determinada, no Estado de Minas Gerais, pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo *Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA)*, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

(...)

Isso posto, tem-se que o Auto de Infração efetivamente observou os requisitos formais e legais necessários e suficientes para sua plena eficácia, estando amparado, dentre outros, em dispositivos da legislação mineira.

Além disso, cabe destacar que a Fiscalização apresentou de forma clara no corpo do Auto de Infração, do relatório fiscal e nos demais documentos anexados ao PTA, todas as irregularidades cometidas, a base legal que sustentou o trabalho, as infringências e penalidades correspondentes, além dos cálculos das exigências separados por item.

As planilhas com o resultado do levantamento quantitativo contêm a descrição das mercadorias com seus respectivos códigos, além de outras informações.

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.

Do mesmo modo, todos os recolhimentos dos tributos, operações normais e/ou por substituição tributária, foram levados em conta nos termos destacados nos documentos fiscais utilizados no levantamento, reiterando, extraídos dos arquivos eletrônicos da própria Autuada.

O referido aplicativo opera com as informações de entradas, saídas e estoques transmitidos pelo próprio contribuinte, via SPED.

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

Todos os procedimentos fiscais estão descritos no “relatório fiscal” e os arquivos usados (retirados do SPED da Autuada) se encontram nos CDs anexos ao Auto de Infração, onde se identificam os arquivos referentes aos estoques iniciais, finais, notas fiscais de entrada e saída e cupons fiscais, relativos aos exercícios autuados.

Assim, foram entregues aos Impugnantes todos os elementos e as informações necessárias, não tendo fundamento a tese de que teria havido uma

“incompleta e imprecisa descrição dos fatos” que ensejaram a lavratura do Auto de Infração.

Para comprovar que os Impugnantes tiveram acesso a todas as informações necessárias à sua defesa basta que seja considerada a Impugnação apresentada, onde são abordados todos os aspectos legais e materiais pertinentes ao Auto de Infração, tendo sido contestados todos os pontos afetos ao lançamento, o que demonstra que os Sujeitos Passivos dispunham de entendimento pleno do seu conteúdo.

Como se não bastasse, cumpre destacar que outras autuações fiscais de mesmo conteúdo foram lavradas contra a Autuada, sendo que a própria peça de defesa ora apresentada se assemelha bastante com a Impugnação interposta nas oportunidades anteriores, o que denota o descabimento da alegação de incompreensão das acusações fiscais.

Destaca-se, ademais, que não houve qualquer ofensa a princípios constitucionais e tampouco qualquer conduta indevida por parte da Fiscalização durante a fase de constituição do crédito tributário.

No que se refere à alegação de presunção da ocorrência de entradas e saídas de mercadorias sem a devida documentação fiscal, ressalta-se que o levantamento quantitativo é procedimento de fiscalização idôneo e consistente, nos termos do art. 194, inciso II do RICMS/02, pois utiliza informações prestadas pelo contribuinte por meio de arquivos eletrônicos transmitidos mensalmente.

Portanto, os levantamentos quantitativos efetuados pela Fiscalização foram baseados exclusivamente em informações transmitidas pela Autuada, estando os resultados detalhados nas planilhas anexas ao PTA. Desse modo, afigura-se indevida a alegação de inversão do ônus da prova, pois os resultados dos quantitativos estão fartamente embasados, não havendo que se cogitar em afronta às disposições legais aplicáveis.

Por esses fatos e fundamentos, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação.

Com referência à alegada ilegitimidade passiva dos Coobrigados, trata-se de questão afeta ao mérito do lançamento e como tal será adiante enfrentada.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e como tal serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a presente autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS em decorrência do fato de que a Autuada promoveu a entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, relativamente aos exercícios de 2016 e 2017, apuradas por meio de levantamento quantitativo efetuado com base em informações constantes dos arquivos eletrônicos enviados pelo Sujeito Passivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Versa também o lançamento sobre a falta de recolhimento do adicional de alíquota relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no percentual de 2% (dois por cento), em desacordo com as disposições contidas no Decreto nº 46.927/15.

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” c/c § 2º, inciso I, todos 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” c/c § 2º, inciso I, todos 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” c/c § 2º, inciso I, todos 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” c/c § 2º, inciso I, todos 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” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

- por manter em estoque 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” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75;

- por deixar de recolher o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM): ICMS/ST correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente é *mister* ressaltar, que a Fiscalização promoveu a reformulação do crédito tributário às fls. 565/582, excluindo as exigências relacionadas ao exercício de 2016, uma vez que as irregularidades constavam do lançamento do Auto de Infração nº 01.001167874.47.

