

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.864/21/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001394943-22
Impugnação: 40.010149153-08, 40.010149154-81 (Coob.), 40.010149155-53 (Coob.), 40.010149156-34 (Coob.), 40.010149157-15 (Coob.)
Impugnante: Lojas Riachuelo S/A
IE: 062053333.11-36
Flávio Gurgel Rocha (Coob.)
CPF: 013.609.928-98
Newton Rocha de Oliveira Júnior (Coob.)
CPF: 102.558.854-15
Oswaldo Aparecido Nunes (Coob.)
CPF: 874.563.548-04
Pedro Roberto de Siqueira (Coob.)
CPF: 140.826.674-15
Proc. S. Passivo: Silvana Lavacca Arcuri/Outro(s), Silvana Lavacca Arcuri
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO. Os diretores são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária.

MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias, desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II, do art. 194 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, sendo exigida somente a Multa isolada sobre a entrada desacobertada de documentação fiscal.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no exercício de 2015, apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos do Sped Fiscal, transmitidos pela Contribuinte.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida somente a Multa Isolada relativamente às entradas desacobertas.

Os administradores foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigados, pelos atos praticados por eles, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, juntamente com os Coobrigados, Impugnação às fls. 30/58, sob os seguintes argumentos em apertada síntese.

Inicialmente requerem a exclusão dos diretores da Autuada do polo passivo da autuação, tendo em vista:

- que a Fiscalização não se desincumbiu do ônus de provar a prática de dolo por eles, para fins de imputação da responsabilidade, tendo apenas apresentado como fundamento as disposições legais contidas no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN;

- que os Coobrigados ocupam o cargo da diretoria executiva da empresa Autuada, sendo seus poderes restritos à atuação e desenvolvimento do *core business* e da marca em si, não sendo possível que tivessem controle direto de mando e de gestão sobre mais de 300 (trezentas) lojas espalhadas em todo o território brasileiro;

- que a jurisprudência do STJ e do TJMG é no sentido da Súmula 430 do STJ que pacificou o entendimento de que “*o inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, responsabilidade solidária do sócio-gerente*”.

Sustentam a nulidade do lançamento sob as seguintes alegações:

- o lançamento encontra-se eivado de nulidade, uma vez que o Auto de Infração não possui respaldo probatório, capaz de comprovar as acusações fiscais;

- caso o Fisco tivesse observado que a empresa, ora Autuada, opera com gigantesca quantidade de itens de mercadorias, sendo comum a ocorrência de furtos, trocas de etiquetas, dentre outras, que ocasionariam divergências no seu estoque, além da ocorrência de operações de remessa (e retorno) para depósito fechado da própria Impugnante, concluiria pela ausência da alegada omissão de entrada, saída e de estoque;

- em face disso, deve ser declarada a nulidade do Auto de Infração, com fundamento no art. 142 do CTN.

No tocante ao mérito, sustentam que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não houve omissão de entrada, de estoque e de saída, pois as divergências apuradas, embora existentes, se analisado apenas o inventário da Impugnante, não representam a realidade dos fatos;

- as seguintes situações, dentre outras, geraram a falsa percepção de omissão: i) operação de remessa e retorno ao depósito da Impugnante, situado nesse Estado; e ii) situações corriqueiras do setor varejista, como furtos, extravios, trocas de produtos e etiquetas;

- as operações de remessa e retorno para depósito fechado do próprio contribuinte não constituem fato gerador do ICMS, conforme prevê o art. 5º, incisos X e XI do RICMS/02;

- ao analisar o relatório de levantamento quantitativo constata-se que todas as operações indicadas na coluna ‘SNF’ se referem às operações de remessa e/ou retorno para o depósito da Impugnante;

- a título de exemplo, transcreve às fls. 43, quadro retirado da “Apuração Quantitativo”, com 04 (quatro) produtos, os quais entendem comprovar que todos os casos de omissão de entradas conferem exatamente com as operações de remessa para depósito da Impugnante;

- “a Impugnante, ao dar a entrada das mercadorias em análise, as transferiu para o seu depósito por questão de logística”, sendo que “houve o seu retorno ao estabelecimento e a sua venda”;

- o anexo Doc. 09, em anexo, contendo todas as notas fiscais de remessa dos produtos, ora em análise, comprovam que a saída indicada na planilha fiscal refere-se à mera transferência desses produtos para o depósito da Impugnante;

