

Acórdão: 23.549/20/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001041130-39  
Impugnação: 40.010146405-71, 40.010146407-32 (Coob.), 40.010146406-51 (Coob.)  
Impugnante: Perfil Distribuição e Logística Ltda.  
IE: 702318100.00-60  
Antônia Maria Maiolino Martins (Coob.)  
CPF: 320.563.116-15  
Laurivaldo Pereira Martins (Coob.)  
CPF: 012.473.606-87  
Proc. S. Passivo: Marcela Cunha Guimarães/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Os sócios-administradores respondem pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – OMISSÃO DE RECEITAS.** Constatou-se, mediante o confronto entre os dados relativos a estoques, no final do exercício, da conta contábil “Estoque – Mercadorias para Revenda” e o registro H010 do Sped Fiscal (Inventário), a falta de escrituração de pagamentos efetuados, caracterizando a saída de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal correspondente, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º, da Lei 6.763/75 c/c art. 293, inciso II, do Decreto nº 9.580/18 e art. 194, § 3º, do RICMS/02. Infração caracterizada. Correta as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para adequar a Multa Isolada ao limite previsto no § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75 e, ainda, para alteração do valor das vendas submetidas ao regime de débito e crédito, no cálculo da proporção sobre o valor das vendas totais.

**MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se a entrada de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, apurada após a constatação da saída desacobertada de mercadorias sujeitas ao ICMS/ST, mediante procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro prevista art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se ainda, considerar como base de cálculo do ICMS/ST o valor apurado mediante a aplicação do percentual de 26,56% (vinte e seis vírgula cinquenta e seis por cento) sobre o total das entradas desacobertadas, apurado a partir das saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no exercício de 2013, em face da falta de comprovação de pagamentos, identificados mediante o confronto dos valores declarados em sua escrita fiscal com os valores declarados na escrita contábil, por meio da Escrituração Contábil Digital, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” do da Lei nº 6.763.75.

A diferença entre o valor do estoque fiscal (Registro de Inventário), e o estoque contábil (EFD- conta Estoque de Mercadorias para Revenda), demonstram que o estoque fiscal apresentou diferença a maior em relação ao estoque contábil.

Como a conta Estoque de Mercadorias do livro Razão apresenta valor a menor, conclui a Fiscalização que foram adquiridas mercadorias com recursos não declarados na escrita contábil, o que levou à presunção de omissão de receitas, e por consequência, presume-se saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, conforme art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Ainda, constatou-se a entrada de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, apurada após a constatação da saída desacobertada de mercadorias sujeitas ao ICMS/ST, mediante apuração reversa, procedimento considerado tecnicamente idôneo nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro prevista art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75.

Considerando a simulação de registros contábeis, para ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS (*saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal*), em típico ato ilícito, e não tendo ocorrido lançamentos retificadores, conclui a Fiscalização pela comprovação de atos praticados contrariamente à lei, e os sócios gerentes foram incluídos no polo passivo com fundamento na Portaria SRE nº 148/15,

nos arts. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam, em conjunto, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 27/74. Acosta os documentos de fls. 75/140.

Alegam a nulidade do Auto de Infração em razão de a Fiscalização ter constituído o crédito tributário, sem a discriminação dos valores por cada período de competência, tendo simplesmente afirmado que se referem ao exercício de 2013 e indicado os valores correspondentes apenas ao período de 01/12/13 a 31/12/13.

Aduzem que tal discriminação dos valores, mês a mês, é importante para demonstrar que teria ocorrido a decadência dos fatos ocorridos no período de janeiro a julho de 2013, nos termos do art. 150, § 4º e art. 156, inciso V, ambos do CTN.

Afirmam que o Auto de Infração é nulo também em face da utilização pelo Fisco do procedimento de “conclusão fiscal” (inciso V do art. 194 do RICMS/02), entendendo que não seria o método mais adequado para apuração da suposta entrada ou saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, diante da possibilidade de ocorrência de equívocos na informação de estoques na escrituração contábil, enquanto o levantamento quantitativo financeiro diário reduz a possibilidade de erros.

Citam decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais no sentido de se priorizar a técnica do levantamento quantitativo.

Discordam da inclusão dos sócios no polo passivo da autuação, porque a Portaria nº 148/15, que atribuiu responsabilidade aos sócios, é um veículo infralegal, incapaz de criar deveres e permitir a responsabilização patrimonial de terceiros por dívidas de outrem, uma vez que o art. 97, inciso III do CTN, prevê a necessidade de lei não apenas para instituir tributo, mas também para a definição do sujeito passivo da obrigação tributária.

Aduzem que a atribuição de responsabilidade aos sócios-administradores, com fundamento na Portaria nº 148/2015, violou não apenas o princípio da legalidade, mas também o da irretroatividade, isso porque tal ato administrativo foi publicado em 20/10/15, portanto, posteriormente à ocorrência dos fatos geradores.

Quanto à responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, alega que esta é subjetiva, isto é, depende de comprovação do dolo, assim como a responsabilidade prevista no art. 137 do mesmo CTN, que prevê a necessidade de comprovação de dolo específico, o que entente não ter restado provado pela Fiscalização.

Observam que a simples circunstância de o sócio ser o administrador da sociedade não possibilita ao Fisco incluí-lo no polo passivo da autuação, por se tratar de responsabilidade pessoal, devendo a Autoridade Fiscal correlacionar, motivadamente, a conduta individual de cada sócio-administrador com a prática do ilícito tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Asseveram que o Superior Tribunal de Justiça sumulou o entendimento de que “*o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade tributária do sócio gerente*” (Súmula 430 do STJ).

Adentrando ao mérito, aduzem que a diferença apurada pelo Fisco entre o estoque informado na escrita contábil e aquele declarado no Sped Fiscal no ano de 2013, decorreu de erro na escrituração contábil, sendo que corretas as informações constantes da escrita fiscal.

Afirmam que, além do equívoco pontual quanto à indicação de estoque pertencente a Autuada Matriz nos livros contábeis, um dos motivos que levou a Autoridade Fiscal a concluir pela entrada ou saída desacobertas de mercadorias, é que na escrituração contábil, a empresa também não indicou o estoque da filial.

Concluem que, considerando que o estoque da filial não informado na escrituração contábil original era de R\$ 219.483,81, a diferença apurada entre o confronto fiscal e contábil não seria de R\$ 277.783,52, mas sim de R\$ 58.299,71, valor este que poderia ser imputado à matriz, e mesmo assim, com distorções, em razão do erro de escrituração ora apresentado.

