

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.876/15/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000203020-27
Impugnação: 40.010135305-26, 40.010135304-53, 40.010135308-61,
40.010135307-80
Impugnante: Hypermarcas S/A
IE: 702.998661.01-26
Carlos Roberto Scorsi (Coob.)
CPF: 030.408.158-22
Antonio Carlos Vanzelotti (Coob.)
CPF: 077.519.558-80
Nelson José de Mello (Coob.)
CPF: 130.110.221-00
Proc. S. Passivo: Beatriz Nadler Laredo/Outro(s)
Márcio da Rocha Medina/Outro(s)
Origem: DF/Pouso Alegre

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - ELEIÇÃO ERRÔNEA. Exclusão dos sócios da Autuada do polo passivo, uma vez que não pertenciam aos quadros administrativos da empresa incorporada, fato que inviabiliza a prática, por parte deles, de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, passíveis de fundamentar a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatado, mediante levantamento quantitativo, que a Autuada promoveu entrada e deu saída a mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II do art. 194 do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III, e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para sanar erros de conversão de unidades no LEQFID e também para excluir a acusação de estoque desacobertado. Deve-se, ainda, refazer o LEQFID, considerando como data de saída das mercadorias, no caso das notas fiscais vinculadas a CTRCs, a data de emissão dos documentos de transporte.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre a constatação, por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), de entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro a junho de 2009, na empresa Aprov Comércio de Cosméticos Ltda, I.E. 001.030949.01-97, a qual foi, posteriormente, incorporada por Hypermarcas S/A, Sujeito Passivo da presente autuação.

A empresa Aprov Comércio de Cosméticos Ltda detinha, à época dos fatos geradores, regime especial que lhe autorizava o recolhimento do ICMS/ST quando da saída das mercadorias do seu estabelecimento.

Pelas infrações de entrada e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas foi exigida a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Já nas saídas desacobertas exigiu-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso III, e a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Os sócios-administradores da empresa Hypermarcas S/A, Srs. Carlos Roberto Scorsi, Antônio Carlos Vanzelotti e Nelson José de Mello foram incluídos no polo passivo como Coobrigados, com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 166/206, acompanhada dos documentos de fls. 208/3.766.

Afirma, em apertada síntese, que:

- O lançamento foi realizado exclusivamente por meio de informações de sistemas eletrônicos, sem análise subjetiva ou aprofundamento nos dados gerados, o que pode induzir o intérprete a erro, com resultados e consequências absurdas;

- a Fiscalização, ao converter a Nota Fiscal Eletrônica nº 2.043, de 26/05/09, de peças (PÇ) para caixas (CX), ao invés de dividir a quantidade adquirida (5.400) por 12 (número de peças por caixa), encontrando o valor de 450 (quatrocentos e cinquenta) caixas, realizou a operação inversa, multiplicando a quantidade adquirida por 12 (5.400 x 12), chegando à absurda conclusão de que a Autuada teria adquirido 64.800 (sessenta e quatro mil e oitocentas) CX da mercadoria. Lista, às fls. 175/177, quarenta outros itens em relação aos quais haveria erros de conversão semelhantes, representando cerca de 79% (setenta e nove por cento) das saídas desacobertas;

- há distorções no cálculo realizado, na medida em que há casos em que a saída da mercadoria ocorreu em data posterior à emissão da nota fiscal, levando à falsa impressão da existência de saídas desacobertas. Afirma que tal saída posterior pode ser comprovada por meio de CTCs;

- quando se constata uma saída sem estoque, representada por um estoque negativo no LEQFID, a entrada posterior de mercadorias no estabelecimento gera um novo estoque no montante das entradas, partindo-se do zero e desconsiderando todo o saldo negativo anterior. Aduz que o saldo negativo deveria ser reduzido/compensado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela primeira entrada da mercadoria subsequente, sob pena de se contrariar a lógica do sistema, representada pela equação “Estoque Inicial + Entradas – Saídas = Estoque Final”;

- em relação a um conjunto de 103 (cento e três) itens listados às fls. 183/189, as entradas desacobertas foram constatadas nas mesmas quantidades das saídas desacobertas, o que, no seu entendimento, representa um indício de falha no método utilizado pela Fiscalização;

- em relação a 72 (setenta e dois) itens de fls. 189/194, embora não se verifique coincidência entre entradas e saídas desacobertas, a desconsideração dos saldos negativos por ocasião de uma nova entrada de mercadorias gerou um impacto significativo no resultado final;

