

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.372/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000886083-42
Impugnação: 40.010144951-21, 40.010144952-01 (Coob.)
Impugnante: E PC Informática Ltda.
IE: 002246718.00-93
José Eduardo Nunes Ragonezi (Coob.)
CPF: 032.623.266-40
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DFT/Teófilo Otoni

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a inclusão do sócio-administrador do estabelecimento autuado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatadas, mediante levantamento quantitativo, entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, § 2º e art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - SAÍDA DESACOBERTADA - MERCADORIA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatadas, mediante levantamento quantitativo, saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A presente autuação versa sobre a acusação fiscal de entradas e saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal, imputações estas apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário realizado no exercício de 2015.

Com relação às entradas desacobertadas, as exigências referem-se ao ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º, inciso III e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Relativamente às saídas desacobertadas, a exigência fiscal se restringiu à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da mesma Lei.

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o sócio-administrador do estabelecimento autuado.

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnações às fls. 31/45 e 134/139, respectivamente, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 183/191.

A Assessoria do CCMG exara o interlocutório de fls. 198/200, gerando as seguintes ocorrências: **(I)** manifestação da Autuada (fls. 204/212), com juntada de documentos (fls. 214/227); **(II)** réplica fiscal (fls. 229/236); **(III)** diligência (fl. 238); **(IV)** esclarecimentos do Fisco (fls. 243/246); pronunciamento da Autuada (fls. 250/256); tréplica fiscal (fls. 258/268).

Isto posto, a Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 270/305, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para que sejam feitas as seguintes retificações no levantamento quantitativo: **(I)** acatamento da alteração do estoque inicial de 01/01/15; **(II)** acatamento da ocorrência de 745 (setecentas e quarenta e cinco) montagens de computadores no estabelecimento autuado; **(III)** adequação do levantamento, levando-se em consideração as repercussões decorrentes das alterações citadas nos itens **(I)** e **(II)**.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Prova Pericial Requerida:

A Impugnante requer a realização de prova pericial, com o intuito de demonstrar a inexistência das irregularidades que lhe foram imputadas, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 44/45.

No entanto, a prova requerida afigura-se desnecessária, uma vez que constam nos autos todas as informações requeridas para fins da compreensão plena da matéria, especialmente após a o interlocutório de fls. 198/200, através do qual foi concedido à Autuada a oportunidade de trazer aos autos documentos e informações que pudessem contraditar o feito fiscal, especialmente em relação às suas alegações de erros existentes no estoque inicial de 01/01/15 e também quanto aos argumentos relativos à montagens de computadores realizadas em seu estabelecimento.

Segundo a doutrina nos “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), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

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 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)

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Todavia, como afirmado anteriormente, as informações contidas nos autos afiguram-se suficientes para o deslinde da matéria, motivo pelo qual indefere-se a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

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.

[...]

Do pedido de Juntada de Documentos

Os Impugnantes também pleiteiam, em preliminar, a juntada de documentos protocolizados no CCMG. Conforme será adiante detalhado, quando da apreciação do mérito, tendo em vista o roteiro fiscal adotado, a refutação das acusações arroladas no Auto de Infração pressupõe necessariamente a apresentação de documentos eventualmente não considerados no levantamento quantitativo realizado.

Isto posto, embora, como se verá, tenha sido oportunizado aos Impugnantes, por parte da Assessoria do CCMG, a apresentação de documentos e registros, inclusive de natureza contábil, tal prova não veio aos autos, tendo os Impugnantes se cingido a reapresentar documentos fiscais já considerados pela Fiscalização, os quais se mostram, portanto, inábeis para os fins pretendidos.

Assim sendo, indefere-se a sua juntada.

Do Mérito

Conforme relatado, a presente autuação versa sobre a acusação fiscal de entradas e saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertas de documentação fiscal, imputações estas apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário realizado no exercício de 2015.

Com relação às entradas desacobertas, as exigências referem-se ao ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º, inciso III e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Relativamente às saídas desacobertas, a exigência fiscal se restringiu à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da mesma Lei.

Registre-se, desde logo, que o procedimento utilizado pelo Fisco, para fins de apuração das irregularidades em apreço, é tecnicamente idôneo, nos termos previstos no art. 194, inciso III, do Regulamento do ICMS (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:

[...]

III - levantamento quantitativo-financeiro.”

As irregularidades apuradas mediante levantamentos quantitativos decorrem de meras técnicas matemáticas, com utilização dos documentos e lançamentos da escrita fiscal do contribuinte.

Tal roteiro tem por finalidade a conferência pelo Fisco das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente (por produto), pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas emitidas no respectivo período.

Nesse procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de se apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação em quaisquer das duas formas apresentadas a seguir:

- “VENDAS (SAÍDAS) = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – ESTOQUE FINAL”

OU

- “ESTOQUE FINAL = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – VENDAS (SAÍDAS)”

Inferre-se que este levantamento consiste em uma simples operação matemática de soma e subtração, representa exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente, daí resultando, portanto, aferições objetivas e não meras suposições.

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. Neste caso, o levantamento informa que houve “saída sem estoque” (SSE), o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Se ao final de determinado exercício o levantamento quantitativo apresentar a apuração de estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo Contribuinte no livro Registro de Inventário, pressupõe-se a ocorrência de estoque desacobertado. Caso o estoque apurado no levantamento seja maior que o declarado no livro Registro de Inventário, conclui-se pela existência de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal

Assim, o levantamento somente pode ser contraditado através de provas objetivas que possam evidenciar erros no procedimento levado a efeito, ou seja, a contestação de levantamento quantitativo só se faz mediante indicação precisa de eventuais erros detectados ou apresentação de novo levantamento evidenciando e justificando as diferenças encontradas.

Feita essa breve introdução, há que se esclarecer, inicialmente, que antes de realizar o levantamento quantitativo propriamente dito, envolvendo produtos eletroeletrônicos diversos, especialmente microcomputadores e partes e peças de equipamentos de informática, o Fisco intimou a Contribuinte a informar se efetuava montagem de microcomputadores em seu estabelecimento e, em caso positivo, quais eram as partes e peças utilizadas nessa montagem.

Atendendo à solicitação, o sócio-administrador (Coobrigado) do estabelecimento autuado apresentou a seguinte resposta (fl. 12):

“... A empresa intimada informa que os equipamentos elencados no termo de intimação 683/2017, não são montados pela empresa Intimada, que apenas comprou os equipamentos citados de empresas diversas, tais como Power PC, Mazer, Alcatea e os revendeu conforme notas fiscais.

