

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.597/17/2ª Rito: Ordinário

PTA/AI: 01.000427667-01

Impugnação: 40.010140662-97, 40.010140671-02, 40.010140666-02,
40.010140670-21, 40.010140665-21, 40.010140669-47,
40.010140664-59, 40.010140668-66, 40.010140663-78,
40.010140667-85

Impugnante: Nestlé Brasil Ltda
IE: 433002263.92-61
João Batista Ferreira Dornellas (Coob.)
CPF: 530.454.596-68
Marcelo Maia do Nascimento (Coob.)
CPF: 238.812.401-87
José Flávio Arouche de Souza (Coob.)
CPF: 042.286.278-97
Luís Angel Garcia Prieto (Coob.)
CPF: 237.377.218-31
Martin Huber (Coob.)
CPF: 234.995.228-29
Juan Carlos Marroquin Cuesta (Coob.)
CPF: 235.574.918-38
Liberato Milo (Coob.)
CPF: 235.983.848-23
Ricardo Volpe Citrângulo (Coob.)
CPF: 186.588.718-86
Luiz Augusto Fruet (Coob.)
CPF: 594.492.504-30

Proc. S. Passivo: Márcio da Rocha Medina/Outro(s)

Origem: DF/Uberaba

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO. Os diretores são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN c/c art. 21, §

2º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária.

MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo, a ocorrência de entrada, saída e manutenção em estoque desacobertados de documentação fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02, com base nas informações sobre entradas, saídas e estoques fornecidas pela Autuada, constantes das escriturações da empresa (Sintegra/EFD/livros fiscais). Exigências de ICMS normal, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada capitulada art. 55, inciso II e alínea “a”, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Exigiu-se somente a citada multa isolada nas entradas desacobertadas de documentação fiscal. Entretanto, deve-se adequar a exigência da multa isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75 ao limite previsto no § 2º do mesmo artigo, com a redação vigente à época dos fatos geradores, no tocante às saídas e estoque desacobertados de documentação fiscal, no exercício de 2015 e, ainda, excluir a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN, tendo em vista as alterações promovidas pelo art. 79, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017. **Infração caracterizada.**

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de 01/01/11 a 19/08/15, mediante levantamento quantitativo, apurado após conferência dos livros e documentos fiscais e arquivos eletrônicos, transmitidos pela Autuada e realização de contagem física de mercadorias no estabelecimento da Autuada:

- entrada de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal nos exercícios de 2011 e 2012. Exigência de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75;

- estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal nos exercícios de 2011, 2012, 2014 e 2015. Exigência de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada de 20% (vinte por cento) prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, nos exercícios de 2011, 2012 e 2014, e de 40% (quarenta por cento) prevista no art. 55, inciso II, no exercício de 2015, todas majoradas em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75;

- saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal nos exercícios de 2013, 2014 e 2015. Exigência do ICMS Operação própria, ICMS/ST,

respectivas multas de revalidação capituladas no art. 56, inciso II, c/c § 2º e Multa Isolada de 20% (vinte por cento) prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, nos exercícios de 2013 e 2014, e de 40% (quarenta por cento) prevista no art. 55, inciso II, no exercício de 2015, todas majoradas em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 54/87 e acosta os documentos de fls. 88/131 e CD de fls. 132.

Os Coobrigados relacionados no Auto de Infração, pelo mesmo representante legal, apresentam Impugnação às fls. 136/179 e acostam os documentos de fls. 180/225.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 236/247, refuta as alegações da Defesa.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 255/274, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento exara o Despacho Interlocutório de fls. 276/277, o qual é respondido pela Autuada às fls. 286/304.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 306/308 e a Assessoria do CC/MG retifica, em parte, seu entendimento anterior, conforme fls. 310/321, oportunidade em que opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, para adequar a multa isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, ao previsto no previsto no § 2º do mesmo artigo, no tocante às saídas e estoque desacobertos de documentação fiscal, no exercício de 2015, e ainda, para que seja excluída a majoração da penalidade isolada nos termos do art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN.

DECISÃO

Os fundamentos expostos nos pareceres 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

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento (falta de clareza/explicação da metodologia utilizada “levantamento quantitativo”, o que impediria exercer o direito à ampla defesa).

Entretanto, razão não lhes assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que os Autuados compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, inclusive a metodologia, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Além do Relatório Fiscal de fls. 13/16, que descreve as irregularidades apuradas, foi acostado aos autos também as planilhas demonstrativas dos cálculos realizados, Resumo do Quantitativo (fls. 21/25), tudo constante da mídia eletrônica de fls. 12 dos autos.