No tocante aos cálculos apresentados no Auto de Infração, apontam equívoco decorrente de ter sido indicado inicialmente como total de entradas e saídas desacobertas de documentação fiscal o montante de R\$ 277.783,52, dos quais R\$ 269.678,84 referem-se ao estabelecimento autuado; e ao calcular o ICMS/ST aferiu-se como entradas desacobertas o valor de R\$ 204.585,81, de modo que, numa operação lógica, o valor de saídas desacobertas seria de R\$ 65.093,03 e não de R\$ 144.735,99, utilizado para base de cálculo do ICMS sobre saídas.

Afirmam que a divergência apontada pelo Fisco entre o estoque informado na escrita contábil e aquele declarado no Sped Fiscal decorreu de erro na escrituração contábil e que tal erro jamais permitiria a presunção de entrada ou saída desacobertas, mas no máximo, multa isolada em razão de equívoco na escrituração contábil.

Aduzem que a escrituração equivocada dos livros contábeis não ocasionou nenhum prejuízo ao erário e que todas as operações foram acobertadas por documentos fiscais, todos transmitidos através do Sped Fiscal, devendo a escrita fiscal prevalecer nesse caso.

Invocam os princípios da busca pela verdade material e da primazia da essência sob a forma para justificar o refazimento da escrita contábil (Doc. 05), a qual agora estaria alinhada com todos os documentos que comprovam as entradas e as saídas de mercadorias, já informadas, corretamente na escrita fiscal, conforme parecer contábil anexo (Doc. 06).

Transcrevem trechos do denominado “parecer contábil”, os quais informa que, mediante a análise da Escrituração Contábil Digital (ECD), ano de 2013, foram verificados “*alguns erros, em especial os valores contabilizados na conta contábil “Mercadorias p/Revenda”, que podem ser oriundos de erros de digitação ou descuido na verificação dos valores dos inventários de mercadorias das unidades (matriz e filial), em específico, a falta de lançamento na contabilidade do estoque da filial de*

*Goiás, constante do SPED FISCAL, transmitido em fevereiro de 2014 e no Livro Registro de Inventário de 2013 no valor de R\$ 219.484,15 (Estoque Final)”.*

*O fato decorreu de **ERRO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL**, apresentada ao fisco estadual aonde simplesmente não foi contabilizado o saldo final em 31/12/2013 no valor de R\$ 219.484,15 conforme apresentado em SPED Fiscal transmitido a SEFAZ/GO e registrado no Livro Registro de Inventário de 2013. Somente foi escriturado na contabilidade anterior o saldo do estoque em 31/12/2013 da matriz e ainda com valor incorreto, o correto seria o valor de R\$ 1.198.841,48, conforme SPED Fiscal transmitido a SEFAZ/MG e Livro Registro de Inventário (...)*”

Concluem os Impugnantes que os documentos juntados comprovariam que inexistiu omissão de receitas, tampouco entrada ou saída desacobertada de mercadorias.

Alegam que não se pode cobrar ICMS/ST e Multa de Revalidação sobre entrada desacobertada, isso porque o ICMS não incide sobre entrada, mas sim, sobre a saída, nos termos do art. 5º, § 1º, 1 da Lei nº 6.763/75.

Entendem que, se o Fisco apurou entrada desacobertada é porque ela foi seguida de venda acobertada de mercadorias, caso contrário a imputação seria de saída desacobertada, assim, o contribuinte não teria aproveitado o crédito do ICMS na entrada, o que seria duplicidade de exigência, uma vez que o contribuinte pagou o imposto na saída das mercadorias.

Aduzem que a disposição prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 que prevê a cominação de multa isolada não pune apenas quem vende a mercadoria sem nota, mas também quem a recebe ou mantém em estoque, ou seja, trata-se de multa isolada em face do descumprimento de obrigação acessória, que jamais se confunde com a obrigação principal, que já teria sido cumprida pelo Contribuinte.

Destacam que esse é o entendimento deste CCMG, conforme decisão no Acórdão nº 4113/13/CE, que transcreve.

Asseveram que o imposto cobrado nesses casos é o ICMS/ST, cujo recolhimento incumbe o substituto tributário, afastando a responsabilidade do substituído.

Requerem que a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 seja ajustada ao limite fixado no § 2º, inciso II, da mesma legislação (10% do valor da operação), consoante o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Ou ainda que se aplique o ajuste determinado no § 2º do art. 55, em sua redação original, que já determinava o ajuste da multa isolada ao percentual de 15% (quinze por cento) do valor da operação.

Aduzem que não tem como subsistir a aplicação das penalidades sob a ótica do art. 112 do CTN, que prevê no caso de infrações tributárias, havendo a mínima dúvida acerca da existência da infração, prevalece a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Alegam que as penalidades aplicadas violam o princípio da vedação de tributo com efeito de confisco, previsto no art. 150, inciso IV da CF/88.

Requerem a realização de prova pericial contábil, para tanto formulam quesitos às fls. 69/70 e indicam assistente técnico.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

A Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 143 e demonstrativo do crédito tributário de fls. 144, para adequação da Multa Isolada ao limite previsto no § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, em razão da alteração da redação por meio da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/17), e, posteriormente, pela Lei nº 22.796, de 28 dezembro de 2017, e em observância ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Regularmente cientificados sobre a retificação, os Sujeitos Passivos aditam sua impugnação às fls. 150, reiterando os termos da impugnação inicial.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 152/166, refuta as alegações da Defesa.

Relata o Fisco que a ação fiscal teve início pela lavratura do AIAF entregue à Autuada em 23/05/18, fls. 03, solicitando a apresentação dos arquivos eletrônicos que contêm a Escrituração Contábil Digital da Contribuinte, o qual foi atendido em 30/05/18.

Aduz que, mediante o confronto do montante da soma dos estoques declarados na escrituração fiscal dos estabelecimentos matriz e filial, com o declarado na escrituração contábil, obteve-se diferença em desfavor da escrita contábil, que no seu entendimento, deve ser interpretada como falta de escrituração de pagamentos em aquisições de mercadorias.

Destaca os arts. 40 da Lei Federal nº 9.430/96 e 196 RICMS/02, que trata sobre omissão de receitas e conclui que a omissão de receitas encontra-se caracterizada na peça fiscal como saídas desacobertas de documentação fiscal.

Assevera que a legislação tributária mineira que trata de Substituição Tributária estabelece que o imposto deve ser recolhido antecipadamente, não havendo tributação na saída de mercadorias elencadas no Anexo XV do RICMS/02, portanto, não haveria motivo para que as saídas destas ocorressem desacobertas de documento fiscal, a não ser que também tivessem entrado no estabelecimento nesta mesma condição.

Aduz que, assim sendo, lançou o ICMS/ST sobre entradas desacobertas de documentação fiscal, respeitando a proporção das mercadorias que se deram sob esta forma de tributação, como explicado em Relatório Fiscal e Planilhas Auxiliares.