Portanto, em resposta ao item 1, informa que não são montados equipamentos descritos na intimação no estabelecimento comercial da notificada, razão pela qual não pode informar quais as peças (insumos) que os compõem, uma vez que apenas compra os equipamentos montados e os revende no mercado interno...”

Diante da resposta acima, o Fisco, ao efetuar o levantamento quantitativo, utilizou como pressuposto básico que o estabelecimento autuado **não** promovia a montagem de microcomputadores, mas apenas a revenda desses equipamentos, já adquiridos na forma em que comercializados, e de partes e peças também adquiridas de terceiros.

Partindo dessa premissa, o Fisco apurou, após a elaboração do levantamento quantitativo, as entradas e saídas desacobertas indicadas às fls. 17/19, merecendo especial destaque a constatação de entradas de 2.132 (duas mil cento e trinta e duas) unidades de microcomputadores sem a respectiva documentação fiscal.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Autuada sustenta, inicialmente, que “o lançamento deve ser anulado porque não leva em consideração *entradas de mercadorias ocorrida no ano de 2014 que, por equívoco, não compuseram o estoque*”

da Impugnante, e porque desconsidera que diversas saídas se deram para *órgãos e entidades públicas estaduais, isentas por força do item 136 do Anexo I do RICMS/MG*”.

Acrescenta que é inviável, em seu caso, realizar aquisições e vendas sem emissão de notas fiscais, dado o seu contexto e o setor em que inserida, ponderando que a imensa maioria das mercadorias por ela comercializadas é destinada à Administração Pública, que exige do fornecedor a emissão de notas fiscais e a manutenção da sua regularidade fiscal.

Demais disso, assevera que promove a aquisição de mercadorias, em sua maioria, de contribuintes “substituídos”, ou seja, o imposto devido sobre as operações realizadas tanto pelo seu fornecedor quanto por ela própria já teria sido recolhido quando da saída realizada pelo respectivo fabricante ou importador. Logo, segundo alega, nenhuma vantagem haveria em adquirir mercadorias sem documentação fiscal, eis que já previamente oneradas pelo ICMS/ST.

Por fim, a Impugnante destaca ainda que o setor de informática é alvo de diversos benefícios fiscais, principalmente no âmbito de tributos federais, por meio da Lei de Informática (Lei nº 8.248/91). Assim sendo, aduz que seria mais “caro” adquirir produtos de informática desacobertados de documento fiscal, eis que a ausência da nota fiscal não garante que o produto tenha dado saída do fabricante com redução de IPI e outros tributos federais, ao contrário do que ocorreria com as compras regularmente acobertadas.

Com relação ao levantamento quantitativo propriamente dito, a Autuada centra sua defesa nos seguintes pontos:

a) Equívoco na apuração dos estoques iniciais:

Fazendo menção às notas fiscais de entradas acostadas às fls. 63/117, a Impugnante afirma que adquiriu mercadorias entre os dias 23 e 30/12/14 que, apesar de não terem dado saída em 2014, deixaram de compor, por equívoco, o estoque final de 2014 (estoque inicial de 2015), o que teria ocorrido com os produtos e quantidades a seguir indicados:

- Caixas de som: entradas de 200 (duzentas) unidades. Informação equivocada de estoque zerado;
- Estabilizadores: entradas de 100 (cem) unidades. Informação equivocada de estoque de 200 (duzentas) unidades;
- Gravador de DVD: entradas de 300 (trezentas) unidades. Informação equivocada de estoque de 100 (cem) unidades;
- HD: entradas de 290 (duzentas e noventa) unidades. Informação equivocada de estoque zerado;
- HD Externo: entradas de 100 (cem) unidades. Informação equivocada de estoque zerado;
- Impressoras: entradas de 55 (cinquenta e cinco) unidades. Informação equivocada de estoque de 02 (duas) unidades;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Memórias 2 GB: entradas de 50 (cinquenta) unidades. Informação equivocada de estoque de 80 (oitenta) unidades;
- Memórias 4 GB: entradas de 200 (duzentas) unidades. Informação equivocada de estoque de 03 (três) unidades;
- Microcomputadores: entradas de 174 (cento e setenta e quatro) unidades. Informação equivocada de estoque de 04 (quatro) unidades;
- Monitores: entradas de 400 (quatrocentas) unidades. Informação equivocada de estoque de 15 (quinze) unidades;
- Mouse: entradas de 300 (trezentas) unidades. Informação equivocada de estoque de 01 (uma) unidade;
- Placa Mãe: entradas de 460 (quatrocentas e sessenta) unidades. Informação equivocada de estoque de 19 (dezenove) unidades;
- Processadores: entradas de 190 (cento e noventa) unidades. Informação equivocada de estoque de 05 (cinco) unidades;
- Teclados: entradas de 400 (quatrocentas) unidades. Informação equivocada de estoque de 200 (duzentas) unidades;
- No Break: entradas de 30 (trinta) unidades. Informação equivocada de estoque zerado.

Segundo a Autuada, “*quer por meio da descrição, quer por meio da NCM constantes das notas fiscais cujo destinatário é a Impugnante, poderia o Fisco ter confrontado todas as entradas e saídas de 2014 e verificado a existência de mercadorias que deram entrada em 2014, mas não deram saída no mesmo período, e que mesmo assim não foram, por erro, registradas no estoque para fins tributários*”.

b) Inexistência de entrada de microcomputadores sem documentação fiscal - Hipótese de montagem com peças regularmente adquiridas:

A Autuada afirma que se equivocou “*na respostada dada à fiscalização acerca da montagem. A resposta da Impugnante, dada por seu sócio, leigo em matéria dos aspectos legais do procedimento de fiscalização, entendeu que tratava a indagação de montagem dos próprios produtos (ou seja, montagem de uma placa mãe ou de um HD, o que demanda expertise industrial que a Impugnante não detém) no período em que realizada a indagação*”.

Salienta, porém, que efetivamente montou microcomputadores a partir das peças por ela adquiridas, oportunidade em que destaca que “*uma resposta equivocada do sujeito passivo fiscalizado não pode levar a uma renúncia a uma apuração cabal dos fatos, ainda que levem à desconstituição do crédito tributário, em nome dos princípios da verdade material, da legalidade objetiva e da imparcialidade. Afinal, sendo a obrigação tributária ex lege, a resposta errada do sujeito passivo não pode levar à exigência superior àquela decorrente da incidência da lei sobre os fatos efetivamente realizados*”.