Os Impugnantes compreenderam bem a metodologia utilizada, tanto que a descrevem utilizando exemplos às fls. 60/62 e fls. 152/153 dos autos.

Não resta dúvida de que a Fiscalização proporcionou aos Sujeitos Passivos desenvolverem sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento do direito de defesa.

Afasta-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Pedido de Produção de Prova Pericial

A Impugnante Autuada requer a realização de perícia, e apresenta quesitos de fls. 85, quesitos estes reproduzidos pelos Coobrigados às fls. 176/177.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil).

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pelos próprios Impugnantes em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Verificando-se que o lançamento trata de situação meramente fática e objetiva, considerando-se que o lançamento se encontra devidamente instruído com todos os documentos e informações necessárias para se chegar a um convencimento quanto à imputação fiscal, entendendo-se que a matéria não depende de conhecimentos técnicos especiais para convencimento quanto ao mérito e, por fim, considerando-se que os quesitos formulados pela Autuada não interferem no lançamento, em termos probante, como será abordado na análise do mérito, conclui-se pela impertinência do pedido.

Assim, indefere-se o pedido de perícia, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA, por se mostrar desnecessária para a elucidação da questão e por encontrar o Auto de Infração suprido de todos os elementos necessários à análise da controvérsia.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de 01/01/11 a 19/08/15, mediante levantamento quantitativo, apurado após conferência dos livros e documentos fiscais e arquivos eletrônicos, transmitidos pela Autuada e realização de contagem física de mercadorias no estabelecimento da Autuada:

- entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal nos exercícios de 2011 e 2012. Exigência de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II,

alínea “a”, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75;

- estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal nos exercícios de 2011, 2012, 2014 e 2015. Exigência de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada de 20% (vinte por cento) prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, nos exercícios de 2011, 2012 e 2014, e de 40% (quarenta por cento) prevista no art. 55, inciso II, no exercício de 2015, todas majoradas em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75;

- saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal nos exercícios de 2013, 2014 e 2015. Exigência do ICMS Operação própria, ICMS/ST, respectivas multas de revalidação capituladas no art. 56, inciso II, c/c § 2º e Multa Isolada de 20% (vinte por cento) prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, nos exercícios de 2013 e 2014, e de 40% (quarenta por cento) prevista no art. 55, inciso II, no exercício de 2015, todas majoradas em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Registre-se inicialmente que foi realizada a contagem física do estoque de mercadorias existentes no estabelecimento, em 19/08/15, conforme documentos de fls. 04/06 dos autos.

Da sujeição passiva

Foram incluídos no polo passivo da autuação, os diretores da empresa autuada, com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Os Impugnantes Coobrigados arguem a ilegitimidade passiva dos diretores, em razão dos seguintes argumentos:

- não consta dos autos qualquer informação a respeito dos motivos de fato que levaram a Fiscalização a considerar que os Impugnantes agiram com excesso de poder, infração à lei ou ao contrato social;

- foram apenas indicados os fundamentos legais, mas não os fundamentos de fato, o que impediu os Impugnantes de exercer de forma plena o seu direito à defesa;

- que a mera falta de recolhimento de tributos não é suficiente para a responsabilização de sócios e administradores, entendimento já pacificado pelo STJ por meio da Súmula nº 430;

- que o mero fato de haver divergências na complexa movimentação de estoques da empresa Nestlé não pode ser fato apto, por si só, a ensejar a responsabilidade solidária dos seus administradores.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Código Tributário Nacional

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

(Grifou-se).

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão (ato ilícito) que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da entrada, da saída e da manutenção em estoques de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Assim, respondem os diretores, que efetivamente é quem participa das deliberações e dos negócios sociais da empresa. É de se esperar que os diretores da companhia tenham pleno conhecimento e poder de comando sobre toda a atividade da empresa.

Induvidoso, portanto, que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as movimentações de mercadorias desacobertas de documentação fiscal caracterizam infração de lei, com intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Registre-se que o Acórdão nº 22.082/16/1ª, citado pelos Impugnantes para afirmar que este Conselho de Contribuintes já manifestou entendimento de que, quando há cobrança de ICMS apurado em levantamento quantitativo, é necessária a comprovação de excesso de poderes, violação à lei ou contrato social pelos sócios/administradores para que exista a sua responsabilidade solidária, não se aplica

aos casos dos autos, uma vez que naqueles autos sequer foi caracterizada a infração à legislação tributária, tendo sido julgado improcedente o lançamento.

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

No caso dos autos, verifica-se a demonstração e comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

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

Do levantamento quantitativo e irregularidades apuradas

Cabe esclarecer que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no período.