Foram realizados levantamentos quantitativos com a utilização de programa aplicativo que utiliza, como instrumento de análise, arquivos eletrônicos enviados mensalmente pela Autuada, a partir dos quais a Fiscalização chegou às referidas imputações fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que a metodologia utilizada pela Fiscalização para desenvolvimento dos trabalhos é procedimento idôneo com previsão regulamentar, conforme art. 194, incisos II e III do RICMS/02, a seguir transcritos:

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;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

O levantamento quantitativo de mercadorias, baseado em arquivos Sintegra 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.

Trata-se de uma operação matemática extremamente simples, na qual o sistema, a partir do estoque inicial declarado pela Impugnante, acrescenta as entradas e subtrai as saídas constantes dos documentos fiscais de entrada e saída, respectivamente. Dessa operação chega-se ao estoque final de mercadorias, que deve, por óbvio, ser o mesmo estoque físico existente no estabelecimento do contribuinte.

A utilização desta técnica não é, entretanto, inatacável. Contudo, para desconstituir os resultados atingidos com sua aplicação, cabe ao contribuinte, apresentar as falhas existentes.

Portanto, por meio da técnica fiscal utilizada, pode-se concluir que o trabalho fiscal não se baseia em procedimento sem cuidados ou despreocupado em identificar as vicissitudes do negócio, como sustenta a Impugnante.

Ademais, a busca pela aplicação da verdade material, pleiteada pela Impugnante, se efetivou nos autos.

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

É crucial ressaltar que a Fiscalização trabalhou com exercício ou período fechado, ou seja, apurou as irregularidades descritas no Auto de Infração sem a realização de contagem física das mercadorias em estoque, valendo-se, como dito, dos registros constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela própria Autuada.

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.

Não foram anexados ou manuseados os documentos fiscais uma vez que, por imposição das normas de regência do ICMS, as informações transmitidas necessariamente devem refletir as operações de entradas, saídas e estoques do contribuinte informante, nos termos do art. 10 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 10. Os contribuintes de que tratam o § 1º do artigo 1º desta Parte e o § 7º deste artigo manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas no período de apuração, contendo o registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos.

(...)

§ 5º O contribuinte, observado o disposto nos artigos 11 e 39 desta Parte, fornecerá o arquivo eletrônico de que trata este artigo, atendendo às especificações descritas no Manual de Orientação previsto na Parte 2 deste Anexo, vigente na data de sua entrega.

É exatamente por isso que a Fiscalização poderá se valer dessas informações eletrônicas para realizar as análises convenientes e necessárias ao procedimento de fiscalização. Portanto, a alegação da Impugnante sobre o método de apuração adotado, não tem sentido prático, pois confronta com a previsão expressa da legislação no que se refere aos arquivos eletrônicos Sintegra.

A Impugnante não demonstra nos autos a ocorrência de situações concretas com os inúmeros produtos que fazem parte das exigências no Auto de Infração, que pudessem ilidir o feito fiscal. Qualquer processo, seja judicial ou administrativo, nutre-se da prova, a qual deve ser carreada pelas partes à análise do órgão julgador.

Além disso, o relevante para o deslinde das questões apuradas é a existência de maneiras adequadas de se evitar que tais erros aconteçam, bastando à Autuada, demonstrar a lisura no seu processo de controle quantitativo, de modo a promover os devidos ajustes em seus estoques a serem apresentados à Fiscalização.

Na apuração das entradas de mercadorias com apuração do ICMS pelo regime de débito e crédito, desacobertas de documento fiscal, como as entradas surgiram do excesso de saídas da mesma mercadoria e como a Autuada, ao dar saída às mercadorias, levou a débito o imposto devido, não foi exigido o ICMS sobre a entrada sem nota fiscal.

Por outro lado, no caso das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertas de documento fiscal, exige-se o ICMS relativo à operação própria (princípio da solidariedade), o ICMS/ST e correspondentes multas de revalidação e isolada.

Não há que se admitir a tese de recolhimentos já efetuados para estas mercadorias, uma vez se tratar de mercadorias desacobertas, sem lastro que permita a vinculação com aquelas cujo imposto foi recolhido antecipadamente. Muito menos ter ocorrido o intitulado *bis in idem*, pelas mesmas razões de amarração dos produtos autuados com os existentes nos estoques da Impugnante.