- há também casos em que a mercadoria foi encaminhada para depósito e, apesar de não ter retornado, constou no estoque final da Impugnante;

- como exemplo a NF nº 55.595, com a transferência de 10 (dez) unidades do produto 10984720 (Calça J Jus 26 10 0003 Cigarrete Bol) para o depósito da Impugnante, os quais não foram retornados e, muito menos, vendidos, e por um lapso, não foi baixado do inventário da Impugnante, o que, no seu entender, não enseja a omissão de entrada, como alega o Fisco;

- tal erro está presente na maior parte dos demais itens autuados, portanto, o trabalho fiscal deveria ser revisto para serem expurgadas do levantamento todas as operações que se referem à remessa para depósito da Impugnante;

- a Autuada não realizou saídas de mercadorias sem emissão da nota fiscal ou recebeu mercadorias sem a devida cobertura fiscal, inclusive porque realiza as vendas mediante a emissão de cupom fiscal, as quais são obrigatoriamente registradas no terminal e o respectivo imposto é recolhido;

- pela natureza das suas atividades (varejo de grande porte), a empresa opera com uma gama extensa de itens, os quais geram uma enorme quantidade de códigos internos para identificação dos produtos, causando distorções nos estoques da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empresa, as quais dariam falsos indícios de que são omissões nos registros de entrada, de estoque e de saída das mercadorias;

- eventuais diferenças de estoque decorrem do fato de que o sistema informatizado da empresa gera a venda sem a prévia conferência da existência daquele código de produto em estoque, além da possibilidade de erros decorrentes da venda de mercadorias sem etiqueta ou com etiqueta trocada, bem como da ocorrência dos mencionados furtos de mercadorias;

- não é possível identificar ou até reduzir do estoque as mercadorias que foram objeto de furto. Se há divergência de estoque, isso não se deu ausência de nota fiscal, mas por situações alheias à vontade e ao controle da Impugnante como furtos, extravios, trocas de etiquetas, dentre outras;

- a acusação de omissão de estoque é, na verdade, omissão de entrada, visto que foram identificadas, no final do exercício, algumas mercadorias em estoque desacompanhadas de documento fiscal, sendo incabível, portanto, a cobrança de ICMS sobre tais mercadorias;

- independentemente de ter ocorrido ou não a entrada de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, é certo que não pode prevalecer o ICMS cobrado sob a rubrica de “estoque desacobertado”;

- com base no art. 155, incisos II e XII e art. 146, inciso III, ambos da Constituição Federal, e no art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, em especial em seu inciso I, conclui que “o ICMS será devido ao Estado em que se verificar a circulação de mercadorias”;

- *“o Estado de Minas Gerais busca a cobrança do ICMS em face de uma operação para a qual ele sequer possui legitimidade para proceder a presente cobrança”;*

- além das lojas espalhadas pelo Brasil, a Impugnante autuada possui três centros de distribuição, localizados em Guarulhos/SP, Natal/RN, e Manaus/AM, sendo que o centro de Distribuição de Guarulhos atende a todas as lojas localizadas em Minas Gerais, inclusive a Autuada. E ainda possui, neste estado, um depósito da própria Impugnante autuada, com finalidade de armazenar mercadorias;

- para a autuação de omissão de estoque, a sua entrada se deu pelo Centro de Distribuição de São Paulo ou pelo depósito situado neste estado, sendo que em nenhum das situações o estado de Minas Gerais estaria autorizado a cobrar o imposto;

- no que se refere às operações praticadas pelo seu depósito, estas não constituem fato gerador do ICMS, conforme art. 5º, incisos XI e X do RICMS/02;

- no tocante às operações realizadas pelo Centro de Distribuição de Guarulhos, por se estar diante de uma operação cuja remessa ocorreu em solo paulista, o destaque do ICMS compete a São Paulo e não para Minas Gerais, como pleiteado no presente Auto de Infração. Tal conclusão se extrai do art. 11, inciso I, alínea “a”, interpretado em conjunto com o art. 12, ambos da LC nº 87/96;