Argui que não houve levantamento quantitativo nem contagem física de estoque, mas sim, a análise da escrita contábil e fiscal da própria Impugnante para gerar a imputação, procedimento que conta com o estribo do inciso I art. 194 do RICMS/02, tendo a ação fiscal se desenvolvido em atenção aos limites da legalidade observando o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 196 do RICMS/02, que autoriza o Fisco estadual a valer-se da legislação Tributária Federal e no art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96, que caracteriza como omissão de receitas a falta de escrituração de pagamentos.

Aduz que não há necessidade de se proceder Levantamento Quantitativo Diário, uma vez que o lançamento atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira e federal. E que as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais citadas pela Impugnante, referem-se a trabalhos de conclusão fiscal, em que o Fisco não observou os apontamentos contábeis.

Ressalta que o trabalho fiscal em questão se baseou em dados da escrita contábil e fiscal da Contribuinte para desenvolver o trabalho, como detalhado anteriormente.

No tocante às arguições de nulidade do Auto de Infração, aduz que foram atendidos todos os requisitos e pressupostos estabelecidos na legislação tributária necessários à formalização do Auto de Infração, notadamente a Lei Estadual nº 6.763/75 e o Decreto nº 44.747/08, que regula a formalização do crédito tributário no âmbito do Estado de Minas Gerais.

Ressalta que a apuração da irregularidade se deu na data do final de exercício fiscal, 31/12/13, em razão do estoque declarado nesta data, tanto pela escrita fiscal, quanto contábil. Assim, o lançamento se deu no período de dezembro de 2013, sendo que por ausência de critérios lógicos e legais não foi distribuído mês a mês ao longo do exercício.

Aduz que não se operou a decadência relativa aos fatos geradores ocorridos em 2013, como pretende a Impugnante visto que o lançamento de ofício se rege pelo disposto no art. 173, inciso I do CTN.

Assevera que a Impugnante alega que ação fiscal se baseou em conclusão fiscal, método este que pode haver falhas, no entanto, não demonstrou as alegadas falhas.

Sustenta que a Impugnante alicerça sua defesa, assumindo erro na escrituração contábil do estoque, e quer fazer crer que teria ocorrido erro por parte do Fisco na análise dos estoques. Contudo, destaca que a discriminação em apartado dos estoques, matriz e filial, após a conclusão da ação fiscal e sem as devidas retificações e ajustes contábeis, não se prestam ao fim desejado, que seria comprovar o erro contábil.

Destaca que o próprio Parecer Técnico apresentado, fls. 135/136, inicia-se vacilante quanto à causa da irregularidade, quando afirma que os apontamentos contábeis “*podem ser oriundos de erros de digitação ou descuido*”, fls. 135, mas conclui de forma veemente de que “*ocorreu um ERRO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL*”, fls. 136.

Destaca que o citado Parecer Técnico não traz nenhuma informação ou observação capaz de elucidar a dúvida inicial e oferecer segurança, para se concluir pelo erro, que antes encontrava-se no campo das hipóteses.

Assevera que os possíveis erros de escrituração e digitação devem ser retificados, quando constatados, antes de qualquer procedimento fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Transcreve a ITG 2000 – Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 1.330/11, no que tange à retificação dos erros contábeis.

Quanto ao lançamento do ICMS/ST sobre as entradas de mercadorias desacobertas, afirma que a forma de apuração encontra-se exposta no Relatório Fiscal e Planilhas Auxiliares de fls. 12/13 e 16/19, respectivamente, sendo que os valores relativos às saídas desacobertas foram o ponto de partida para identificação da base de cálculo do ICMS/ST exigível sobre as entradas desacobertas.

Descreve o procedimento de apuração.

Argui que não se pode acatar o pedido da Impugnante para aplicação do dispositivo contido no art. 112 do CTN para o caso em tela, pois trata-se de situação perfeitamente caracterizada como infração, que não oferece mais de uma interpretação.

Em relação à sujeição passiva dos sócios-administradores, afirma que, no caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, caracterizando-se a legitimidade da responsabilidade tributária solidária do sócio-administrador, de acordo com o disposto nos arts. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e 21, inciso XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Destaca que a Portaria SRE nº 148/15, editada sob observância do parágrafo único do art. 89 do RPTA, apenas estabelece hipóteses de infringência à legislação tributária estadual, em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco, e busca apenas uniformizar procedimentos em relação aos funcionários fiscais, e não criar obrigações.

Aduz que no tocante às multas aplicadas, não se verifica qualquer confisco, estando correta a aplicação das Multas estribadas no art. 55, inciso II, alínea “a” e art. 56, inciso II, e § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75, além de estar o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais adstrito, dentre outras normas, a do art. 110 do RPTA.

Opina pela desnecessidade da realização de perícia técnica, visto que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pelos Impugnantes em suas defesas, revelam-se suficientes para a elucidação do trabalho fiscal, além de os quesitos propostos não demandarem especialista com conhecimentos técnicos específicos.

Requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 143/144.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG exara o despacho interlocutório de fls. 173/175, o qual é respondido pela Autuada às fls. 184/243.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 176/178, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 245/249, e no Termo de Rerratificação de Lançamento de fl. 250.

A reformulação do crédito tributário decorre de alteração do valor de vendas submetidas ao regime de débito e crédito, para cálculo da proporção sobre o

valor das vendas totais (dados da DAPI), tendo sido alterado o percentual de 53,67 % para 54,06%, conforme demonstrativos de fls. 254/258 e cópia de DAPI de fls. 252/253.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 264, ratificando os termos das impugnações anteriores. A Fiscalização manifesta-se às fls. 266/268.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 271/302, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário e pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 250/258 dos autos e ainda, para considerar como base de cálculo do ICMS/ST devido na entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal o valor apurado mediante a aplicação de 26,56% (vinte e seis vírgula cinquenta e seis por cento) sobre o total das entradas desacobertas, apurado a partir das saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme exposto no corpo do parecer.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

---

### **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de a Fiscalização ter constituído o crédito tributário, sem a discriminação dos valores por cada período de competência, tendo simplesmente afirmado que se referem ao exercício de 2013 e indicado os valores correspondentes apenas ao período de 01/12/13 a 31/12/13.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois trata a acusação fiscal da saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, no exercício de 2013, em face da falta de comprovação de pagamentos, apurada mediante o confronto dos valores dos estoques declarados na escrituração fiscal dos estabelecimentos matriz e filial com o valor do estoque declarado na escrituração contábil (ECD), existentes no estabelecimento autuado em 31/12/13. Portanto, não há que se falar em discriminação por período de apuração, uma vez que os estoques de “mercadorias para revenda” foram apurados no final do exercício de 2013.

Ademais 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

A formalização do lançamento encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 89.

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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

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

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

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

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

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

(...)

(Grifou-se).