Neste procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

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

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

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

Consiste, em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia. Nesse caso, o levantamento informa que houve “saída sem estoque”, o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Ou ainda, se ao final de um determinado período, o levantamento quantitativo apresentar o saldo do estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo contribuinte no livro Registro de Inventário ou apurado em levantamento físico, verifica-se a ocorrência de estoque desacobertado de documento fiscal. Enquanto que,

se a apuração do saldo final de estoque for maior do que o declarado pelo contribuinte pressupõe que houve saída desacompanhada de documentação fiscal.

Tais ocorrências são constatadas ao final do levantamento e, no caso dos autos, encontram-se demonstradas nas planilhas Resumo do Quantitativo (fls. 21/25 e gravadas em CD fls.12), por exercício fiscalizado.

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

Em sua defesa os Impugnantes alegam que está equivocada a metodologia utilizada pela Fiscalização no levantamento quantitativo, afirmando que a metodologia correta seria: Estoque Inicial + Entradas – Saídas – Estoque Final, sendo que, quando o resultado dessa conta for igual a zero não há diferenças, se o resultado for superior a zero é possível a presunção de omissão de saídas, podendo ser cobrado o imposto e as respectivas multas, sendo o resultado inferior a zero, é possível a presunção de entradas de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais.

Entendem os Impugnantes que o fato de a Contribuinte ter informado um valor de estoque final que não corresponde ao resultado da conta: estoque inicial + entradas – saídas, não pode ser considerado estoque desacompanhado. A suposta existência mercadorias em estoque sem nota fiscal só permite a presunção de elas entraram sem nota e não que elas saíram do estabelecimento desacompanhadas de documentos fiscais.

Afirmam ainda que a única possibilidade para a consideração de estoque desacompanhado seria a situação em que o estoque informado no inventário não corresponde ao estoque aferido por contagem física.

Alegam que o § 4º do art. 194 do RICMS/02, que trata do procedimento de levantamento quantitativo, só permite considerar a cobrança do imposto nos casos em que se apura saída de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, não havendo previsão para apuração de estoque de mercadorias desacompanhadas.

Entretanto, tais argumentos não lhe socorrem, considerando-se que os efeitos tributários são os mesmos para as duas constatações, conforme as previsões da lei complementar abaixo:

Lei Complementar nº 87/96:

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

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

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

(...)

(Grifos acrescidos).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Lei nº 6.763/75:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacoberta de documento fiscal;

(...)

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

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

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

1) tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

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

(...)

(Grifou-se).

Importante não perder de vista a conseqüência, em termos de prazo para recolhimento do imposto, relacionado ao desacobramento fiscal de mercadorias:

RICMS/02:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(Grifos acrescidos)

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

Também não se aplica ao caso dos autos o disposto no § 5º do art. 194 do RICMS/02, que segundo entendimento da Impugnante dispõe que a única possibilidade de presunção de entradas desacobertas de documentação fiscal é a situação na qual a operação de aquisição é informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador:

Prevê o caput do art. 194 do RICMS/02 que, para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos tais como os elencados em seus incisos, dentre eles o levantamento quantitativo de mercadorias.

Destaque-se que a apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo não se trata de presunção, como quer fazer crer a Impugnante, mas sim de apuração por meio de uma operação matemática como já exposto, cujo resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente ao final de cada período.

Como acima exposto e conforme demonstrado nas planilhas Resumo, o estoque final apurado (real) toma como base as informações contidas nos registros eletrônicos do Sped da Autuada, utilizando-se da fórmula $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$.

Nos casos em que o estoque real apurado foi menor do que o estoque final declarado (Registro H010 do Sped) ou apurado mediante contagem física, constata-se que a diferença se refere a mercadorias em estoque desacoberto de documentação fiscal.

Nas hipóteses em que o somatório do estoque inicial + as compras resultar em valor menor do que o das saídas declaradas, constata-se que ocorreram entradas desacobertas de documentação fiscal e, se ainda houver estoque final declarado, esta parcela se refere a mercadorias em estoque desacoberto de documentação fiscal.

Já nos casos em que o estoque real apurado for maior do que o estoque final declarado, constata-se que ocorrem saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

Portanto, não prospera a alegação de que não há situação de mercadorias em estoque desacompanhadas de notas fiscais.

Noutra toada, a Impugnante alega que as diferenças apuradas se referem à: I) mercadorias que estavam em trânsito na data do fechamento dos estoques e, II) equívocos cometidos nas informações relativas ao estoque de 2013/2014.