Cita exemplos e anexa a mídia eletrônica (fl. 132) contendo planilha com o objetivo de demonstrar a vinculação entre as notas fiscais de entradas de partes e peças

de computadores (gabinetes, placas-mãe, HDs, memórias, processadores, monitores, teclados, mouses, etc.) e as respectivas notas fiscais de saídas de microcomputadores montados em seu estabelecimento.

Sustenta, destarte, que *“isso basta para que se declare a nulidade do lançamento tributário nessa parte, pois ele constituiu crédito tributário de ICMS-ST sobre entradas de microcomputadores desacobertadas de documentação fiscal, quando o que ocorreu foi a entrada de peças que, montadas, deram origem aos microcomputadores vendidos”*.

Diante dos argumentos acima, e em que pese o caráter objetivo do roteiro fiscal adotado (LQFID), o qual somente poderia ser contraditado mediante a apresentação dos documentos fiscais cuja ausência foi acusada pelo levantamento realizado, ainda assim a Assessoria do CCMG, no intuito de propiciar aos Autuados todas as oportunidades possíveis de demonstração das suas alegações, houve por bem exarar o interlocutório de fls. 198/200, solicitando à Impugnante as seguintes informações e providências:

Interlocutório (fls. 198/200)

“... **1.** Acoste aos autos mídia eletrônica contendo documentos digitalizados relativos aos balancetes de verificação e balanços contábeis, referentes ao exercício de 2015, de modo a demonstrar o estoque real de cada mercadoria no decorrer do referido exercício, especialmente nos dias 01/01/15 e 31/12/15;

1.1. Havendo documentação contábil que comprove a movimentação de estoques de peças (baixa de peças em estoque) para estoque de computadores em fase de montagem, favor acostar a documentação aos autos (documentação digitalizada, também em mídia eletrônica).

2. Essa empresa possui ou possuía, no exercício de 2015, o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque?

Caso positiva a resposta, favor acostar aos autos cópias de suas páginas (em mídia eletrônica), de modo a comprovar os dados correspondentes à entrada e à saída, à produção e ao estoque de mercadorias no estabelecimento, incluindo a montagem de computadores.

3. Tomando como referência os quadros abaixo (meramente ilustrativos), favor elaborar planilhas indicando:

a) Computadores que foram revendidos, após montagem no estabelecimento, com perfeita vinculação entre as partes e peças adquiridas, utilizadas na montagem de cada um deles.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMPUTADORES MONTADOS NO ESTABELECIMENTO E POSTERIORMENTE REVENDIDOS

NOTA FISCAL DE VENDA				PEÇAS UTILIZADAS E NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO				
NF Nº	DATA	PRODUTO	QTD	PEÇAS UTILIZADAS	QTD	NF AQUISIÇÃO Nº	EMITENTE	DATA
		COMPUTADOR (DESCRIÇÃO)		GABINETE				
				FONTE DE ALIMENTAÇÃO				
				PLACA MÃE				
				PROCESSADOR				
				MEMÓRIA				
				HD				
				DRIVE				
				PLACA DE VÍDEO				
				TECLADO				
				MOUSE				
				MONITOR				
			ETC.					

b). Computadores que foram revendidos na forma em que adquiridos (sem montagem no estabelecimento).

COMPUTADORES REVENDIDOS NA FORMA EM QUE ADQUIRIDOS (SEM MONTAGEM NO ESTABELECIMENTO)

DADOS DA AQUISIÇÃO							DADOS DA REVENDA					
NF Nº	EMITENTE	DATA	PRODUTO	QTD	VR. UNIT	VR. TOTAL	NF Nº	DATA	PRODUTO	QTD	VR. UNIT	VR. TOTAL

4. Se necessário for, favor elaborar levantamento quantitativo próprio, nos mesmos moldes daquele efetuado pelo Fisco, apontando, com precisão, com lastro em documentação hábil, as eventuais incorreções no levantamento fiscal, com explicações detalhadas sobre os erros detectados e as correções efetuadas.

5. Favor prestar outros esclarecimentos, se necessários forem.

6. Anexar aos autos mídia eletrônica (CD) contendo os arquivos relativos às providências solicitadas (favor utilizar arquivos com extensão 'DOC/DOCX' ou 'XLS', conforme o caso)."

Em resposta aos itens "1" e "1.1", os Impugnante acostaram novamente aos autos o livro Registro de Entradas relativo ao exercício de 2014 (fls. 214/226), com o objetivo de demonstrar que, por equívoco, os produtos relacionados nas notas fiscais de entrada de fls. 63/117, adquiridos entre os dias 23 e 30/12/14, e que não teriam sido comercializados no mesmo exercício, deixaram de compor o estoque final de 2014 (estoque inicial de 2015).

Quanto ao item "2", a Autuada informa que "não possuía o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque no exercício de 2015, contudo, a seu ver, a falta desse livro não prejudicaria nenhuma de suas alegações, uma vez que o determinante para a prova das aquisições realizadas seria a documentação fiscal que as embasam, e não seu registro contábil".

Com relação aos itens “3.a” e “3.b”, os Impugnante acostaram aos autos a mídia eletrônica acostada à fl. 227, onde forma inseridas, além do livro Registro de Entradas de 2014 (formato PDF), as planilhas “Doc. 2 - Computadores Montados no Estabelecimento” (segundo os Impugnantes, a planilha em questão relaciona os computadores que foram revendidos, após montagem no estabelecimento, “nos exatos moldes em que requisitado”) e “Doc. 3 - Microcomputadores Revendidos” (nessa planilha, estariam relacionados os computadores/microcomputadores que foram revendidos, na forma em que adquiridos).

Segundo os Impugnantes, após análise dessas planilhas, “*é possível verificar que, para cada saída sem estoque (‘SSE PAG’), apontada no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, há ou um microcomputador que foi montado no estabelecimento (e, portanto, as entradas acobertadas foram de peças, não de microcomputadores) descrito na planilha que atende ao item ‘3.a’ ... ou um microcomputador que foi adquirido dessa forma, mas que erroneamente não compôs o estoque final de 2014/estoque inicial de 2015, conforme descrito na planilha inerente ao item ‘3.b’*”.

Acrescentam que “*o mesmo ocorreu com as demais mercadorias descritas no auto de infração, tais como câmeras digitais, toners e projetores de imagens. Em relação a elas, não houve montagem no estabelecimento, mas somente revenda, de forma que estão todas descritas na planilha que atende ao item ‘3.b’*”.