- as diferenças constatadas pela Fiscalização representam apenas 1,7% (um inteiro e sete décimos por cento) do estoque movimentado no período, quantidade que deve ser entendida como “quebra de estoque”. Lista às fls. 196/198 os índices de saídas desacobertas em relação ao total movimentado de várias mercadorias, tratando as saídas desacobertas como supostas perdas;

- cerca de 9% (nove por cento) dos produtos envolvidos na autuação são itens de consumo próprio e não mercadorias, especialmente separadores de gôndolas. Apresenta a planilha de fls. 199/201 para demonstrar sua alegação e pede a exclusão das exigências relacionadas com tais itens;

- não há certeza e liquidez no crédito tributário exigido, tendo em vista as distorções de método anteriormente apontadas, o que conduz ao descumprimento do art. 142 do CTN;

Requer, ao final, alternativamente, a nulidade do feito ou a sua improcedência.

Também inconformados, os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 3.767/3.784, acompanhada dos documentos de fls. 3.785/3.804.

Alegam, em apertada síntese, que:

- reafirmam e subscrevem todas as alegações contidas na impugnação da Autuada, as quais maculam de inidoneidade técnica o LEQFID que fundamenta o lançamento;

- o Agente Fiscal atribui, sem indicar os motivos ou provas, responsabilidade pessoal aos administradores da Autuada pelas pretensas compras e vendas realizadas sem emissão de notas fiscais;

- é condição objetiva para a aplicação do art. 135, inciso III do CTN que o administrador responsabilizado tenha praticado, de maneira pessoal e dolosa ou pelo menos em conduta omissiva, atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, o que não ocorreu no presente feito. Transcreve doutrina e jurisprudência no sentido de suas alegações;

- o Agente Fiscal limitou-se a indicar, em uma única observação, o artigo da Lei Estadual nº 6.763/75 que possibilita imputar aos administradores a responsabilidade pessoal pelo crédito tributário na hipótese de atos ilegais ou com excesso de poderes, sem realizar qualquer mínima descrição, mesmo que superficial, da conduta praticada pelos Impugnantes, em insuportável presunção de fraude e inversão do ônus da prova.

Por fim, requerem sejam acolhidas suas razões, com cancelamento da sujeição passiva solidária dirigida a eles e, ainda, o cancelamento integral do crédito tributário, penalidades e demais acréscimos.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 3.817/3.823, excluindo as exigências relativas aos chamados “itens de consumo próprio” (especialmente separadores de gôndolas).

Na oportunidade, manifesta-se às fls. 3.817/3.820 e anexa os documentos de fls. 3.825/4.362.

Afirma que, para que não parem dúvidas a respeito da procedência do trabalho, efetuou um novo LEQFID (mídia de fls. 3.824), no qual houve agrupamento e transformação de produtos utilizando as descrições e unidades de medida informadas pela Impugnante em sede de intimação da Fiscalização para tal.

Após as mudanças, a acusação fiscal de estoque desacoberto foi excluída do Auto de Infração, restando apenas as relacionadas com entrada e saída desacobertas.

Em seguida, abriu-se prazo de 10 (dez) dias para aditamento à impugnação, nos termos do art. 120, inciso II e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747 de 03 de março de 2008.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua Impugnação às fls. 4.367/4.422, inclui os documentos de fls. 4.423/4.634, reitera os termos da peça de defesa inaugural e acrescenta que:

- os erros apontados na impugnação são de conversão das unidades de medida e não de denominação, como quer fazer crer a Fiscalização. Aduz que o principal erro é, na verdade, a aplicação simultânea, nas operações de compra e venda, do mesmo fator de conversão, resultando em medidas não comparáveis e efeito aritmético zero;

- o novo LEQFID traz inúmeras mudanças na “Codificação do Produto” e na “Descrição do Produto”, em um procedimento inovador e injustificável, posto que as alterações promovidas pela Fiscalização se deram somente na coluna “quantidade”. Entende que a medida representa apenas um cerceamento à sua defesa, quando considerada a dificuldade de se comparar dois arquivos distintos, apresentados no formato PDF, tendo o primeiro 2.964 páginas e o segundo 2.864 páginas, isso tudo no exíguo prazo de 10 (dez) dias;

- apesar de a Fiscalização não especificar os procedimentos adotados para refazer o LEQFID, a comparação entre os dois arquivos permite inferir que houve apenas a alteração do valor unitário das entradas e saídas, conforme comparação entre as fls. 2.915 do LEQFID original e 2.751 do novo LEQFID (transcritas às fls. 4.389/4.390), não tendo sido ajustadas as entradas e saídas para a mesma unidade de medida, como seria o correto. Tal falha explica a conclusão de existência de margens de lucro bruto da ordem de 2.157,15% sobre o preço de custo (fls. 2.754 do LEQFID novo), as quais não existem na realidade;

Por fim, volta a pedir a nulidade ou a improcedência do lançamento.