Portanto, em relação às operações com mercadorias em que se apurou entradas desacobertas de documentação fiscal, a Fiscalização observou dois procedimentos, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- sendo a mercadoria sujeita à tributação normal, exigiu-se apenas a multa isolada devida;

- sendo a mercadoria sujeita à substituição tributária, exigiu-se o ICMS/OP, o ICMS/ST e as multas de revalidação e isolada correspondentes.

Por fim, a Autuada deixou ainda de recolher o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações a que se refere o Decreto de nº 46.927/15.

Importante observar, a concordância da Autuada com esta exigência, tanto assim, que promoveu o recolhimento integral da parcela imputada pela Fiscalização relacionada a esta cobrança, encerrando a discussão relativa a este tema.

Relativamente às multas aplicadas, aduz a Defesa que estariam sendo exigidas multas sobre infrações conexas e, além disso, que a cobrança de multas em montante superior ao valor total do tributo afrontaria a garantia constitucional do não confisco.

Cabe esclarecer que a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II e de 100% (cem por cento) capitulada no § 2º do referido artigo, todos da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento de ICMS e ICMS/ST pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei (Multa Isolada), foi exigida pela falta de emissão da documentação fiscal, em desacordo com o que preconiza a legislação. Vê-se, portanto, que são infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

(GRIFOU-SE).

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...)

AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

A aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada também obteve autorização do 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. (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Não se verifica aqui, a violação ao não confisco suscitada pela Impugnante, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da Lei nº 6.763/75, que assim determina:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

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

II - a aplicação da equidade.

(...)

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.

Por fim, quanto à inclusão dos administradores no polo passivo, também não merece qualquer reparo o trabalho fiscal, 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.

Também neste particular, cumpre salientar que as autuações lavradas contra os diversos estabelecimentos da Autuada no passado (vide, à guisa de exemplo, os Acórdãos nº 22.119/16/1ª, 22.120/16/1ª, 22.121/16/1ª, 22.122/16/1ª, 22.123/16/1ª e 22.124/16/1ª), 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.

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 aos referidos Coobrigados, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira.

Induidoso que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa autuada, na qualidade de

administradores, sendo certo que a realização das operações sem documentação fiscal tem a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Todo o relato contido no Auto de Infração sobre as situações fáticas que ensejam o lançamento do crédito tributário evidencia práticas que não podem ser admitidas como aderentes aos limites dos poderes de gestão empresarial e das disposições da lei ou dos instrumentos constitutivos da sociedade.

É incontroverso que a realização de operações desacobertas de documentação fiscal constitui prática com o claro intuito de supressão da obrigação tributária principal. Não se trata de simples inadimplemento da obrigação documentada e declarada, mas de ocultação dos fatos para desviar a natural condução do lançamento tributário.

E, também, não se trata de fato isolado, mas de prática reiterada, verificada durante longo período em vários estabelecimentos dos envolvidos.

Assim, diante da comprovação de atos praticados contrariamente à lei, está correta a inclusão na sujeição passiva dos Coobrigados.

Cumprido reiterar que o fundamento para responsabilização tributária solidária dos administradores encontra-se previsto em lei, conforme já abordado, além de transcritas as previsões constantes do CTN.

Não obstante, decidiu a Administração Tributária do Estado, por intermédio da Subsecretária da Receita Estadual, publicar norma com o intuito de orientar os procedimentos de lançamento a serem realizados pela Fiscalização.

Nesse sentido, editou-se a Portaria nº 148/15, que estabelece hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia, de que trata o parágrafo único do art. 89 do RPTA.

No caso em tela, observa-se a previsão expressa no subitem 1.8.8 do Anexo Único da Portaria SRE nº148/2015, dispositivo este também constante do campo “Base Legal/Infringência do Auto de Infração.

Diante o exposto, considerando que as pessoas físicas incluídas como Coobrigadas deste Auto de Infração detinham o *status* de diretores do Sujeito Passivo no período da autuação, conforme documentação acostada aos autos, necessária a manutenção de seus nomes no polo passivo da autuação.

Assim, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração ora em apreço, após a reformulação efetuada pela Fiscalização.

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 parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 565/582. Vencido, em parte, o Conselheiro Thiago Álvares Feital (Relator), que o julgava parcialmente procedente,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para excluir o Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otavio de Abreu Caiafa e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Paula Prado Veiga de Pinho.

Sala das Sessões, 28 de setembro de 2021.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado**

D

CCMIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.951/21/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001794164-11
Impugnação: 40.010151393-79
Impugnante: Makro Atacadista S.A
IE: 702211204.01-20
Coobrigado: 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, faz-se 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**