Concluem que “*não há sequer uma entrada desacobertada de mercadoria*”, motivo pelo qual o lançamento não deve subsistir, nos termos em que formulado, devendo ser retificado para que se considere o real estoque inicial de 2015, bem como os microcomputadores montados no estabelecimento.

Todavia, não assiste razão aos Autuados.

Mister se faz destacar que os Impugnantes **não** trouxeram aos autos documentação (fiscal ou contábil) que pudesse comprovar o alegado equívoco no levantamento do estoque de 31/12/14, bem como as alegadas montagens de computadores que teriam sido realizadas em seu estabelecimento, haja vista **não** terem sido apresentados os documentos solicitados pela Assessoria do CCMG.

Além disso, não obstante a afirmação de que efetivamente realiza a montagem dos equipamentos, os Impugnante informaram que **não** possuíam o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, relativo ao exercício de 2015, fato que impossibilita a averiguação dos dados correspondentes à entrada e à saída, à produção e ao estoque de mercadorias no estabelecimento, especialmente quanto à alegada montagem de computadores no próprio estabelecimento.

Não obstante tais ponderações, a Assessoria do CCMG, por meio da diligência de fl. 238, decidiu pelo retorno dos autos à origem, para que o Fisco analisasse a planilha apresentada pelos Impugnantes, inerente às supostas montagens de computadores realizadas em seu estabelecimento, e apresentasse as seguintes informações/esclarecimentos:

Diligência (fl. 238)

“... Favor informar/esclarecer, após análise da planilha intitulada “Doc. 02 - Computadores Montados no Estabelecimento”, apresentada pela Impugnante em atendimento ao interlocutório de fls. 198/200 (vide **exemplos em anexo**):

a) as correlações apresentadas entre as notas fiscais de vendas de computadores e as notas fiscais de entradas de peças (gabinetes, processadores, HDs, memórias, placas-mãe, drives, teclados, mouses, monitores, etc.), **ainda que parcialmente**, indicam a possibilidade de eventuais montagens de computadores no estabelecimento autuado?

b) caso seja negativa a resposta, em relação à totalidade das correlações, favor esclarecer a motivação do não acatamento das alegadas montagens...”

Manifestando-se às fls. 243/246 e 258/268, a Fiscalização não acata as planilhas e os argumentos apresentados pelos Impugnantes, referentes ao interlocutório, posicionando-se da seguinte forma:

Manifestação Fiscal (fls. 243/246)

“... As notas fiscais de saídas / vendas de microcomputadores emitidas pelo contribuinte não trazem quaisquer identificações de peças e partes, conforme cópias anexas.

O contribuinte não demonstrou como pode especificar quais peças compõem o microcomputador teoricamente montado, uma vez que a descrição na NF-e emitida consta apenas ‘MICROCOMPUTADOR’ OU ‘MICROCOMPUTAODR C/ MONITOR’.

O contribuinte não explica como ele sabe que:

- na ‘montagem’ do microcomputador vendido na NF-e 1019 de 06/05/2015, fls. 240, usou o gabinete que foi comprado através da NF-e 6963 de 17/12/2014,

- na ‘montagem’ do microcomputador c/ monitor vendido na NF-e 1464 de 01/09/2015, fls. 241, usou o gabinete que foi comprado através da NF-e 6590 de 01/12/2014,

- na ‘montagem’ do microcomputador c/ monitor vendido na NF-e 1354 de 01/08/2015, fls. 241, usou o gabinete que foi comprado através da NF-e 356 de 23/06/2015.

O que se depreende da análise das informações é que não há controle de partes / produtos como por exemplo nº de série. O contribuinte informa que usa um gabinete comprado a mais de nove meses na NF-e 1464 de 01/09/2015 (fls. 241). Mas, na NF-e 835 de

03/03/2015 (fls. 239) usa um gabinete comprado a um mês.

Para o fisco, esses fatos expõem a tentativa do contribuinte, de posse dos resultados, confundir todo o trabalho, primeiro jogando a hipótese dos Estoques Iniciais estarem errados e posteriormente, afirmando montagem de microcomputadores.

O fisco continua afirmando que se os microcomputadores foram montados, deveria ter resultado no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário saídas desacobertas das partes componentes em igual quantidade de microcomputadores, conforme exposto nas fls. 234 a 236.” (Grifou-se)

Manifestação Fiscal (fls. 258/268)

“... Em suas alegações, fls. 206, o contribuinte afirma que comparando as planilhas por ele elaboradas com o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, é possível verificar que ou os computadores vendidos foram adquiridos por meio de notas fiscais que, por equívoco, não compuseram o estoque final de 2014/estoque inicial de 2015, ou foram montados pela impugnante com peças regularmente adquiridas.

Ante essa alegação, fica claro e cristalino que **a empresa, mesmo após o levantamento solicitado pelo Conselho de Contribuintes, não tem ideia de qual explicação dar em relação ao resultado do LEQFID**. Tenta de qualquer maneira justificar as entradas e saídas desacobertas sem lastro algum.

Diz que os computadores ou podem ter sido comprados em 2014 e não compuseram o estoque, afirmação já afastada pelo fisco, ou podem ter sido montados.

As partes básicas componentes de microcomputadores relacionadas pelo contribuinte, em seu levantamento, seriam gabinete, monitor, HD, placa mãe, drive de DVD, etc.

No Resumo Geral, fls. 13 a 16, constam entradas desacobertas de 2.132 unidades de microcomputadores.

Se, como o contribuinte afirma, que os computadores foram montados, deveria ter resultado no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário saídas desacobertas das partes componentes em igual quantidade de microcomputadores.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para embasar suas alegações o fisco apresenta parte do Relatório Geral, fls. 13 a 16, demonstrando que não há tal correlação.

PRODUTO	DESCRIÇÃO	UNIDADE	QTD SAÍDAS DES.
AGRUP_14	GABINETES	...	80
AGRUP_17	HD	...	372
AGRUP_18	HD 1 TB	...	99
AGRUP_26	MEMÓRIA 2GB	...	439
AGRUP_27	MEMÓRIA 4 GB	...	1.016
AGRUP_29	MEMÓRIA 8 GB	...	111
AGRUP_40	PLACA DE REDE	...	480
AGRUP_42	PLACA MÃE	...	3.014
AGRUP_43	PROCESSADOR	...	1.728
AGRUP_49	TECLADO	...	1.183
AGRUP_51	MONITORES	...	1.694
AGRUP_54	HD SATA 2 500 GB	...	629
AGRUP_55	HD SAT 3 500 GB	...	105
AGRUP_59	HD 3 1 TB	...	136
AGRUP_63	PLACA DE CIRCUITO	...	57

Questiona-se como a empresa sabe exatamente quais são os componentes daquele microcomputador montado para aquela venda, se não tem Livro Controle de Produção e do Estoque e há grande variação de componentes?