Regularmente cientificados, os Coobrigados também aditam sua Impugnação às fls. 4.635/4.640 apenas para reiterar todos os argumentos e pedidos trazidos na peça inicial de defesa. Além disso, incluem nos autos os documentos de fls. 4.641/4.646.

Às fls. 4.647/4.653, por meio de um 2º Termo de Rerratificação, a Fiscalização, acatando o pedido para conversão das unidades de medida de forma que entradas e saídas convirjam para grandezas idênticas, promove redução no valor do crédito tributário total (cerca de 80%), manifesta-se a respeito da parte remanescente das exigências e também acrescenta ao feito os documentos de fls. 4.654/4.965.

Informa que, com o intuito de fortalecer o trabalho, refez o cálculo do LEQFID por meio do aplicativo *Microsoft Access*, utilizando os arquivos de entradas e saídas de mercadorias da Autuada e produtos transformados, tendo encontrado os mesmos resultados contidos no 2º Termo de Rerratificação.

No que tange às alegações de ocorrência de saídas em datas diversas daquelas contidas nos documentos fiscais e, ainda, de que parte das saídas desacobertas decorre de perda de estoque, afirma a Fiscalização que os arquivos eletrônicos devem conter exatamente a realidade ocorrida no estabelecimento, não merecendo guarida tais argumentos.

Em seguida, foi reaberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento à impugnação, nos termos do art. 120, inciso II, § 2º do RPTA.

Regularmente cientificada, a Autuada apresenta o 2º Aditamento à Impugnação de fls. 4.970/5.004, acompanhado dos documentos de fls. 5.005/5.177. Reitera, em relação à parte remanescente do Auto de Infração, todos os argumentos apresentados anteriormente e acrescenta que:

- o 2º Termo de Rerratificação, apenas corrigindo as unidades de medida, resultou em exclusões de diversas exigências, reduzindo em mais de 80% (oitenta por cento) o valor do Auto de Infração (vide tabela de fls. 4.974);

- os erros referentes à conversão de unidades de medida foram definitivamente solucionados, mas os demais itens da defesa não foram sequer analisados pela Fiscalização, razão pela qual se repetem todos os demais problemas previamente apontados;

Por fim, volta a pedir a nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

Em seguida, a Fiscalização apresenta nova Manifestação às fls. 5.179/5.185.

Inicialmente, relaciona todas as medidas fáticas e manifestações realizadas de parte a parte ao longo da tramitação do feito. Descreve a metodologia de cálculo utilizada pelo LEQFID e afirma que se trata de lógica aritmética inquestionável, decorrente de um procedimento previsto na legislação tributária mineira.

Acrescenta os seguintes argumentos às manifestações anteriores:

- a alegação de que a data efetiva de saída da mercadoria é diferente da data de emissão contida no documento fiscal não deve prevalecer, pois “não se vende aquilo que não se possui”;
- o art. 58, § 2º do Anexo V do RICMS/02 afirma que na hipótese de o documento fiscal não conter a data de saída, deve ser considerada a data de emissão;
- o fato de o total de entradas desacobertas de algumas mercadorias ser idêntico ao total de saídas desacobertas da mesma mercadoria não significa nada, sendo apenas o resultado do ajuste dos estoques da Contribuinte;
- a regularização de eventuais perdas ou diferenças de estoque deve ser efetivada por meio de documentos fiscais, até mesmo porque o art. 71, inciso V do RICMS/02 é claro ao impor o estorno do crédito no caso de perdas, roubo ou extravio;
- não pode prosperar a alegação de que o trabalho se baseia em presunções e em análises isoladas e temerárias do LEQFID, que não consideraram os argumentos e provas apresentados, na medida em que os cálculos foram realizados com base nas informações prestadas pela própria Contribuinte;
- quanto à eleição de Coobrigados ao polo passivo, estando previsto na legislação tal procedimento, cabe à Fiscalização apenas o dever de incluí-los;
- as multas devem ser mantidas por estarem previstas na legislação tributária;

Ao final, entende pela procedência parcial do lançamento, nos termos das duas reformulações realizadas.