Da análise dos presentes autos, em face das normas acima transcritas, verifica-se que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Esclareça que o procedimento fiscal adotado pelo Fisco para apuração do crédito tributário encontra-se respaldado no art. 194 do RICMS/02:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

(...)

(Grifou-se).

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a constatação da existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

Assim, cabe à Autuada o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo e a quais obrigações correspondem os valores lançados no passivo.

Nesta toada, cumpre destacar que é admissível o uso de presunções, como meio indireto de prova, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tampouco aumento da base de cálculo.

Importante, também, destacar que a utilização de presunção, pelo Fisco, não inibe a apresentação de provas por parte da Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes, pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

Sobre a questão, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro "Processo Administrativo Tributário", assim se manifesta:

Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.

(...)

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, o que restou demonstrado e comprovado no caso dos autos

Assim, rejeita-se as prefaciais arguidas.

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, alegando ser necessária à elucidação de obscuridades que entende existir no processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 69/70.

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), 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.

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

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

Registre-se que foram deferidos Despacho Interlocutório e Diligência, os quais trouxeram aos autos todas as informações necessárias à elucidação, tendo inclusive resultado em reformulação do crédito tributário.

Portanto, todas as informações necessárias à solução da controvérsia encontram-se presentes nos autos.

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.<sup>a</sup> 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 RPTA:

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;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no exercício de 2013, em face da falta de comprovação de pagamentos, identificados mediante o confronto dos valores declarados em sua escrita fiscal com os valores declarados na escrita contábil, por meio da Escrituração Contábil Digital, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” do da Lei nº 6.763.75.

A diferença entre o valor do estoque fiscal (Registro de Inventário), e o estoque contábil (EFD- conta Estoque de Mercadorias para Revenda), demonstram que o estoque fiscal apresentou diferença a maior em relação ao estoque contábil.

Como a conta Estoque de Mercadorias do livro Razão apresenta valor a menor, conclui a Fiscalização que foram adquiridas mercadorias com recursos não declarados na escrita contábil, o que levou à presunção de omissão de receitas, e por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consequência, presume-se saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, conforme art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Ainda, constatou-se a entrada de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, apurada após a constatação da saída desacoberta de mercadorias sujeitas ao ICMS/ST, mediante apuração reversa, procedimento considerado tecnicamente idôneo nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro prevista art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75.

Considerando a simulação de registros contábeis, para ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS (*saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal*), em típico ato ilícito, e não tendo ocorrido lançamentos retificadores, conclui a Fiscalização pela comprovação de atos praticados contrariamente à lei, e os sócios gerentes foram incluídos no polo passivo com fundamento na Portaria SRE nº 148/15, nos arts. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, a Impugnante alega que se faz necessário a discriminação dos valores do crédito tributário por período de apuração, visto que teria decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a julho de 2013, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Como já restou esclarecido, a apuração do crédito tributário se deu com base nas informações prestadas pela Contribuinte referentes ao “estoque final de mercadorias para revenda”, constantes do Sped Fiscal e da Escrituração Contábil Digital, portanto, referente ao dia 31/12/13.

Não cabe razão à Impugnante quanto ao direito de lançar referente ao exercício de 2013, pois constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Necessário destacar, ainda, que **o caso dos autos refere-se à constatação, pela Fiscalização, de operações com mercadorias sem acobertamento fiscal** e a jurisprudência pátria é pacífica no sentido de que em tais casos aplica-se a contagem do prazo decadencial nos termos do que dispõe o art. 173, inciso I, do CTN, tendo em vista a ressalva contida na parte final do § 4º do art. 150 do CTN, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

(...)

(Grifou-se).

No caso dos autos, a irregularidade tratada é a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, constada em face da falta de comprovação de pagamentos, identificados mediante o confronto dos valores declarados em sua escrita fiscal com os valores declarados na escrita contábil, conduta que tem como elemento subjetivo o dolo caracterizado pela omissão de receita no sentido de suprimir ou reduzir tributo.

Assim, por qualquer prisma que se analise a hipótese dos autos, não há dúvida de que, no presente caso, deve ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN para apuração do prazo decadencial.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2013 somente expirou em 31/12/18, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que os Sujeitos Passivos foram regularmente intimados da lavratura do Auto de Infração em 16/08/18 (Autuada) e em 17/08/18 (Coobrigados), fls. 23/25.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, esta foi constatada mediante o confronto da soma dos estoques declarados na escrituração fiscal dos estabelecimentos matriz e filial com o valor do estoque declarado na escrituração contábil (ECD), constando-se diferença a maior no estoque declarado no livro de Inventário do Contribuinte (Registro H010 do Sped Fiscal).

Entendeu o Fisco que a diferença acusa falta de escrituração de pagamentos, ou seja, tais pagamentos foram efetuados por meio de recursos não declarados, caracterizando-se omissão de receitas.

A acusação fiscal tem fundamento nos seguintes dispositivos legais:

Lei nº 6.763/75:

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete a Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

(...)

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:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

(...)

A legislação federal assim trata a omissão de receitas:

RIR/99 (Decreto 3.000/99), alterado pelo Decreto nº 9580/18

Art. 293. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

(...)

A falta do registro de custos, despesas, pagamentos pela aquisição de bens permanentes ou de direitos de qualquer natureza, admite a presunção de omissão de receitas, pois a ausência do registro faz pressupor que este foi efetuado com dinheiro à margem da contabilidade.

No caso dos autos, a diferença entre o valor do estoque fiscal, qual seja, o estoque registrado no livro Registro de Inventário e transmitido ao Fisco mediante o Registo H010 do Sped Fiscal, e o estoque contábil declarado por meio da Escrituração contábil digital na conta 1.01.03.01.0001 – Estoque de Mercadorias para Revenda,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apontam que o estoque fiscal apresentou diferença a maior em relação ao estoque contábil.

É cediço que o livro Registro de Inventário (Registro H010 do Sped Fiscal), informa os itens existentes em estoque no último dia do exercício.

A própria Impugnante declara que os valores informados no Sped Fiscal são corretos.

Assim sendo, como a conta Estoque de Mercadorias do livro Razão apresenta valor a menor, entende-se que foram adquiridas mercadorias com recursos não declarados na escrita contábil, o que leva à presunção de omissão de receitas, conforme previsto no art. 293, inciso II, do Decreto nº 9.580/18 (Regulamento do Imposto de Renda), acima transcrito, e por consequência, presume-se saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, consoante o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Registre-se que os valores do estoque final de mercadorias de 2013 confrontados encontram-se informados na Demonstração de Resultado do Exercício – DRE de 2013 (estoque contábil) e no Registro H010 do arquivo eletrônico Sped Fiscal do Contribuinte, todos anexados aos autos, mediante o CDR de fls. 21 (arquivos “Estoque Fiscal Matriz 2013”; “Registro Inventário Filial 2013”; “Razão Estoque – Mercadorias para Revenda” e “DRE 2013”).