Questiona-se, também, como a empresa sabe exatamente quais os componentes comprados via determinada nota fiscal foram usados para a montagem daquele microcomputador, uma vez que não há identificação das peças?

Vale lembrar, também, que houve vendas de componentes sem que estivessem compondo microcomputadores, conforme relação de notas abaixo, tendo como exemplo as notas de vendas de monitores E esse fato não foi considerado pelo contribuinte em seu levantamento.

[...]

As notas fiscais de saídas/vendas de microcomputadores emitidas pelo contribuinte não trazem quaisquer informações de peças e partes, conforme cópias anexas.

O contribuinte não demonstrou como pode especificar quais peças compõem o microcomputador teoricamente montado, uma vez

que a descrição na NF-e emitida consta apenas 'MICROCOMPUTADOR' OU 'MICROCOMPUTAODR C/ MONITOR'. O contribuinte declara que no computador vendido em 12/01/2015 através da NF-e 723 (fls. 239) constavam os componentes memória, gabinete, processador, teclado, mouse, placa mãe e HD. Já no computador vendido através da NF-e 835 de 03/03/2015 (fls. 239) constam memória, placa mãe, gabinete, HD, teclado, mouse, gravador, placa de rede.

O contribuinte não explica como ele sabe que:

- na 'montagem' do microcomputador vendido na NF-e 1019 de 06/05/2015 (fls. 240) usou o gabinete que foi comprado através da NF-e 6963 de 17/12/2014,

- na 'montagem' do microcomputador c/ monitor vendido na NF-e 1464 de 01/09/2015 (fls. 241) usou o gabinete que foi comprado através da NF-e 6590 de 01/12/2014,

- na 'montagem' do microcomputador c/ monitor vendido na NF-e 1354 de 01/08/2015 (fls. 241) usou o gabinete que foi comprado através da NF-e 356 de 23/06/2015.

Para o fisco, esses fatos expõem a tentativa do contribuinte, de posse dos resultados, confundir todo o trabalho, primeiro jogando a hipótese dos Estoques Iniciais estarem errados e, posteriormente, afirmando montagem de microcomputadores.

O fisco continua afirmando que, se os microcomputadores foram montados, deveria ter resultado no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário saídas desacobertadas das partes componentes em igual quantidade de microcomputadores, conforme exposto nas fls. 234 a 236 ..." (Grifou-se)

Após terem vista dos autos em função da diligência, os Sujeitos Passivos destacam, inicialmente, que *"a possibilidade de identificação da entrada e saída de mercadorias não individualizadas por número de série não deveria impressionar a fiscalização, muito menos causar-lhe espécie"*.

Salientam que *"essa possibilidade é regulada juridicamente por meio dos métodos PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai) e UEPS (último que entra, primeiro que sai). O primeiro método (PEPS) é adotado pelo CPC nº 16, pronunciamento contábil exarado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, criado pela Resolução CFC nº 1.055/05 e cuja legitimidade legal foi reconhecida pela Lei 11.638/2008 ao introduzir na Lei 6.385 o art. 10-A. Já o segundo (UEPS) é admitido também pela legislação tributária, a exemplo do art. 72 do RICMS/2002"*.

Citam o exemplo dos gabinetes levantado na manifestação fiscal e esclarecem que adotando o método UEPS, privilegiaram as entradas ocorridas no 23.372/19/1ª

próprio mês da saída dos computadores, ou seja, as entradas mais recentes. Verificando que as entradas de gabinetes no mês da saída foram insuficientes para cobrir todas as saídas de computadores montados, ou que não ocorreram tais entradas no mês, buscavam as entradas mais recentes dos meses anteriores.

Após citarem alguns exemplos da utilização do referido método, para vinculação de notas fiscais de saída de computadores “montados” com as partes e peças adquiridas, os Impugnantes afirmam que o “*Fisco insiste em manter um trabalho feito eletronicamente a partir de estoque inicial declarado em quantidade comprovadamente menor do que a real*”.

Acrescentam que “*o Fisco insiste em negar a ocorrência de montagem de computadores mesmo diante da demonstração de que diversas entradas de bens foram utilizadas para montar computadores, havendo perfeita vinculação entre essas entradas e as saídas por meio de métodos admitidos pela legislação*”.

Concluem que “*o Fisco ignora a verdade material dos autos, resistindo ainda que parcialmente a acatar as alegações do contribuinte, ignorando a necessidade de retificação dos estoques iniciais e a necessidade de se anular as saídas e entradas desacobertas de computadores, pois provada a montagem no estabelecimento*”.

Entretanto, falece razão aos Impugnantes.

Quanto ao Estoque Inicial de 2015, é fato incontroverso nos autos que o estabelecimento autuado adquiriu diversas mercadorias (caixas de som, estabilizadores, gravadores de DVD, HDs, HDs externos, impressoras, memórias, microcomputadores, monitores, mouses, placas-mãe, etc.), no período compreendido entre os dias 23 e 31/12/14, por meio das notas fiscais acostadas às fls. 63/117, em quantidades bastante significativas.

Ante tal fato, afigura-se no mínimo contraditória a afirmação de que teria havido um *pequeno* equívoco de escrituração do livro Registro de Inventário, consistente na ausência de registro da aludida compra.

Com efeito, em se tratando, como visto, de uma compra significativa de mercadorias, realizada apenas uma semana antes da apuração final de estoques no exercício de 2014, não se afigura crível que tais aquisições tenham sido, por assim dizer, *esquecidas* quando da escrituração do estoque, seja pelo seu montante elevado, seja pelo fato de que a escrituração do livro Registro de Inventário é precedida pela contagem física de mercadorias, o que torna ainda mais improvável o alegado esquecimento.

Quanto à questão da montagem de computadores no estabelecimento, os Impugnantes também alegam ter ocorrido um equívoco inicial do sócio-administrador, ao afirmar que não se realizava tal atividade no estabelecimento, declaração esta posteriormente retificada.