A Assessoria do CC/MG exara o despacho interlocutório de fls. 5.190/5.192, o qual é respondido pela Autuada às fls. 5.209/5.218, com a anexação dos documentos de fls. 5.219/5.303.

A Fiscalização manifesta-se a respeito do despacho interlocutório às fls. 5.304/5.305, mantendo seu entendimento pela procedência parcial do lançamento, nos termos das duas reformulações realizadas.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 5.307/5.322, opina em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário de fls. 3.817/3.823 e 4.647/4.653 e, ainda, para (1) refazer o LEQFID, considerando como data de saída das mercadorias, no caso das notas fiscais vinculadas aos CTRCs de fls. 5.234/5.289, a data de emissão dos documentos de transporte, e (2) excluir os sócios da Autuada (Coobrigados) do polo passivo, uma vez que não pertenciam aos quadros administrativos da empresa incorporada.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

A Impugnante alega em seu 1º aditamento à impugnação, especificamente às fls. 4.375/4.376, que o novo LEQFID traz inúmeras mudanças na “Codificação do Produto” e na “Descrição do Produto”, em um procedimento inovador e injustificável, posto que as alterações se deram somente na coluna “quantidade”, o que ensejaria cerceamento à sua defesa, quando considerada a dificuldade de se comparar dois arquivos distintos, apresentados no formato PDF, tendo o primeiro 2.964 e o segundo 2.864 páginas, isso tudo no exíguo prazo de 10 (dez) dias.

Cabe destacar que o prazo de 10 (dez) dias para aditamento à impugnação na hipótese de reformulação do crédito tributário está expressamente previsto no art. 120, inciso II, § 2º do RPTA:

Art. 120. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

(...)

II- a reformulação do crédito tributário.

(...)

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

Considerando as mudanças nas codificações e descrições contidas no 2º LEQFID (fls. 4.655) em relação às do 1º LEQFID (fls. 3.824) e, ainda, o fato de que se cuida de um documento de quase 3.000 (três mil) páginas, apresentado em formato PDF (que não permite modificações e tabulação dos dados), aparentemente o prazo de 10 (dez) dias poderia mostrar-se pequeno para análise dos dados e aditamento à impugnação.

Ocorre que além das facilidades de tratamento de dados que os recursos atuais de tecnologia da informação propiciam, após a alegação de cerceamento do direito de defesa, realizada no dia 31/03/14, houve uma segunda reformulação do crédito tributário (fls. 4.647/4.653), a proposição de despacho interlocutório pela Assessoria do CC/MG (fls. 5.190/5.192), e duas outras oportunidades de manifestação por parte da Autuada (fls. 4.367/4.422 e 4.970/5.004), tendo, de fato, ocorrido diversas outras oportunidades de manifestação e impugnação, além de transcorrido mais de um ano desde o alegado cerceamento e a presente data.

Durante esse longo período, não só teve a Autuada a oportunidade de se manifestar por duas vezes, como dispôs de tempo suficiente para apresentar qualquer outro requerimento ou alegação que entendesse pertinente.

Desse modo, considerado os recursos disponíveis, as diversas oportunidades de manifestação e o longo prazo transcorrido desde a alegação de cerceamento à defesa e, especialmente, o retorno da Autuada aos autos em duas oportunidades posteriores, nas quais ela pode se defender de forma completa e integral das acusações formuladas pela Fiscalização, vê-se que não houve qualquer tipo de prejuízo à sua defesa, razão pela qual se rejeita as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Os Coobrigados clamam por sua exclusão do polo passivo da obrigação tributária, sob o argumento de que não se comprovou a prática, por parte deles, de qualquer ato com excesso de poder ou infração à lei.

De acordo com o art. 135 do Código Tributário Nacional-CTN, a inclusão dos sócios-administradores depende da comprovação de que tenham eles agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

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.

O art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, capitulado pela Fiscalização como fundamento à inclusão dos Coobrigados no polo passivo, também é no mesmo sentido:

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.

Quando instado a justificar a solidariedade em análise, a Fiscalização limitou-se a afirmar que o fazia em razão de previsão legal (fls. 5.184), sem qualquer outro esclarecimento ou motivação.

Analisando os autos vê-se que os Coobrigados são sócios da empresa Hypermarcas S/A (incorporadora) e não da empresa Aprov Comércio de Cosméticos Ltda (incorporada), com a qual nunca possuíram vínculo societário.