Alega que o levantamento fiscal não considerou que algumas mercadorias estavam em trânsito em 31/12/11, 31/12/12, 31/12/13, 31/12/14 e 19/08/15, que correspondem à data de fechamento do inventário (estoque inicial e final de cada período da autuação).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cita como exemplo a mercadoria “Moça leite cond. Trad. Lata 48X395G XW” (411002), no período de 2014, que em 31/12/13, momento em que se apurou o estoque inicial pela Fiscalização (3.791.232), havia mercadorias transferidas de outros estabelecimentos que estavam em trânsito, tendo ocorrido sua entrada no estabelecimento destino, ora autuado, somente em 2014.

Alega que em 31/12/13 estas mercadorias já tinham sido registradas no inventário (estoque inicial) da Impugnante, mas não tinham sido registradas no livro de Entradas, uma vez que estavam em trânsito.

Argui que toda vez que transfere mercadorias entre seus estabelecimentos, já registra no livro de saída do estabelecimento remetente a saída da mercadoria e efetua o lançamento somente no inventário, para registro das novas mercadorias no estabelecimento de destino, sendo que o lançamento no Registro de Entradas só é realizado quando ocorre a efetiva entrada da mercadoria neste.

Para comprovar tais alegações, junta às fls. 132 CD com vários arquivos e planilha relacionando notas fiscais de entradas cujas mercadorias estariam supostamente em trânsito nas datas mencionadas.

Entretanto, a Fiscalização refuta tal argumento.

Afirma que não existe a possibilidade de transporte entre o produto fabricado pela indústria Nestle Waters Brasil Ltda e a Autuada, visto que as duas empresas funcionam em espaço contínuo, conforme constatado quando da realização da contagem física das mercadorias, em 19/08/15.

Informa que ao finalizar a produção e a embalagem do leite condensado pela Nestle Waters Brasil Ltda, a mercadoria já está em poder da empresa Autuada, não ocorrendo o transporte de uma para outra, ou seja, o estabelecimento que serve de depósito da Autuada é contínuo ao estabelecimento da indústria Nestle Waters Brasil Ltda.

Constata ainda que toda a produção de leite condensado da Nestle Waters é vendida para a empresa Autuada, conforme se verifica pelos arquivos entregues tanto pela Autuada quanto pela Nestle Waters Brasil Ltda.

A Fiscalização apresenta às fls. 241/242, quadros demonstrativos de registros de algumas notas fiscais de entradas, extraídos dos arquivos Sped, que confirmam que o argumento da Impugnante no tocante à existência de mercadorias em trânsito nas datas mencionadas não merecem prosperar.

Destaque-se os exemplos apresentados pela Fiscalização:

- no exercício de 2011, verifica-se que nota fiscal nº 002446 emitida em 31/03/10 pela remetente, somente foi registrada pela Autuada em 07/01/11, mais de nove meses depois;

- no exercício de 2012, a Nota Fiscal nº 004743 emitida pela Nestle Waters em 09/12/10, foi registrada pela Autuada somente em 06/08/12, portanto 16 (dezesseis) meses após a entrada das mercadorias no estabelecimento da Autuada; assim como as Notas Fiscais nºs 005142 e 005626 de abril de 2011 registradas em julho de 2012, e as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Notas Fiscais nºs 006775 e 006781 emitidas em setembro de 2011, e registradas em junho de 2012.

- no exercício de 2013, a mesma situação se repete, notas fiscais emitidas pela remetente em agosto, setembro, outubro de 2012, registradas pela Autuada em 08/01/13.

Desta forma, considerando que toda a produção de leite condensado fabricado pela indústria Nestle Waters Brasil Ltda é vendida para a Autuada; que não existe a possibilidade de transporte das mercadorias fabricadas pela Nestle Waters Brasil, para a empresa Autuada, uma vez que os estabelecimentos das duas empresas é o mesmo, ou seja, onde termina o processo de fabricação da Nestle Waters Brasil, inicia o estabelecimento de depósito da Impugnante, não se pode acatar o argumento de que as diferenças decorrem da não consideração pelo Fisco no levantamento fiscal das notas fiscais em trânsito no final do exercício.

Ademais, ressalte-se que todas as informações de entrada/saída/estoques considerados no levantamento quantitativo foram declarados na escrituração fiscal/digital da Contribuinte, ou seja, a Autuada declarou documentalmente as respectivas quantidades e valores de estoques considerados na autuação.

No tocante aos valores relativos aos estoques inicial e final de cada período, estes foram retirados do Registro H010 (inventário) do Sped Fiscal, conforme Relatório Estoques Sped (fls. 26/31):

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

RICMS/02:

Art. 197 - O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelo valor e especificações que permitam sua perfeita identificação, a mercadoria, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem, o produto manufaturado e o produto em fabricação existentes no estabelecimento, à época do balanço.