Neste particular, há que se destacar, desde logo, que a informação acerca da inexistência da atividade de montagem de computadores (a qual, à luz do disposto no art. 222, inciso II, alínea “c”, do Regulamento de ICMS, configura uma das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

modalidades de industrialização) também consta do Cadastro de Contribuintes de Minas Gerais, uma vez que foi informado ao Fisco, pelos sócios da Autuada, que a atividade principal desenvolvida no estabelecimento cinge-se ao *comércio atacadista de equipamentos de informática* (CNAE 4651-6/01), sendo desempenhada adicionalmente, como atividade secundária, apenas a consultoria em tecnologia da informação (CNAE 6204-0/00).

Ainda no que pertine a este aspecto, é de se registrar que a própria localização do estabelecimento em apreço (em uma das salas situadas no 10º andar de prédio comercial no bairro Santo Agostinho, em Belo Horizonte) mostra-se inadequada ao desenvolvimento de atividades industriais, ainda que na modalidade “montagem”.

Vê-se, portanto, que se erro houve na primeira declaração prestada pelo sócio em resposta à intimação fiscal, tal erro também foi cometido quando da inscrição do estabelecimento no Cadastro de Contribuintes do Estado, erro este que persistiria até os dias atuais.

A par disto, consoante relatado, foi reconhecido pelos Impugnantes que o estabelecimento autuado não dispõe do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, não obstante as exigências legais e regulamentares neste sentido.

Confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

II - manter livros fiscais devidamente registrados na repartição fazendária, bem como os documentos fiscais e arquivos com registros eletrônicos, na forma e no prazo previstos na legislação tributária;

Regulamento do ICMS

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

III - escriturar e manter os livros da escrita fiscal registrados na repartição fazendária a que estiver circunscrito e, sendo o caso, os livros da escrita contábil, mantendo-os, inclusive os documentos auxiliares, bem como os arquivos com registros eletrônicos, em ordem cronológica pelos prazos previstos, conforme o caso, no § 1º deste artigo, para exibição ou entrega ao Fisco;

(...)

Art. 160 - O contribuinte do imposto deverá manter, em cada um dos seus estabelecimentos, os seguintes livros fiscais, cujas regras de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

escrituração e de lançamento são as estabelecidas na Parte 1 do Anexo V e no Anexo VII:

(...)

3° O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque será utilizado pelo estabelecimento industrial, ou por estabelecimento a ele equiparado pela legislação federal, e pelo atacadista, podendo, a critério do Fisco, ser exigido de estabelecimento de contribuinte de outra categoria com as adaptações necessárias.

Todavia, não obstante a alegação de cometimentos de reiterados erros, conforme anteriormente indicado, e a despeito, também, da falta de escrituração do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, cuja escrituração é obrigatória para os estabelecimentos que desempenham atividade industrial (dentre estas, a montagem), ainda assim a Assessoria do CCMG oportunizou aos Impugnantes a comprovação das suas alegações mediante outros meios, notadamente através da sua própria escrita contábil.

Em resposta, os Impugnantes trouxeram aos autos, mais uma vez, cópias do livro Registro de Entradas e, além disso, planilhas por eles elaboradas, as quais, no entanto, não se fizeram acompanhar dos documentos fiscais e/ou contábeis requeridos.

Isto posto, impõe-se que sejam considerados as informações, documentos e livros fiscais, tal como escriturados pela própria Autuada, nos termos previstos pela legislação, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 25 - O lançamento do imposto será feito nos documentos e nos livros fiscais, com a descrição das operações e prestações realizadas, na forma prevista em regulamento.

Regulamento do ICMS

Art. 127. A escrituração dos livros e documentos fiscais será feita pelo sujeito passivo, na forma estabelecida pela legislação tributária, com base nos documentos relativos às operações ou às prestações realizadas.

Vale ressaltar, em acréscimo, que não é dado a este Órgão julgador administrativo desconsiderar o comando contido no art. 136 do RPTA, *in litteris*:

Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Também não socorre aos Impugnantes a alegação de que a vinculação entre os componentes utilizados e os computadores resultantes do processo de montagem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

poderia ser feita mediante utilização do método UEPS (último a entrar, primeiro a sair), com supedâneo no art. 72 do RICMS/02.

Com efeito, tal dispositivo regulamentar cuida de disciplinar situação diversa, é dizer, trata de definir um critério hábil a definir como deve ser efetuado o estorno de créditos relativos a produtos não perfeitamente identificáveis cujas aquisições (entradas) se deram por valores diferentes (gerando, por consequência, créditos em valores distintos).

Em outras palavras, referido critério não se presta a definir quais seriam os insumos utilizados em determinado processo industrial, processo este que, no caso em apreço, sequer se tem por demonstrado.

Subsidiariamente, os Impugnantes requerem que sejam excluídas do Auto de Infração as saídas isentas realizadas pelo estabelecimento autuado, destinados à “PMMG Centro de Tecnologia em Sistema – CTS” e “Universidade do Estado de Minas Gerais”. Todavia, descabe cogitar da dedução pretendida, uma vez que no levantamento quantitativo levado a efeito pelo Fisco já foi considerada a entrada de 1.126 (um mil, cento e vinte e seis) unidades de microcomputadores regularmente acobertados por documentação fiscal, não fazendo sentido, pois, os argumentos dos Impugnantes contrários à exigência do imposto nas entradas desacobertadas desses mesmos produtos.

No que pertine à inclusão, no polo passivo, do sócio-administrador do estabelecimento autuado, referida conduta encontra respaldo não apenas no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), como também no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75.

Código Tributário Nacional (CTN)

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:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes. (destacou-se)

De fato, as infrações narradas no Auto de Infração, devidamente caracterizadas nos autos, **não** se confundem com mero inadimplemento da obrigação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infrações em cuja definição o dolo específico é elementar.

Correta, portanto, a inclusão do sócio supracitado no polo passivo da obrigação tributária.