- “além da ilegitimidade ativa desse Estado para proceder com a presente cobrança, não se deve olvidar que, por se estar diante de mera circulação de mercadoria entre estabelecimentos – não há transferência da titularidade do bem transacionado –, sequer há que falar na exigência de ICMS”, de conformidade com o que dispõe a Súmula 166 do STJ; eis que “as supostas mercadorias constantes do estoque das Impugnantes que estariam desacobertas de documentação fiscal são oriundas do seu centro de distribuição ou de seu depósito”;

- ainda que se entenda devido o ICMS, deve-se, ao menos ser assegurado a Impugnante o direito de registrar tal valor como crédito em seu livro de Entrada;

- ademais, houve erro na base de cálculo, apurada na infração de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, visto que a base de cálculo não foi composta pelo valor de custo da mercadoria, como realizado na ocorrência de estoque desacoberto, mas sim pelo valor supostamente praticado na venda;

- tal entendimento não deve prevalecer, pois, “as supostas saídas indicadas nessa autuação não se deram pelas vendas das mercadorias, mas sim por fortuitos costumeiros à dinâmica da atividade de varejo (furto, extravio, divergência entre códigos, dentre outros) e remessa/retorno das mercadorias encaminhadas para seu depósito”;

- o ICMS tem como fato gerador a circulação da mercadoria, o que demanda a alteração de titularidade jurídica do bem objeto de transação mediante contrato oneroso, portanto, não há como permitir a tributação pelo ICMS nas operações acima descritas, tampouco com base em meros indícios, nos termos do disposto no art. 142 do CTN; sendo que o máximo que se poderia exigir seria o ICMS calculado sobre o valor de custo (de entrada) dessas mercadorias, observando-se o princípio da verdade material e com fulcro no art. 54, inciso IV do RICMS/02;

- é inquestionável a impossibilidade da cominação de duas sanções pelas supostas condutas perpetradas pela Impugnante, o que ensejaria o *bis in idem*, vedado pela sistemática jurídica vigente; portanto, seria aplicável ao caso, o princípio da consunção, segundo o qual a penalidade aplicada pela infração meio deve ser absorvida pela infração fim, devendo, portanto, prevalecer a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

- “as multas aplicadas aos Impugnantes se mostram abusivas, desproporcionais e tem efeitos confiscatórios”, devendo ser, portanto, cancelada a multa isolada.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 108/126, refuta as alegações da Defesa.

Sustenta que obsta a pretensão da Impugnante de exclusão dos quatro diretores da condição de Coobrigados, as disposições claras contidas no inciso II do § 2º do art. 21 da Lei nº 6.763/75 e do inciso III do art. 135 do CTN, haja vista a natureza da autuação em foco e das infringências cometidas pela Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca os dois Acórdãos publicados recentemente pelo Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, ambos contra Lojas Riachuelo S/A, datados de 17/04/19, Acórdãos nºs 23.233/19/3ª e 23.234/19/3ª, cujas decisões em causa ratificaram a inclusão deles na condição de Coobrigados, em estrita consonância com as disposições contidas nos supra referidos dispositivos legais.

Ressalta que a Portaria SRE nº 148/15, dispõe em seu Anexo Único, que a apuração de entradas e saídas desacobertadas por meio de levantamento quantitativo (código de ocorrência 01.019.008) figura entre as hipóteses em que o sócio-gerente ou administrador será incluído como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco.

Assevera que o Auto de Infração cumpre o disposto no art. 142 do CTN, possuindo todos os requisitos de certeza e liquidez, mediante apuração rigorosa do montante devido pela Contribuinte.

Aduz que, no tocante ao argumento de que a empresa atua no ramo de comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios e que comercializa uma gama muito grande de produtos, justifica exatamente, a utilização da metodologia de levantamento quantitativo, levando em consideração a especificidade dos diversos códigos de cadastro de mercadorias, capazes de gerar uma expressiva quantidade de registros. Apenas um sistema aferido e complexo de auditoria – em tudo distante de uma simples operação matemática de soma e subtração – poderia dar conta de uma verificação de tal porte, e completamente isenta de equívocos.

Diz que a Impugnante reconhece a existência de divergências vinculadas às “situações de furto, troca de etiquetas, dentre outras”, bem como a ausência de medidas corretivas de sua parte, nos termos da legislação em vigor, com o intento de sanar tais divergências. Assim, em face do levantamento quantitativo efetuado e a ausência de provas efetivas de suas alegações, afasta-se a declaração de que o Fisco considerou todas as diferenças de modo mais desfavorável à Contribuinte.