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

BLOCO H: INVENTÁRIO FÍSICO

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

(...)

REGISTRO H010: INVENTÁRIO.

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

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

No tocante às escriturações extemporâneas de notas fiscais de entrada, prática reiteradamente utilizada pela Autuada, também não pode alterar o presente levantamento quantitativo, visto que as referidas entradas foram consideradas na data em que foram efetivamente lançadas nos livros fiscais desta.

Nesse sentido, o Conselho de Contribuintes de Minas Geras já se manifestou em decisão proferida em julgamento do PTA nº 01.000264290-70, conforme Acórdão nº 20.832/15/2ª, trechos abaixo transcritos:

ACÓRDÃO: 20.832/15/2ª RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.000264290-70

IMPUGNANTE: DAIRY PARTNERS AMERICAS BRASIL LTDA.

PROC. S. PASSIVO: MÁRCIO DA ROCHA MEDINA/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/UBERABA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. CONSTATADO, MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, CONFORME ITEM 43, PARTE 2, ANEXO XV DO RICMS/02, DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. IRREGULARIDADE APURADA POR MEIO

DE PROCEDIMENTO TECNICAMENTE IDÔNEO PREVISTO NO ART. 194, INCISO II DO RICMS/02. EXIGE-SE ICMS NORMAL, ICMS/ST, MULTAS DE REVALIDAÇÃO (50% E 100%) PREVISTAS NO ART. 56, INCISO II, § 2º E INCISO III, E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

DECISÃO

APÓS A REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO FISCO COM A CORREÇÃO DAS QUANTIDADES NO ESTOQUE INICIAL, A IMPUGNANTE PROSSEGUIU COM AS ARGUMENTAÇÕES DE QUE NÃO HOUE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, ALEGANDO A OCORRÊNCIA DE 02 (DUAS) SITUAÇÕES, QUE, A SEU ENTENDER, COMPROVAM QUE NÃO HOUE A IRREGULARIDADE DESCRITA NO AUTO DE INFRAÇÃO EM COMENTO.

NA PRIMEIRA, ALEGA QUE FORAM ESCRITURADAS NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADA EM PERÍODOS SUBSEQUENTES AOS INVENTÁRIOS OCORRIDOS EM 31/12/12 E 31/12/13 E, NA SEGUNDA, ADUZ QUE NO PERÍODO FISCALIZADO OCORREU PERECIMENTO E EXTRAVIO DE DIVERSAS UNIDADES DAS MERCADORIAS AUTUADAS QUE FORAM BAIXADAS NO CONTROLE INTERNO DE ESTOQUE, MAS NÃO HOUE A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE BAIXA, CONFORME DETERMINA O ART. 73 DO RICMS/02.

NO ENTANTO, ESSAS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE NÃO SÃO SUFICIENTES PARA COMPROVAR QUE O LEVANTAMENTO QUANTITATIVO REALIZADO PELA FISCALIZAÇÃO COM BASE NAS INFORMAÇÕES TRANSMITIDAS PELA AUTUADA NO SPED FISCAL ESTÁ INCORRETO, A MERECER REPARO.

NO PRIMEIRO CASO, A IMPUGNANTE ALEGA QUE AS NOTAS FISCAIS NºS 212365, 218299 E 232116 FORAM ESCRITURADAS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADA EM JANEIRO DE 2013, MAS QUE A ENTRADA DOS PRODUTOS OCORREU EM 2012 E, EM DECORRÊNCIA, CONSTARAM DO INVENTÁRIO DE 2012. DA MESMA FORMA, PARA AS NOTAS FISCAIS NºS 133096 E 339886, QUE TERIAM SIDO LANÇADAS EM 2014, MAS CONSTARAM DO INVENTÁRIO DE 31/12/13.

NESSE CASO, CHAMA A ATENÇÃO O FATO DE QUE O REGISTRO TIPO "74" **COM AS INFORMAÇÕES DO INVENTÁRIO DE PRODUTOS DE 31/12/12 SOMENTE FORAM INFORMADAS AO FISCO NOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS DO MÊS DE FEVEREIRO DE 2013, TRANSMITIDOS EM MARÇO DE 2013, OU SEJA, MAIS DE 60 (SESSENTA) DIAS APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO DE 2012, LAPSO TEMPORAL SUFICIENTE PARA DETECTAR INCORREÇÕES NO REFERIDO INVENTÁRIO, COMO ALEGADO**