Assim sendo, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas, pois, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS/ST, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos art. 56, § 2º, inciso III e art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Esclareça-se, por fim, que, ao contrário da alegação dos Impugnantes, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, já se encontra adequada ao patamar máximo estipulado no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal (duas vezes o valor do imposto incidente na operação), pois inexistem produtos com tributação (alíquota) inferior a 12% (doze por cento), conforme demonstrado à fls. 20, 21 e 22/24, respectivamente, devendo-se destacar que, para as saídas desacobertadas, embora não tenha havido exigência de ICMS, as operações estavam sujeitas à incidência do imposto, ainda que mediante a sistemática da substituição tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir requerimento de juntada de documento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora), que o julgava parcialmente procedente para excluir o Coobrigado e o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, que, ainda, acatava a alteração de estoque inicial de 01/01/2015, conforme documentos de fls. 63/117. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Impugnante E PC Informática Ltda, sustentou oralmente o Dr. Frederico Menezes Breyner e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 08 de agosto de 2019.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.372/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000886083-42
Impugnação: 40.010144951-21, 40.010144952-01 (Coob.)
Impugnante: E P C Informática Ltda
IE: 002246718.00-93
José Eduardo Nunes Ragonezi (Coob.)
CPF: 032.623.266-40
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DFT/Teófilo Otoni

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme consta do Relatório, entre as infrações apuradas pela Autoridade Fiscal temos a presunção de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias sem acobertamento fiscal no exercício de 2015, apuração realizada a partir do método de fiscalização de 'levantamento quantitativo', previsto no art. 194 do RICMS/02. Não tendo o Contribuinte apresentado provas capazes de descaracterizar a imputação fiscal, entendeu o Colegiado pela manutenção do lançamento.

Entretanto, no que tange à manutenção do sócio administrador do estabelecimento autuado como coobrigado no polo passivo, entendo pela ausência da demonstração da conduta justificadora da imputação com base no dispositivo legal citado no Auto de Infração.

Para fundamentar a responsabilidade solidária do sócio, o Auto de Infração traz, exclusivamente, o art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 (fls. 03), o qual possui a seguinte redação:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

Referido dispositivo prevê a possibilidade de inclusão de terceiro, estranho à relação jurídica, no polo passivo desde que comprovado que por seus atos ou omissões tenha concorrido para o não pagamento do tributo. Fala-se em terceiro

estranho porque o dispositivo é claro ao citar a conduta de qualquer pessoa que não a do próprio 'contribuinte ou responsável'.

A interpretação dada a este dispositivo é diversa daquela aplicável às hipóteses de responsabilidade objetiva do sócio prevista no § 2º, inciso II do mesmo art. 21 da 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:

I - o mandatário, o preposto e o empregado;

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.

Esse artigo, e considerando também o art. 89 do RPTA e as previsões da Portaria SRE nº 148/15, em geral permite (embora também questionável) a inclusão do sócio administrador sem a necessidade de descrição ou comprovação de conduta dolosa e contrária à legislação tributária.

Entretanto, essa imputação objetiva não encontra fundamento no tipo do art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75, exigindo do Fiscal a descrição da conduta do terceiro que tenha contribuído para o não recolhimento do imposto pelo próprio contribuinte ou mesmo por outro responsável.

Vale destacar que, embora o art. 124, inciso II do CTN permita a criação, por lei, de outras hipóteses de responsabilidade solidária, a doutrina é uníssona em afirmar que tal permissão deve se dar em observância às normas superiores. Ao Poder Público é defeso criar hipóteses de responsabilização sem quaisquer critérios, sob pena de restar caracterizada violação à competência atribuída à lei complementar pelo art. 146 da Constituição Federal.

O professor Hugo de Brito Machado Segundo, ao comentar o citado art. 124, inciso II do CTN (*in* "Comentários ao Código Tributário Nacional", volume II, p.p. 464/465, Editora Atlas, 2014) esclarece:

Diz o artigo 124, inciso II do Código Tributário Nacional, que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. A primeira vista pode parecer que o legislador tem a liberdade para designar quaisquer pessoas como solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo. Não é assim, porém, porque a interpretação dessa norma, como de qualquer norma jurídica há de ser feita sem desconsideração do sistema em que encarta e

especialmente das normas hierarquicamente superiores.

Não é demais repetimos que a interpretação de uma Norma há de ser feita de sorte que não restem sem sentido as demais, salvo se considerarmos revogadas ou modificadas. O significado e o alcance, sobretudo das normas superiores, há de ser sempre preservado.

E, após citar o professor Paulo de Barros Carvalho, conclui o autor:

Tem inteira razão Barros Carvalho. Pudesse o legislador atribuir a pessoa estranha ao fato gerador de um tributo a condição de devedor solidário deste, restaria amesquinhada a garantia constitucional consubstanciada no desenho das limitações constitucionais do Poder de Tributar, ou, dito como outras palavras, no desenho das competências tributárias atribuídas às pessoas jurídicas de direito público, às quais são constitucionalmente atribuídas as parcelas daquele importantíssimo Poder do Estado.

Citando exemplo trazido pelo mesmo professor Hugo de Brito, podemos imaginar que o art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 justificaria a inclusão do transportador de mercadorias que realizasse sua atividade sem a nota fiscal correspondente à operação. Esse transportador não está pessoal e diretamente ligado à hipótese de incidência do ICMS, mas sua conduta pode corresponder a fato que concorreu para o não pagamento tributo.

No presente caso, não há no lançamento ou no relatório fiscal qualquer explicação acerca da conduta da pessoa física incluída no polo passivo. A autuação se limitou a citar o dispositivo legal, não trazendo qualquer explicação ou descrição de conduta ilegal ou imoral do sócio. A Fiscalização não demonstra com qual conduta o Coobrigado concorreu para o não pagamento do imposto.

Diante do exposto, voto por afastar a responsabilidade do Coobrigado.

Sala das Sessões, 08 de agosto de 2019.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.372/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000886083-42
Impugnação: 40.010144951-21, 40.010144952-01 (Coob.)
Impugnante: E PC Informática Ltda
IE: 002246718.00-93
José Eduardo Nunes Ragonezi (Coob.)
CPF: 032.623.266-40
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DFT/Teófilo Otoni

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A presente autuação versa sobre a acusação fiscal de entradas e saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal, imputações estas apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário realizado no exercício de 2015.

Com relação às entradas desacobertadas, as exigências referem-se ao ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º, inciso III e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Relativamente às saídas desacobertadas, a exigência fiscal se restringiu à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da mesma Lei.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O Fisco apurou, após a elaboração do levantamento quantitativo, as entradas e saídas desacobertadas indicadas às fls. 17/19, merecendo especial destaque a constatação de entradas de 2.132 (duas mil cento e trinta e duas) unidades de microcomputadores sem a respectiva documentação fiscal.

A Autuada por sua vez, impugna o lançamento elucidando que “o lançamento deve ser anulado porque não leva em consideração entradas de mercadorias ocorrida no ano de 2014 que, por equívoco, não compuseram o estoque da Impugnante, e porque desconsidera que diversas saídas se deram para órgãos e entidades públicas estaduais, isentas por força do item 136 do Anexo I do RICMS/MG”.