Da análise dos documentos apresentados pelas Impugnantes (Balancete de Verificação, Razão Analítico, Balanço Patrimonial, DRE), de fls. 111/133, constata-se que foram alterados os saldos da conta “Estoques – Mercadorias para revenda” dos exercícios de 2012 e 2013, sem, contudo, apresentar documentos hábeis que comprovem ou evidenciem os fatos contábeis que justificaram as correções efetuadas na escrita contábil.

Por oportuno, cabe destacar que a escrituração contábil, para fazer prova dos fatos registrados, deve obedecer às normas contábeis estabelecidas e a documentação contábil, para ser acolhida como documento hábil, também deve se revestir de características intrínsecas ou extrínsecas essenciais definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos usos e costumes, conforme se depreende da ITG 2000 – Escrituração Contábil publicada por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC 1.330/11. Veja-se:

### RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a ITG 2000 - Escrituração Contábil.

### **ITG 2000 - Escrituração Contábil**

Objetivo

1. (...)

Alcance

2. Esta Interpretação deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver.

#### **Formalidades da escrituração contábil**

1. A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

(...)

5. A escrituração contábil deve ser executada:

a) em idioma e em moeda corrente nacionais;

b) em forma contábil;

c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;

d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

6. A escrituração em forma contábil de que trata o item 5 deve conter, no mínimo:

a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;

b) conta devedora;

c) conta credora;

d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;

e) valor do registro contábil;

f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

(...)

#### **Documentação contábil**

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compoñham a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos "usos e costumes".

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se) .

O que se verifica nos autos é que a documentação trazida pela Impugnante para comprovar os fatos que originaram a escrituração contábil retificada não são provas hábeis, pois não se revestem das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”, bem como não observou as normais contábeis, acima transcritas.

Ademais, não há previsão legal para tal procedimento.

É cediço que para se iniciar o processo de encerramento da movimentação contábil de um exercício, é necessário que todas as contas da contabilidade estejam com os seus saldos corretos, ou seja, os saldos contábeis devem corresponder exatamente aos saldos reais existentes na data de encerramento do exercício (31/12).

O prazo para entrega dos livros contábeis por meio da Escrituração Contábil Digital (ECD) encontra-se estabelecido na IN RFB nº 787/07, em seu art. 5º. Confira-se:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 787, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2007. DOU de 20/11/2007, seção , pág. 49

Retificada no DOU de 21/11/2007, Seção 1, pág. 43 e no DOU de 22/11/2007, Seção 1, pág. 67

(Revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1420, de 19 de dezembro de 2013)

Institui a Escrituração Contábil Digital.

(...)

Art. 2º A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;

II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;

III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

(...)

Art. 5º A ECD será transmitida anualmente ao Sped até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

(...)

(Grifos acrescidos)

Como bem destaca a Fiscalização, de acordo com o Manual Autenticação dos Livros Digitais – Escrituração Contábil Digital – ECD, as retificações de lançamentos com erro estão disciplinadas no art. 16 da Instrução Normativa DREI nº 11/13:

Art. 16. A retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a

sua ocorrência, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, não podendo o livro já autenticado ser substituído por outro, de mesmo número ou não, contendo a escrituração retificada.

Parágrafo Único: Erros contábeis deverão ser tratados conforme previsto pelas Normas Brasileiras de Contabilidade.

(...)

(Grifou-se).

Conforme se verifica nos dispositivos supratranscritos a retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência.

Para a verificação de erro contábil deve-se observar o previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T nº 11 – IT -03 – Fraude e Erro, a seguir descrita:

#### INTRODUÇÃO

1. Esta Interpretação Técnica (IT) visa a explicitar o item 11.1.4 da NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis(\*), proporcionando esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros, nos trabalhos de auditoria.

#### CONCEITOS

2. O termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovação; e
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

3. O termo erro refere-se a ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis;
- c) interpretação errada das variações patrimoniais.

(...)

(Grifou-se)

Buscando desconstituir o lançamento, a Defesa apresenta documento intitulado “Parecer Técnico”, assinado por um contabilista (fls. 135/136), segundo o qual realizou “análise da contabilidade objeto do Auto de Infração nº 01.001041130.39, apresentada ao fisco através da Escrituração Contábil Digital – ECD, ano calendário 2013”, e “reprocessamento da escrituração contábil do contribuinte” no período de 01/01/13 a 31/12/13.

Diz o denominado “parecer contábil” que, mediante a análise da Escrituração Contábil Digital (ECD), ano de 2013, foram verificados *“alguns erros, em especial os valores contabilizados na conta contábil “Mercadorias p/Revenda”, que podem ser oriundos de erros de digitação ou descuido na verificação dos valores dos inventários de mercadorias das unidades (matriz e filial), em específico, a falta de lançamento na contabilidade do estoque da filial de Goiás, constante do SPED FISCAL, transmitido em fevereiro de 2014 e no Livro Registro de Inventário de 2013 no valor de 219.484,15 (Estoque Final)”*.

Conclui o dito parecer que *“o fato decorreu de **ERRO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL**, apresentada ao fisco estadual aonde simplesmente não foi contabilizado o saldo final em 31/12/2013 no valor de R\$ 219.484,15 conforme apresentado em SPED Fiscal transmitido a SEFAZ/GO e registrado no Livro Registro de Inventário de 2013. Somente foi escriturado na contabilidade anterior o saldo do estoque em 31/12/2013 da matriz e ainda com valor incorreto, o correto seria o valor de R\$ 1.198.841,48, conforme SPED Fiscal transmitido a SEFAZ/MG e Livro Registro de Inventário (...)”*

Em busca da verdade material e no intuito de dirimir quaisquer dúvidas, a Assessoria deste CCMG exarou o Despacho Interlocutório de fls. 173/175, para que a Impugnante demonstrasse e comprovasse objetivamente a escrituração original (contábil e fiscal) referente ao estoque de 31/12/13, quais erros de escrituração ocorreram, como e quando foram procedidos os lançamentos de ajustes na escrituração e quais os saldos após a retificação, juntando todas as provas que embasam os lançamentos e saldos, em especial os livros Razão e Registro de Inventário(2012 e 2013 da Matriz e da Filial).

A Impugnante comparece às fls. 184/243, apresentando os seguintes esclarecimentos aos questionamentos supracitados, por meio do Relatório de fls. 187/188.

Afirma que *“no ano de 2013, devido a diversos problemas de importação e informações do servidor de dados da empresa (Matriz e /Filial), (...) a contabilidade ficou incompleta e incorreta (...). Com isto o Sped contábil (ECD) ano 2013, foi transmitido com várias informações incorretas e inconsistentes, naquele momento devido ao prazo de entrega estar muito próximo (...). Em virtude disso, o escritório de contabilidade terceirizado optou por transmitir o arquivo incorreto, para posterior retificação do mesmo, o que não ocorreu em seguida”*. (Destacou-se).