Destaca que o Levantamento Quantitativo foi realizado a partir das informações geradas pela própria empresa, em cumprimento à legislação em vigor.

Refuta a afirmativa de que, a análise do relatório de levantamento quantitativo constata-se que todas as operações indicadas na coluna ‘SNF’ se referem às operações de remessa e/ou retorno para o depósito da Impugnante” e que “a maioria das omissões apontadas estão baseadas nessa “falsa movimentação” (exemplo de fls. 43).

Reafirma que foi a própria Contribuinte quem declarou, por meio da formalização da contagem física de seus produtos, o estoque existente em seu estabelecimento em 31/12/15.

Destaca que um raciocínio matemático básico serve para comprovar a ausência de qualquer relação entre as quantidades de produtos destacados pela Impugnante no quadro de fls. 43, relativamente às colunas Snf = Saídas Informadas através de NF-e e DIFEnt = Entrada Desacobertada de Documentação Fiscal.

Aduz que o presente trabalho consignou, sim, como acima descrito, a contagem de mercadorias efetuada pela empresa. Então, para o produto 10508635

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(BLUSA MC F3455 STAR WARS), destacado pela Impugnante no quadro de fls. 43, na contagem física efetuada em 31/12/14 não havia quantidade a ser contada (estoque zero), o qual foi considerado como estoque inicial (EI) do exercício de 2015.

Demonstra didaticamente no quadro de fls. 117, a movimentação da referida mercadoria (produto 10508635), cuja equação aponta as referidas omissões, apuradas no levantamento “Apuração Quantitativo”.

Assevera que há diversas omissões de entradas e de saídas no estabelecimento, em análise, bem como diversas constatações de produtos desacobertos em estoque, como bem demonstra a presente notificação. Tendo por base tal universo de produtos e de quantidades, eventos como o que a Impugnante declara – casos em que as omissões de entradas apuradas conferirem com as saídas declaradas em NF-e – podem ocorrer com frequência, não importando, em hipótese alguma, em lapsos ocorridos no Levantamento Quantitativo, pois, tais constatações são absolutamente distintas, e fazem parte de ocorrências também absolutamente distintas.

Diz que este é também o raciocínio para o produto que a Impugnante destacou às fls. 44 (Produto 10984720 - Calça J Jus 26 10 0003 Cigarrete Bol), em relação ao qual o Relatório Apuração Quantitativo constatou um estoque final de 0,00 (zero) unidades, e a Impugnante inventariou 10 (dez) unidades em 31/12/15.

Aduz que todas as ocorrências de estoque desacoberto e de saída desacoberta, inclusive, passaram a existir com a formalização do inventário efetuado em 31/12/15 pela empresa autuada.

Assevera que as alegações da Impugnante quanto às particularidades que inerentes aos estoques de contribuintes que atuam no varejo de grande porte (cadastros internos, casos de furtos de mercadorias e extravios de etiquetas etc.) apenas comprovam que a Contribuinte precisa ajustar seus procedimentos de modo a evitar autuações análogas, haja vista as autuações já constituídas pela SEF/MG e já julgadas neste CCMG.

Esclarece que, no tocante às ocorrências de perda ou roubo, o inciso V do art. 71 do RICMS/02 estabelece claramente a necessidade de estorno do imposto creditado, fato que não foi observado pela Autuada, bem como a exigência da emissão de “nota fiscal com destaque do imposto”, nos termos do art. 73 do RICMS/02.

Assevera que a constatação de estoque desacoberto não se confunde com as duas outras infrações (entradas e saídas desacobertas), possuindo natureza absolutamente distinta. As mercadorias constantes do estoque desacoberto são aquelas que se encontravam fisicamente no momento do inventário final do exercício, mas que não tiveram o devido acobertamento fiscal quando da sua entrada no estabelecimento.

Afirma que as situações de entradas, saídas e estoques, detectadas nos levantamentos quantitativos, decorrem de procedimentos irregulares, essencialmente diferenciados em sua natureza operacional, por parte dos contribuintes. Por conseguinte, o presente Auto de Infração não afronta o princípio do *non bis in idem* e inexistente, assim, qualquer dupla sanção pecuniária imposta pelo Fisco. Também a

penalização estabelecida para a ocorrência de entradas e de saídas desacobertadas, não se confunde com a penalização prevista para os casos de divergência de estoque.