AGORA EM 2015, APÓS O RECEBIMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

OUTRO ASPECTO INTERESSANTE DIZ RESPEITO A DATA DE EMISSÃO DAS NOTAS FISCAIS LANÇADAS NO LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO DE JANEIRO DE 2013. ANALISANDO O CONTEÚDO DA MÍDIA ELETRÔNICA DE FLS. 25 E 81, OBSERVA-SE QUE SÃO INÚMERAS NOTAS FISCAIS REGISTRADAS NO MÊS DE JANEIRO DE 2013 QUE FORAM EMITIDAS EM 2012, MAS APENAS COM AS 03 (TRÊS) NOTAS FISCAIS MENCIONADAS ACIMA OCORREU O ALEGADO ENGANO NO INVENTÁRIO.

NESSE SENTIDO, A TESE DA IMPUGNANTE NÃO SE MOSTRA RAZOÁVEL PARA SER ACOLHIDA, ATÉ PORQUE, COMO JÁ EXPOSTO, A FISCALIZAÇÃO UTILIZOU-SE DAS PRÓPRIAS INFORMAÇÕES REPASSADAS PELA AUTUADA NO PERÍODO DE 01/01/13 A 28/02/14, POR MEIO DO SPED FISCAL.

(...)

(DESTACOU-SE).

A Impugnante alega ainda que ocorreu um erro na informação relativa ao estoque final de 2013 e inicial de 2014, visto que, por equívoco teria informado no Bloco H do Sped Fiscal, como estoque final de 31/12/13, em duplicidade as quantidades de produtos em poder de terceiros, referente ao produto Moça Leite Cond Trad Lata 48x395G XW (código 411002).

Alega que informou como mercadorias em seu poder o montante correspondente à soma das mercadorias do próprio estabelecimento e em poder de terceiros. Apresenta às fls. 132 CD com arquivo Sped do mês de fevereiro de 2014 com o estoque no Registro H010, e requer que seja excluído do levantamento quantitativo, as quantidades informadas em duplicidade relativas às mercadorias em poder de terceiros.

Por seu turno a Fiscalização argui que o arquivo apresentado pela Impugnante não merece ser acolhido, uma vez que o único arquivo Sped existente no banco de dados da Escrituração Fiscal Digital, entregue pela Autuada referente ao mês de fevereiro de 2014, entregue em março de 2014, é o existente até a presente data, e utilizado para o desenvolvimento do presente levantamento quantitativo.

Conclui que o arquivo apresentado pela Autuada em CD de fls. 132, foi editado do arquivo original, apenas para modificar as quantidades existentes em estoque, para sustentar sua tese defensiva.

Entende que não é concebível que uma empresa do porte da Autuada, somente se deu conta de quantidade de estoque informado em duplicidade, mais de 02 (dois) anos após a ocorrência, principalmente uma quantidade relevante de mais de 1.000.000 (um milhão) de unidades.

Como já exposto, o Guia Prático da EFD orienta o preenchimento dos campos dos registros que constam na Escrituração Fiscal Digital (EFD). O citado registro "H010" é composto das seguintes informações:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

N.º	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "H010"	C	004	-	O
02	COD_ITEM	Código do item (campo 02 do Registro 0200)	C	060	-	O
03	UNID	Unidade do item	C	006	-	O
04	QTD	Quantidade do item	N	-	03	O
05	VL_UNIT	Valor unitário do item	N	-	06	O
06	VL_ITEM	Valor do item	N	-	02	O
07	IND_PROP	Indicador de propriedade/posse do item: 0- Item de propriedade do informante e em seu poder; 1- Item de propriedade do informante em posse de terceiros; 2- Item de propriedade de terceiros em posse do informante	C	001*	-	O
08	COD_PART	Código do participante (campo 02 do Registro 0150): - proprietário/possuidor que não seja o informante do arquivo	C	060	-	OC
09	TXT_COMPL	Descrição complementar.	C	-	-	OC
10	COD_CTA	Código da conta analítica contábil debitada/creditada	C	-	-	OC
11	VL_ITEM_IR	Valor do item para efeitos do Imposto de Renda.	N	-	02	OC

Observações:

Como se vê, o campo 07 é destinado a informar a propriedade/posse do item declarado no inventário.

A Fiscalização adotou os valores declarados pela Contribuinte no Sped entregue em março de 2014, relativo ao estoque de mercadorias existentes em estoque em 31/12/13.