Aduz que, *“diante disso e após o início do processo de fiscalização, tendo em vista que a contabilidade do não de 2013 estava totalmente prejudicada (...), optou-se pelo seu reprocessamento contábil do ano de 2012 e 2013, uma vez que não seria*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*possível efetuar lançamentos pontuais de ajustes em períodos posteriores”. (Destacou-se)*

Informa que o lançamento do saldo inicial de 01/01/12 estaria incorreto, sendo corretos, de acordo com o registro de Inventário da Matriz e Filial, em 31/12/11 os valores de R\$ 1.455.756,18 e R\$ 215.960,99, totalizando R\$ 1.671.717,17, os quais deveriam ter sido lançados no dia 02/01/12 na conta “Mercadorias para Revenda”.

Afirma que o lançamento nº 317 de 31/12/12, conforme livro Razão, não estaria correto em razão de falha na digitação e conciliação do valor por parte da contabilidade terceirizada, que informou valor a menor (R\$ 1.240.623,84) e deixou de registrar o valor do estoque da filial. Assim, o correto seria R\$ 1.268.348,17 (Matriz) e R\$ 215.951,54 (Filial), totalizando R\$ 1.484.299,71, como saldo final da conta “Mercadorias para Revenda” em 31/12/12.

Sustenta que também o saldo final do ano de 2013 foi incorretamente lançado, no valor de R\$ 1.140.541,77 (lançamento nº 315), conforme livro Razão, sendo o correto o valor de R\$ 1.198.841,48 (Matriz) e ainda deixou de lançar o estoque final da Filial, que seria de R\$ 219.484,15, totalizando o valor de R\$ 1.418.325,63, como saldo final da conta “Mercadorias para Revenda”, em 31/12/13.

Acosta folhas avulsas do livro Razão da conta “Mercadorias para Revenda” de 2012 e 2013 e Registro de Inventário da Matriz e Filial (fls. 189/243).

O Fisco se manifesta dizendo que a Impugnante, em que pese a oportunidade para comprovação dos erros de escrituração, não logrou fazê-lo, assim como não apresentou os lançamentos de ajuste na contabilidade, tendo apenas reconhecido a não realização de tais ajustes pontuais, antes do início da ação fiscal, que atenderia ao disposto no § 1º do art. 147 do CTN.

Destaca que a defesa se fundamenta na ocorrência de erro de escrituração, convergindo para a tese de observação da intenção do agente, o que não teria resultado em prejuízo ao Erário. Entretanto, o art. 207 da Lei nº 6.763/75 assim dispõe: *“Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.”*

Da análise dos documentos acostados, constata-se que a Impugnante traz o mesmo argumento de que houve “erro de escrituração contábil”, entretanto, não demonstra os ajustes contábeis realizados, com base em documentos contábeis que comprovem os fatos lançados; tampouco o “reprocessamento contábil” obedece às normas contábeis para retificação dos erros contábeis.

Os livros Registro de Inventário 2012 e 2013 apenas comprovam que a Autuada registrou no Sped Fiscal valores divergentes dos valores informados na escrita contábil (ECD).

Assim trata a citada ITG 2000 – Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 1.330/11, sobre a retificação dos erros contábeis:

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

(...)

**ITG 2000 - Escrituração Contábil**

(...)

**Retificação de lançamento contábil**

31. Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

- a) estorno;
- b) transferência; e
- c) complementação.

32. Em qualquer das formas citadas no item 31, o histórico do lançamento deve precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

33. O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

34. Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, por meio da transposição do registro para a conta adequada.

35. Lançamento de complementação é aquele que vem posteriormente complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

36. Os lançamentos realizados fora da época devida devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do registro extemporâneo.

(...)

(Grifou-se)

Da análise dos dispositivos legais aplicados à escrituração contábil, verifica-se que os lançamentos retificadores, que estão previstos na ITG 2000, para correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade, podem ser feitos por meio de estorno, transferência ou complementação.

Entretanto a Impugnante não apresentou os lançamentos retificadores, nem os documentos que justificam a retificação de tais lançamentos.

Portanto a nova escrituração contábil apresentada pela Impugnante não pode ser acatada e, tampouco, afastar a acusação fiscal, restando evidenciada a intenção dolosa de suprimir ou reduzir tributo, ilícito típico de evasão fiscal, caracterizado como crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137/90, arts. 1º e 2º.

Registre-se, por oportuno, que a empresa foi autuada em relação ao período de 2013, e se defendeu utilizando o mesmo argumento de “erro de escrituração contábil”, tendo pretendido substituir toda a escrituração contábil, sem amparo em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentação hábil. Naquela ocasião, a 3ª Câmara deste CCMG entendeu como correto o lançamento fiscal. Confira-se o Acórdão nº 23.229/19/3ª:

ACÓRDÃO: 23.229/19/3ª RITO: ORDINÁRIO  
PTA/AI: 01.001050556-79  
IMPUGNAÇÃO: 40.010146440-45, 40.010146442-07 (COOB.),  
40.010146441-26 (COOB.)  
IMPUGNANTE: PERFIL DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.  
IE: 702318100.00-60

### EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO. OS SÓCIOS ADMINISTRADORES 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. 21, § 2º, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 135, INCISO III, DO CTN.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - NÃO RECONHECIMENTO. NOS TERMOS DO ART. 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO É DE 5 (CINCO) ANOS CONTADOS A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO. NO CASO DOS AUTOS NÃO SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE FORMALIZAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NA CONTA "BANCOS", O INGRESSO DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 49, §§ 1º E 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 194, § 3º DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DO ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA A", TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO. CONSTATADA A MANUTENÇÃO NO PASSIVO, CONTA "FORNECEDORES", DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS OU INEXISTENTES, INDUZINDO À PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONFORME ART. 194, § 3º DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

### DO MÉRITO

(...)

DA ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELOS IMPUGNANTES, VERIFICA-SE QUE VÁRIAS INFORMAÇÕES DO BALANÇO PATRIMONIAL DE 2012 FORAM ALTERADAS, MODIFICANDO POR CONSEQUÊNCIA, OS SALDOS INICIAS DAS CONTAS PATRIMONIAIS DE 2013. CONFIRA-SE:

(...)

OS VALORES TOTAIS DO ATIVO E DO PASSIVO FORAM AUMENTADOS DE R\$ 2.936.858,16 (DOIS MILHÕES, NOVECENTOS E TRINTA E SEIS MIL, OITOCENTOS E CINQUENTA E OITO REAIS E DEZESSEIS CENTAVOS) PARA R\$ 3.655.130,08 (TRÊS MILHÕES, SEISCENTOS E CINQUENTA E CINCO MIL, CENTO E TRINTA REAIS E OITO CENTAVOS), PORTANTO, UM ACRÉSCIMO PATRIMONIAL DE R\$ 718.271,92 (SETECENTOS E DEZOITO MIL, DUZENTOS E SETENTA E UM REAIS E NOVENTA E DOIS CENTAVOS), SEM QUALQUER JUSTIFICATIVA.