Fazendo menção às notas fiscais de entradas acostadas às fls. 63/117, a Impugnante afirma que adquiriu mercadorias entre os dias 23 e 30/12/14 que, apesar de não terem dado saída em 2014, deixaram de compor, por equívoco, o estoque final de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2014 (estoque inicial de 2015), o que teria ocorrido com os produtos e quantidades a seguir indicados:

- Caixas de som: entradas de 200 (duzentas) unidades. Informação equivocada de estoque zerado;
- Estabilizadores: entradas de 100 (cem) unidades. Informação equivocada de estoque de 200 (duzentas) unidades;
- Gravador de DVD: entradas de 300 (trezentas) unidades. Informação equivocada de estoque de 100 (cem) unidades;
- HD: entradas de 290 (duzentas e noventa) unidades. Informação equivocada de estoque zerado;
- HD Externo: entradas de 100 (cem) unidades. Informação equivocada de estoque zerado;
- Impressoras: entradas de 55 (cinquenta e cinco) unidades. Informação equivocada de estoque de 02 (duas) unidades;
- Memórias 2 GB: entradas de 50 (cinquenta) unidades. Informação equivocada de estoque de 80 (oitenta) unidades;
- Memórias 4 GB: entradas de 200 (duzentas) unidades. Informação equivocada de estoque de 03 (três) unidades;
- Microcomputadores: entradas de 174 (cento e setenta e quatro) unidades. Informação equivocada de estoque de 04 (quatro) unidades;
- Monitores: entradas de 400 (quatrocentas) unidades. Informação equivocada de estoque de 15 (quinze) unidades;
- Mouse: entradas de 300 (trezentas) unidades. Informação equivocada de estoque de 01 (uma) unidade;
- Placa Mãe: entradas de 460 (quatrocentas e sessenta) unidades. Informação equivocada de estoque de 19 (dezenove) unidades;
- Processadores: entradas de 190 (cento e noventa) unidades. Informação equivocada de estoque de 05 (cinco) unidades;
- Teclados: entradas de 400 (quatrocentas) unidades. Informação equivocada de estoque de 200 (duzentas) unidades;
- No Break: entradas de 30 (trinta) unidades. Informação equivocada de estoque zerado.

A Impugnante carreou aos autos o livro Registro de Entradas relativo ao exercício de 2014 (fls. 214/226), com o objetivo de demonstrar que, por equívoco, os produtos relacionados nas notas fiscais de entrada de fls. 63/117, adquiridos entre os dias 23 e 30/12/14, e que não teriam sido comercializados no mesmo exercício, deixaram de compor o estoque final de 2014 (estoque inicial de 2015).

Por oportuno, é importante destacar que não há nenhuma prova nos autos ou qualquer alegação da Fiscalização no sentido de que as notas fiscais de entrada que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

foram carreadas às fls. 63/117 não representaram operações reais, ou seja, a nosso juízo deve-se dar fé aos respectivos documentos de forma a considera-los na apuração dos débitos referente ao lançamento.

Conforme destacado pela Assessoria desta casa:

É fato incontroverso nos autos que o estabelecimento autuado adquiriu diversas mercadorias (caixas de som, estabilizadores, gravadores de DVD, HDs, HDs externos, impressoras, memórias, microcomputadores, monitores, mouses, placas-mãe, etc.), no período compreendido entre os dias 23 e 31/12/14, por meio das notas fiscais acostadas às fls. 63/117, em quantidades bastante significativas.

Por serem significativas essas entradas e não terem ocorrido saídas também significativas dessas mesmas mercadorias, no mesmo período, é bastante razoável o argumento dos Sujeitos Passivos de que essas quantidades, por um lapso, não tenham integrado o estoque final de 2014 (31/12/14) e, por consequência, o estoque inicial de 2015 (01/01/15).

Assim, no mínimo por prudência, em sintonia com o princípio in dubio pro reo, decide-se pelo acatamento do argumento dos Sujeitos Passivos, para que o Fisco considere no estoque inicial de 2015 as mercadorias listadas nas notas fiscais acostadas às fls. 63/117, nas quantidades informadas nos referidos documentos fiscais, deduzindo-se destas eventuais saídas regularmente acobertadas das mesmas mercadorias e no mesmo período.

Mesmo que remanescesse qualquer dúvida sobre a efetividade destas operações, diante da ausência de provas em sentido contrário, deve ser realizada uma interpretação mais favorável ao contribuinte, conforme inteligência do art. 112 do CTN.

Por oportuno, é importante destacar que o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, já proferiu inúmeras decisões, aplicando o disposto no art. 112 do CTN, interpretando a norma de forma mais benéfica ao contribuinte:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU E TAXAS. MUNICÍPIO DE JUIZ DE FORA. PRELIMINAR. DECADÊNCIA DO CONTRIBUINTE. INAPLICABILIDADE. DIREITO DE AÇÃO. MÉRITO. ALÍQUOTA APLICÁVEL. IMÓVEL NÃO EDIFICADO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE. SENTENÇA MANTIDA.

1. O DIREITO DE AÇÃO É UM DIREITO PÚBLICO SUBJETIVO DO CIDADÃO, EXPRESSO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 EM SEU ART. 5º, XXXV, PELO QUE NADA OBSTA AO CONTRIBUINTE AJUIZAR AÇÃO REQUERENDO A DESCONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO QUAL É EXECUTADO, NÃO HAVENDO EXIGÊNCIA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE QUE A AÇÃO JUDICIAL SEJA PRECEDIDA DE RECLAMAÇÃO ADMINISTRATIVA.

2. O PRINCÍPIO, "IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE", ENCONTRA-SE MATERIALIZADO NO ARTIGO 112 DO CTN, O QUAL DIZ QUE EM CASO DE DÚVIDA DEVE SER TOMADA A INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. RECURSO NÃO PROVIDO. MANTIDA A SENTENÇA. (RELATOR(A): DES.(A) CARLOS ROBERTO DE FARIA, DATA DE JULGAMENTO: 06/06/2019, DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA: 17/06/2019, PROCESSO: APELAÇÃO CÍVEL 1.0145.13.067979-1/001)

Por todo o exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento de forma a acatar a alteração de estoque inicial de 01/01/15, conforme documentos de fls. 63/117.

Sala das Sessões, 08 de agosto de 2019.

**Marcelo Nogueira de Moraes
Conselheiro**