Como consequência, mostra-se impossível a prática por eles, à época dos fatos geradores, de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, passíveis de fundamentar a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, na medida em que não tinham poder de gestão na empresa Aprov Comércio de Cosméticos Ltda.

Assim, considerando que os Coobrigados não pertenciam aos quadros ou detinham qualquer poder gerência sobre a empresa incorporada e que não se comprovou nos autos ação ou omissão que pudesse minimamente lhes vincular aos fatos geradores em discussão, entende-se pela sua exclusão do Auto de Infração.

Quanto ao mérito propriamente dito, conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), de entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro a junho de 2009, na empresa Aprov Comércio de Cosméticos Ltda, a qual foi, posteriormente, incorporada pelo Sujeito Passivo Hypermarcas S/A.

A empresa Aprov Comércio de Cosméticos Ltda detinha, à época dos fatos geradores, regime especial que lhe autorizava o recolhimento do ICMS/ST quando da saída das mercadorias do seu estabelecimento.

Pelas infrações de entrada e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas foi exigida a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Já nas saídas desacobertas exigiu-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso III e a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Quando da primeira reformulação do crédito tributário, a Fiscalização excluiu as exigências relativas à acusação de manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Após as duas reformulações promovidas pela Fiscalização, nas quais foram acatados todos os questionamentos relacionados a distorções decorrentes de erros nas conversões das unidades de medida utilizadas no LEQFID, remanescem apenas três núcleos centrais de discussão no presente feito:

- 1) o questionamento relacionado aos saldos negativos de estoque no LEQFID, os quais não são compensados, mas sim considerados como saída sem estoque quando da entrada de novas mercadorias. Além disso, há diversas mercadorias em que os valores apurados para as entradas e saídas desacobertas são exatamente os mesmos, o que seria decorrência da alegada falha no tratamento dos estoques negativos;

- 2) a alegação de que parte das saídas desacobertadas, na verdade, saíram ao amparo de documento fiscal, tendo apenas deixado o estabelecimento em data diferente da de emissão da nota fiscal;
- 3) a afirmação de que as diferenças constatadas pela Fiscalização representam apenas 1,7% (um inteiro e sete décimos por cento) do estoque movimentado no período, quantidade que, no entendimento da Autuada, deveria ser considerada como “quebra de estoque” decorrente de perdas, roubos, dentre outros motivos;

O Auto de Infração baseou-se em roteiro de levantamento quantitativo de mercadorias, previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02, o qual utiliza, para se chegar às operações realizadas pela Autuada, da fórmula: $ESTOQUE\ FINAL = ESTOQUE\ INICIAL + ENTRADAS - SAÍDAS$.

O LEQFID, baseado em arquivos eletrônicos e informações prestadas pela própria Autuada, é meio de levantamento do crédito tributário plenamente idôneo, na medida em que encontra amparo legal no art. 194, inciso II do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

Consiste, tal levantamento, em uma simples operação matemática de soma e subtração, em que o resultado é inquestionável.

O programa apura diariamente, a partir do estoque inicial de determinada mercadoria, acrescido das entradas e das saídas desse mesmo item, o estoque final, que será transferido para o dia seguinte.

Como se vê, é uma equação muito simples, limitando-se apenas às operações de soma e subtração.

No momento em que a Contribuinte emite uma nota fiscal de saída de uma mercadoria que não existe em seu estoque escriturado, configura-se no LEQFID o chamado “estoque negativo”, representado pela expressão “Saída Sem Estoque – SSE”, que nada mais é do que a constatação de que uma mercadoria entrou no estabelecimento desacobertada e está sendo comercializada com emissão de documento fiscal.

Nesse momento, está configurada a infração à legislação tributária pela entrada de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, tornando-se exigível o tributo (se for uma operação com tributação pela entrada), além das multas e demais consectários.

O estoque negativo é apenas uma ficção, que demonstra quantas unidades da mercadoria foram vendidas sem a correspondente entrada acobertada que lhe suportasse, prestando-se a quantificar o montante dessas entradas desacobertadas.

Por óbvio, a entrada posterior de mercadorias acobertadas por documentação fiscal não pode “compensar” as entradas sem documentação fiscal, como pretende a Autuada. Deve, essa nova entrada acobertada, ser registrada como estoque positivo, posto que o estoque anterior, de fato, era zero (e não um número negativo que constava do LEQFID apenas para totalizar as entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal).