(...)

POR OPORTUNO, CABE DESTACAR QUE A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL, PARA FAZER PROVA DOS FATOS REGISTRADOS, DEVE OBEDECER ÀS NORMAS CONTÁBEIS ESTABELECIDAS E A DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL, PARA SER ACOLHIDA COMO DOCUMENTO HÁBIL, TAMBÉM DEVE SE REVESTIR DE CARACTERÍSTICAS INTRÍNSECAS OU EXTRÍNSECAS ESSENCIAIS, DEFINIDAS NA LEGISLAÇÃO, NA TÉCNICA CONTÁBIL OU ACEITAS PELOS USOS E COSTUMES, CONFORME SE DEPREENDE DA ITG 2000 – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PUBLICADA POR MEIO DA RESOLUÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE CFC Nº 1.330/11. VEJA-SE:

O QUE SE VERIFICA NOS AUTOS É QUE QUE FORAM ALTERADOS OS SALDOS DE DIVERSAS CONTAS DO BALANÇO DE 2012, SEM, CONTUDO, APRESENTAR DOCUMENTOS HÁBEIS QUE COMPROVEM OU EVIDENCIEM OS FATOS CONTÁBEIS QUE JUSTIFICARAM AS CORREÇÕES EFETUADAS NA ESCRITA FISCAL.

ADEMAIS, NÃO HÁ PREVISÃO LEGAL PARA TAL PROCEDIMENTO.

(...)

CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA “A”, AMBAS DA LEI Nº 6.763/75.

(...) DESTACOU-SE.

Constata-se que as Impugnantes não foram capazes de ilidir a acusação fiscal anexando, aos autos, prova plena, objetiva e inquestionável, mediante

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentação idônea. Como assim não agiu, aplica-se o disposto no art. 136 do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

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.

No tocante aos cálculos apresentados no Auto de Infração, a Impugnante aponta como erro o fato de o Fisco ter apurado como total de saídas desacobertadas o montante de R\$ 277.783,52, dos quais R\$ 269.678,84 referem-se ao estabelecimento autuado (Matriz) e, ao calcular o ICMS/ST, aferiu-se como entradas desacobertadas o valor de R\$ 204.585,81, de modo que, numa operação lógica, o valor de saídas desacobertadas seria de R\$ 65.093,03 e não de R\$ 144.735,99, utilizado para base de cálculo do ICMS sobre saídas.

Entretanto não lhe cabe razão, conforme se demonstrará utilizando os números informados nas planilhas de apuração de fls. 15/19 e 254/258 (após reformulação).

A apuração dos valores de saídas desacobertadas de documentação fiscal se deu por meio da seguinte sistemática:

1 - Para exigência do ICMS operação própria:

- do confronto entre o valor do estoque de 31/12/13 declarado no Sped Fiscal com o valor declarado na Escrituração Fiscal Digital da Matriz e Filial, apurou-se a diferença de R\$ 277.783,52 (item 1 – fl. 254);

- foi apurada a proporção do faturamento da Matriz sobre o valor total do faturamento total da empresa (Matriz e Filial), declarado na DRE, que resultou em 97,08% e aplicada sobre o valor da diferença acima, resultando em **R\$ 269.678,84** de omissão de receitas no estabelecimento Matriz (item 2 – fl. 254);

- apurou-se o percentual de participação por forma de tributação (débito/crédito, substituição tributária, isentas e outras), a partir do total de vendas realizadas declaradas na DAPI de 2013: **D/C – 54,06% e ST – 26,56%** (item 4 – fl. 255); ou seja, o valor de R\$ 145.779,72 (item 8 – fl. 258), após reformulação do lançamento, se refere a saídas de mercadorias desacobertadas tributadas normalmente e R\$ 71.618,63 se refere a saídas de mercadorias desacobertadas sujeitas à substituição tributária;

- sobre o valor de R\$ 145.779,72, foi exigido o ICMS OP à alíquota de 18% (dezoito por cento), no valor de R\$ 26.240,35 e multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento).

2 – Para a apuração do ICMS/ST devido na entrada sobre a parcela que se refere à substituição tributária, a Fiscalização efetuou o cálculo reverso para identificar as entradas desacobertadas referente à proporção que representa as saídas desacobertadas de mercadorias sujeitas a substituição tributária:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- calculou-se o percentual de lucro bruto com base no valor total de vendas menos o Custo das Mercadorias Vendidas – CMV (item 3.1 – fl. 16), resultando no percentual de 35,87% (item 3.2 – fl. 16);

- para se obter a MVA utilizada no cálculo do ICMS/ST sobre as entradas desacobertas, foram utilizados os apontamentos da Escrituração Fiscal Digital (item 5 – fl. 17/18), tendo sido utilizada a MVA preponderante no período, qual seja, 35%;

Nesse ponto, cabe esclarecer que o Fisco utilizou os dados das Notas Fiscais de Entradas de 2013, conforme Arquivo “Cálculo MVA2013” (CD de fl. 21).

- partindo do pressuposto que da receita proveniente da venda de mercadorias sem documentação fiscal, somente uma parte foi destinada à compra de mercadorias, o Fisco calculou a representatividade das aquisições de mercadorias em relação às vendas, por meio dos dados da DRE de compras e vendas de mercadorias no exercício de 2013, que resultou no percentual de 75,86% (item 6 – fl. 19);

- o percentual acima foi aplicado sobre os valores das saídas sem documentação fiscal (total da Matriz), para se chegar ao montante das entradas desacobertas, que resultou em R\$ 204.585,81;

- a partir do total de entradas desacobertas o Fisco calculou o ICMS/ST devido na entrada, excluindo a margem de lucro (R\$ 73.383,62) e aplicando a MVA de 35%, chegando-se ao valor de base de cálculo do ICMS/ST R\$ 177.122,54 e ao valor do ICMS/ST de R\$ 31.882,06.