Como a Impugnante não apresentou nenhuma comprovação de que os valores informados nos citados campos ocorreram em duplicidade, tendo se limitado a apresentar o Sped alterado após a Impugnação, sem qualquer comprovação documental inequívoca que de fato os valores informados no registro H010, transmitidos em março de 2014, os quais foram considerados pelo Fisco no levantamento quantitativo não correspondem à realidade.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 15/03/17, proferiu o Despacho Interlocutório de fls. 276/277, para que o Sujeito Passivo demonstrasse e comprovasse de forma objetiva e didática os erros formais que alegara existir:

- em relação a mercadorias em trânsito, seu vínculo com o estoque/inventário, com o registro de entrada das mercadorias e com o levantamento quantitativo; e

- em relação a estoque em duplicidade, seu vínculo com o SPED e com o levantamento quantitativo.

Em resposta ao despacho interlocutório, a Impugnante comparece às fls. 286, juntando o Demonstrativo de fls. 287/303, de forma exemplificativa, relativo às entradas de mercadoria em trânsito e planilhas denominadas Registros de Controle de Produção e do Estoque e a mídia eletrônica de fls. 304.

Contém a mídia eletrônica documento denominado “Registro do Controle da Produção e do Estoque”, por mês relativo aos exercícios 2011 a 2015.

O demonstrativo apresentado pela Impugnante traz o Resumo Quantitativo de 2011 elaborado pela Fiscalização (fls. 288) e o recálculo pela Nestle (fls. 289), considerando os valores que entende se referir ao “estoque em trânsito”. Apresenta cópia do Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica – DANFE referente à Nota

Fiscal de Entrada nº 007820, emitida pela Nestle Waters Brasil em 31/12/11 (fls. 291/292), registrada no livro Registro de Entradas em 03/01/12 (fls. 293) e no Registro de Controle de Produção e do Estoque no mês de janeiro de 2012 (fls. 294), no estabelecimento autuado.

Contudo, tais documentos não comprovam a existência de mercadorias em trânsito no final dos exercícios, conforme alega a Impugnante.

Como já exposto, todas as informações de entrada/saída/estoques considerados no levantamento quantitativo foram declarados na escrituração fiscal/digital da Contribuinte, ou seja, a Autuada declarou documentalmente as respectivas quantidades e valores de estoques considerados na autuação.

No tocante ao segundo item do despacho interlocutório para que o Sujeito Passivo demonstrasse os erros formais que alegou existir em relação a estoque em duplicidade, seu vínculo com o SPED e com o levantamento quantitativo, este não foi atendido pela Impugnante.

Portanto, não merece qualquer reparo o levantamento quantitativo e irregularidades apuradas.

Das penalidades e demais acréscimos legais

Demonstradas e comprovadas as irregularidades, corretas as exigências fiscais de ICMS, ICMS/ST e respectivas multas de revalidação capituladas no art. 56, inciso II, e § 2º, da Lei nº 6.763/75.

Registre-se que as multas isoladas exigidas com fulcro no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 foram aplicadas no percentual de 20% (vinte por cento) nos exercícios fechados e de 40% no exercício aberto de 2015. Confira-se:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

Ao contrário do alegado pela Impugnante, está correta aplicação da multa no percentual de 40% (quarenta por cento) sobre o valor da operação, visto que as infrações relativas ao exercício de 2015 foram apuradas com base na contagem física de estoque, no estabelecimento da Autuada, realizada pela Fiscalização, em 19/08/15,

ou seja, não com base exclusivamente em documentos e lançamentos efetuados na escrita fiscal e comercial da Contribuinte.

Tampouco se sustenta o entendimento da Impugnante de que deveria ser levada em conta a redução da base de cálculo para apuração da multa isolada, em razão das mercadorias possuírem previsão de saída com redução de base de cálculo de 33,33% (trinta e três inteiros trinta e três centésimos por cento), conforme item 19.b do Anexo IV do RICMS/02.

Tal redução se aplica somente para cálculo do imposto devido e não para a aplicação de penalidades por descumprimento de obrigação acessória de dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, cuja base de cálculo é o valor da operação.

Alega a Impugnante que a cumulação da multa isolada com a multa de revalidação é improcedente, visto que a multa isolada deve ser aplicada nas situações em que o Fisco comprova que o contribuinte agiu de má-fé, com meios fraudulentos para furtar-se ao recolhimento do ICMS. Aduz que podem ter havido algumas falhas formais, mas estas não podem levar o Fisco a presumir que a Impugnante agiu de má-fé.

No entanto, este entendimento é equivocado.

A penalidade possui caráter objetivo e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional, que diz que *“salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

Nas lições do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho em sua obra Teoria e Prática das Multas Tributárias, 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 55:

“Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda Pública.”

O Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece normas gerais de direito tributário aplicáveis aos tributos estaduais, determina que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Nesse sentido, com o devido respeito, não cabe ao aplicador da norma verificar, para aplicação da penalidade, se o infrator agiu com ou sem intenção de infringir a lei.

Quanto a alegação da impossibilidade da cumulatividade das duas penalidades (de revalidação e isolada), também não se sustenta.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento de ICMS pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, II, alínea “c” da mesma lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Registre-se que as multas isoladas foram aplicadas no percentual de 20% (vinte por cento), conforme alínea “a” do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, nos exercícios de 2011 a 2014 e no exercício de 2015 foi aplicado o percentual de 40% (quarenta por cento). Confira-se:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

§ 2º Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

Conforme ressaltou a Assessoria do CCMG, no exercício aberto de 2015, cuja penalidade exigida foi de 40% (quarenta por cento do valor da operação), a multa isolada não foi adequada ao limite previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Cumpra esclarecer que a Lei nº 22.549 de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/17), em seu art. 56, alterou a redação do 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

Vigência a partir de 01/07/17:

Art. 56 - O caput do inciso I e os incisos XXVI, XXXIV e XXXVII do caput do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, e os §§ 2º e 5º do mesmo artigo passam a vigorar com a seguinte redação, e fica

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acrescentado ao caput do artigo o inciso XLVI a seguir:

“Art. 55 - (...)

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto ou sujeita à tributação com alíquota ou redução de base de cálculo que resulte em carga tributária inferior a 7% (sete por cento), não poderão ser inferiores a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação.

(...)Destacou-se.

Verifica-se que a nova redação do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 passou a prever limites máximo (inciso I) e mínimo (inciso II) para todas as penalidades previstas no art. 55 da citada lei, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Observa-se que a limite máximo da multa isolada refere-se ao imposto incidente na operação ou prestação e não ao imposto exigido.

Dessa forma, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, a seguir reproduzido, cabe a análise da adequação do *quantum* exigido da referida penalidade, observados os requisitos para tal mister.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Destaca-se que se tratando das mercadorias tributadas à alíquota de 12% (doze por cento), e considerando que a penalidade isolada é de 20% (vinte por cento) do valor da operação (alínea “a” do inciso II do art. 55), observa-se, de plano, a impossibilidade de aplicação do limite máximo (duas vezes o valor do imposto incidente) da referida penalidade no caso.

No tocante ao exercício de 2015, não obstante a multa isolada prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 ter sido exigida em valor superior ao limite máximo de duas vezes o valor do imposto incidente, não é o caso de se aplicar a retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, uma vez que a infração praticada configura-se hipótese de exclusão do referido limitador, face à caracterização de dolo, fraude ou simulação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, deve-se adequar a multa isolada relativa às saídas e estoque desacobertados de documentação fiscal, no exercício de 2015, aos limitadores previstos no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, na redação vigente à época dos fatos geradores, conforme exposto.

No tocante à majoração das penalidades isoladas pela constatação de reincidência, destaca-se que o art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, revogou os dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração. Examine-se:

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

e) o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53;

(...)

Dessa forma, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), cabe a exclusão da majoração da multa isolada pela constatação de reincidência.

Quanto a eventual efeito confiscatório da multa de revalidação, este 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 INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOU-SE)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

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

No que se refere à utilização da Taxa Selic (Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia), para cálculo dos juros moratórios devidos, encontra-se respaldada no art. 161 do CTN, arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, bem como na Resolução nº 2.880/97:

Do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Lei 6.763/75:

Art.127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

(Grifou-se).

Observe-se a previsão do art. 1º da Resolução nº 2.880/97, em sua redação original, que dispõe sobre “a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado”:

Art. 1º - Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

§ 1º - Em nenhuma hipótese a taxa de juros de mora prevista no *caput* poderá ser inferior a 1% (um por cento) ao mês.

Os cálculos dos juros moratórios realizados pelo Fisco estão de acordo com o arcabouço jurídico acima apresentado e por isso, não merecem qualquer reparo.

Por fim, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar a multa isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, ao previsto no § 2º do mesmo artigo, na redação vigente à época dos fatos geradores, no tocante às saídas e estoque desacobertados de documentação fiscal, no exercício de 2015, e ainda, para afastar a majoração da multa isolada conforme o art. 79 da Lei 22.549/17 c/c art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN. Pela Impugnante Nestle Brasil Ltda., sustentou oralmente o Dr. Jorge Henrique Fernandes Facure e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros José Tavares Pereira e Alexandre Périssé de Abreu.

Sala das Sessões, 20 de setembro de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente / Revisor

Marco Túlio da Silva
Relator