Lado outro, é cediço que o fato gerador do ICMS é a saída de mercadoria do estabelecimento e não a emissão de documento fiscal. Assim, na falta da data de saída na nota fiscal, a data de emissão é uma presunção *Juris tantum* do dia da saída da mercadoria, a qual admite prova em contrário, no sentido de que a efetiva saída tenha ocorrido em data distinta.

A Impugnante, em sede de despacho interlocutório proposto pela Assessoria do CC/MG, apresenta os CTCRCs de fls. 5.234/5.289 para comprovar sua alegação de que parte das mercadorias deixou o estabelecimento em data posterior àquela consignada no campo “data de emissão” do documento fiscal.

Considerando que o fato gerador do ICMS é a saída da mercadoria, as notas fiscais vinculadas aos CTCRCs de fls. 5.234/5.289 devem, no âmbito do LEQFID, ter suas datas de emissão/saída alteradas para as do respectivo CTCRC, na medida em que apenas este último documento reflete a data real em que tais mercadorias deixaram o estabelecimento da Autuada (data em que foram recolhidas pela transportadora).

Em seguida, deve ser refeito o LEQFID, de forma a se encontrar, com base na data de saída efetiva das mercadorias, a quantidade real de entradas desacobertadas, com a consequente exclusão daquelas que não subsistirem após tal medida.

A Autuada alega que as diferenças constatadas pela Fiscalização representam apenas 1,7% (um inteiro e sete décimos por cento) do estoque movimentado no período, quantidade que deve ser considerada como “quebra de estoque”, decorrente de perdas, roubos, dentre outros motivos.

Não há dúvida de que mercadorias que entraram no estabelecimento da Contribuinte podem não ser comercializadas em razão de “quebra de estoque”, entendida esta como perda, roubo ou deterioração dos produtos.

No entanto, eventuais perdas de mercadorias devem ser registradas por meio de emissão de documento fiscal com o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) “5927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”.

Inclusive, nesses casos, o crédito referente à entrada das mercadorias deve ser estornado, nos termos do art. 71, inciso V do RICMS/02:

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;

No entanto, a Autuada limitou-se a alegar a existência de “quebra de estoque”, sem, contudo, emitir documento fiscal e registrá-la devidamente em sua escrituração ou mesmo estornar os créditos decorrentes da entrada de tais mercadorias.

Desse modo, não restando registrada e comprovada a existência das alegadas perdas, não há que se falar em exclusão das exigências fiscais, restando correto, nesse ponto, o trabalho realizado pela Fiscalização.

Por fim, ao contrário do que alega a Autuada, as eventuais inconsistências originais do trabalho fiscal, as quais foram quase que integralmente sanadas ao longo das duas reformulações do crédito tributário, em nada alteram a liquidez e certeza do crédito tributário ora exigido.

O LEQFID é procedimento fiscal idôneo, como reconhece a própria Autuada em sua defesa, o qual está previsto na legislação, mostrando-se como única forma viável, do ponto de vista da economicidade, para se analisar a escrituração de grandes quantidades de entradas e saídas de mercadorias.

As infrações cometidas pela Contribuinte estão sobejamente demonstradas e comprovadas por meio da comparação diária das entradas e saídas de mercadorias, restando plenamente atendidos os requisitos do art. 142 do CTN:

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.

Em relação ao pedido de exclusão das multas, cabe lembrar a lição do mestre Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), em que se destaca que as penalidades compreendem as infrações relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para o não menos proeminente Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a Multa de Revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O eminente Desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DA FISCALIZAÇÃO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646-4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

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 transcreve-se:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APÉLANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Sacramentando-se a exigência quanto ao tributo, as multas são consectários lógicos da aplicação da legislação tributária mineira.

Além do mais, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades se deu na forma prevista pela legislação de regência, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Assim, corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da mencionada lei:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II- havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º. As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III- por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

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;

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos das reformulações do crédito tributário de fls. 3.817/3.823 e 4.647/4.653 e, ainda, para: 1) refazer o LEQFID, considerando como data de saída das mercadorias, no caso das notas fiscais vinculadas aos CTRC's de fls. 5.234/5.289, a data de emissão dos documentos de transporte; 2) excluir os sócios da Autuada (Coobrigados) do polo passivo, uma vez que não pertenciam aos quadros administrativos da empresa incorporada no período autuado, nos termos da parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante Hypermarcas S/A, sustentou oralmente o Dr. Armando Luís Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Regis André.

Sala das Sessões, 28 de maio de 2015.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator

D

21.876/15/1ª