Aqui, como bem demonstrou a Assessoria do CCMG, o valor de partida para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST é a proporção das saídas desacobertas sujeitas a ST (26,56%) sobre o total de entradas desacobertas, como na tabela abaixo:

Entr. Desac.	% ST	Entr. Desac. ST	Margem Lucro (35,87%)	Vlr. excl.ML	MVA 35%	B.C. ST	ICMS ST
204.585,55	26,56%	54.337,92	19.491,01	34.846,91	35%	47.043,33	8.467,80

Melhor esclarecendo, o valor de R\$ 204.585,55 se refere ao total de entradas desacobertas. A participação das mercadorias cujas saídas desacobertas representam mercadorias sujeitas à substituição tributária, apurada pelo Fisco, foi de **26,56%** (item 4 – fl. 255). Então, o valor a ser considerado para cálculo do ICMS/ST devido na entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal correto é o apurado mediante a aplicação do 26,56% sobre R\$ 204.585,55 (total das entradas desacobertas, relativas às saídas totais de 269.678,84), ou seja, R\$ 54.337,92, excluindo a margem de lucro de 35,87% e aplicando a MVA 35%, o que resulta na Base de Cálculo do ICMS/ST no valor de R\$ 47.043,33 e o valor do ICMS/ST de R\$ 8.467,80 (aplicada a alíquota de 18%).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além das exigências de ICMS, ICMS/ST, respectivas multas de revalidação, o Fisco exigiu ainda, nas saídas, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. 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 escrituração comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

Não há que se falar em ajuste da multa isolada ao limite fixado no § 2º, inciso II, da mesma legislação (10% do valor da operação), consoante o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, ou o ajuste determinado no § 2º do art. 55, em sua redação original, de 15% (quinze por cento) do valor da operação, como alegado pela Impugnante, visto que não se trata de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense 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;

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL

DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Registra-se ainda, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Sujeição passiva:

Foram incluídos no polo passivo da autuação os sócios-administradores Antônia Maria Maiolino Martins e Laurivaldo Pereira Martins, com fulcro no art. 21, § 2º da Lei nº 6.763/75, art. 135, inciso III do CTN, e em observância ao subitem 1.8.1 da Portaria SRE nº 148/15.

Os Impugnantes alegam que não se poderia atribuir responsabilidade aos sócios-administradores com fundamento na Portaria nº 148/15, visto que esta é um veículo infralegal, incapaz de criar deveres e permitir a responsabilização patrimonial de terceiros por dívidas de outrem, uma vez que o art. 97, inciso III do CTN, prevê a necessidade de lei não apenas para instituir tributo, mas também para a definição do sujeito passivo da obrigação tributária.

Entendem que ao incluir os sócios com base na referida portaria, o Fisco violas não apenas o princípio da legalidade, mas também o da irretroatividade, porque o ato administrativo foi publicado em 20/10/15, portanto, posteriormente à ocorrência dos fatos geradores.

Afirmam ainda que não se aplica a regra prevista no art. 135 do CTN, que é subjetiva e depende de comprovação do dolo, visto que a Autoridade Fiscal não apresentou nenhuma prova de que os sócios, efetivamente, contribuíram para a prática da suposta infração tributária.

Observam que a simples circunstância de o sócio ser o administrador da sociedade não possibilita ao Fisco incluí-lo no polo passivo da autuação, por se tratar de responsabilidade pessoal, devendo a Autoridade Fiscal correlacionar, motivadamente, a conduta individual de cada sócio-administrador com a prática do ilícito tributário.

Asseveram que o Superior Tribunal de Justiça sumulou o entendimento de que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade tributária do sócio gerente” (Súmula 430 do STJ).

Entretanto, não lhes cabe razão.

Primeiro porque a responsabilidade dos sócios não está fundamentada apenas na Portaria SRE nº 148/15, mas nos arts. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e 21, inciso XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A citada Portaria SRE nº 148/15, editada sob observância do parágrafo único do art. 89 do RPTA, apenas estabelece hipóteses de infringência à legislação tributária estadual, em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco, e busca apenas uniformizar procedimentos e não criar obrigações.

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

(...)

Parágrafo único. Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual estabelecerá as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

(...)

O art. 121, parágrafo único, II do CTN prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que o mesmo tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Por outro lado, o art. 124, inciso II do CTN prescreve que “são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”. Dos ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, veja-se:

“Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não

tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo. ”

(Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

Em outras palavras, a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

Nesse sentido, o art. 21, inciso XII c/c os §§ 2º, inciso II e 3º da Lei nº 6.763/75, dispõem:

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.

(...)

§ 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;

(...)

§ 3º - São também pessoalmente responsáveis o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade, em relação ao imposto devido e não recolhido em função de ato por eles praticado com dolo ou má-fé.

(...)

(Grifou-se).

A simulação de registros contábeis, para ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS (*saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal*), é um típico ato ilícito, cujo dolo específico decorre de conclusão lógica, pois sendo ilícito

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o ato e não tendo ocorrido lançamentos retificadores, afasta-se a hipótese de erro e conclui-se que houve a intenção da prática do ato (dolo específico elementar).

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

Assim, o Superior Tribunal de Justiça vem consolidando jurisprudência no sentido de que, quando há infração à lei, os sócios-gerentes, administradores e outros respondem pela obrigação tributária como no AgRg no Ag 775621 / MG, julgado em 2007, relator Ministro José Delgado, nos seguintes termos:

OS BENS DO SÓCIO DE UMA PESSOA JURÍDICA COMERCIAL NÃO RESPONDEM, EM CARÁTER SOLIDÁRIO, POR DÍVIDAS FISCAIS ASSUMIDAS PELA SOCIEDADE. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPOSTA POR SÓCIO-GERENTE, ADMINISTRADOR, DIRETOR OU EQUIVALENTE SÓ SE CARACTERIZA QUANDO HÁ DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE OU SE COMPROVA INFRAÇÃO À LEI PRATICADA PELO DIRIGENTE.

(DESTACOU-SE).

O TJ/MG, em recente decisão, por unanimidade, no processo nº. 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...]

O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES.

[...].

No mesmo processo, acompanhando o relator Des. Gouvêa Rios, a Des. Vanessa Verdolim Hudson Andrade após algumas considerações concluiu:

ISTO COLOCADO, VÊ-SE, NO CASO CONCRETO, QUE SE ENCONTRA COMPROVADO NOS AUTOS (F. 28 E 37) A ADMINISTRAÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE COM O USO INDEVIDO DA ALÍQUOTA REDUZIDA E DA VENDA MERCANTIL FRAUDULENTA, PELO QUE RESPONDEM OS SÓCIOS SOLIDARIAMENTE.

(...)

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

Induvidoso, no caso, que os sócios-administradores tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, acusação fiscal

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em exame, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

Correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos sócios-administradores da empresa autuada, com base no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 143/144 e 250/258 e, ainda, para considerar como base de cálculo do ICMS/ST devido na entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal o valor apurado mediante a aplicação do percentual de 26,56% (vinte e seis vírgula cinquenta e seis por cento) sobre o total das entradas desacobertas, apurado a partir das saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante Perfil Distribuição e Logística Ltda., sustentou oralmente o Dr. Vinícius Pereira Veloso Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luciene Aparecida Silva Franco (Revisora) e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 15 de setembro de 2020.**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**