Destaca que a Impugnante se contradiz, uma vez que ora afirma inexistir hipótese de entrada de mercadorias sem documentação fiscal em seu estabelecimento, ora afirma que as mercadorias desacobertadas em estoque seriam, na verdade, entradas desacobertadas de documento fiscal. E ainda registra que essas mercadorias “desacobertadas de documentação fiscal são oriundas do seu centro de distribuição”.

Sustenta que o Auto de Infração foi feito com base em provas, não em presunções, eis que todas as mercadorias em questão foram plenamente identificadas. E inexistente qualquer comprovação nos autos de que, consoante declara a Autuada que essas mercadorias desacobertadas de documentação fiscal são oriundas do seu centro de distribuição.

No tocante ao argumento sobre a base de cálculo relativa às saídas desacobertadas, responde o Fisco que o citado Auto de Infração detectou a existência de saídas comprovadamente desacompanhadas de documentos fiscais, como atestam os relatórios e os arquivos eletrônicos elaborados pelo Fisco e apensados aos autos. Esse mesmo princípio se aplica igualmente às entradas e aos estoques desacobertados. E que, constam do Auto de Infração as regras estabelecidas pela legislação tributária, relativamente à definição da base de cálculo e das alíquotas aplicáveis às infringências constatadas.

Destaca o inciso II do art. 194 e o correspondente § 4º do mesmo artigo, do RICMS/02, os quais foram observados no presente trabalho, bem como o art. 53 do mesmo diploma legal.

Assevera que as peculiaridades do sistema de informática da empresa, bem como a enorme quantidade de produtos cadastrados, não podem servir de escusa às infringências cometidas, à luz do que dispõe a legislação tributária, corretamente expressa na peça acusatória que determinou o lançamento em exame.

Por fim, quanto as penalidades aplicadas, afirma que o Auto de Infração não afronta o princípio do *non bis in idem* e inexistente qualquer dupla sanção pecuniária imposta pelo Fisco.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CCMG exara o despacho interlocutório de fls. 132/133, o qual é cumprido pelos Impugnantes às fls. 156/163. Acosta mídia de fls. 167 dos autos.

Informam que foi contratada empresa de auditoria, que realizou análise dos livros e documentos fiscais com a finalidade de confirmar quais mercadorias foram remetidas e retornaram para o citado CDA. Para tanto, apresenta a seguinte documentação:

- XML das notas fiscais de remessa dos produtos para o CDA;
- XML das notas fiscais de retorno dos produtos para o CDA para a loja autuada;

- arquivo TXT com a movimentação dos produtos;
- planilha Excel que detalha a real movimentação do período, ou seja, “não indica as operações de remessas e retorno dos produtos autuados para o CDA da Impugnante”.

Observam que as notas fiscais de retorno dos produtos para o CDA não foram acostadas na íntegra, em razão da quantidade e por se tratar de períodos antigos.

Aduzem que “os CFOPs referentes à remessa e retorno ao CDA não são considerados como movimentações relevantes hábeis a interferir na movimentação de estoque, pois se está diante de estabelecimento do mesmo contribuinte. (...) E que por essa razão, tanto a remessa como o retorno não são refletidos no inventário”.

Citam exemplos, às fls. 159/161, os quais demonstrariam que a suposta omissão apurada pelo Fisco se refere ao retorno de mercadorias encaminhadas anteriormente ao CDA da Autuada.

Asseveram que tal situação se repete em grande parte dos itens autuados, o que reduziria drasticamente o valor do ICMS devido na presente autuação.

Argumentam que não há incidência do imposto nas operações de remessa e retorno ao depósito da Impugnante localizado neste Estado (CNPJ 33.2003056/0348-09), visto que não há transferência de titularidade do bem objeto da transação.

A Fiscalização se manifesta às fls. 168/184, fazendo as seguintes considerações:

- não foram apresentados pontos específicos de discordância ou erros nos cálculos que redundaram no crédito tributário constante do Auto de Infração;
- a Defesa elabora uma nova forma de Apuração do Quantitativo, por meio de planilha denominada de “Cópia de Relatório de Omissões de entradas e saídas sem 1906 e 5905”;
- o termo CDA de autoria da Autuada corresponde ao “Depósito Fechado”.

Mediante análise dos arquivos apresentados pela Defesa, o Fisco fez as seguintes constatações.

Os arquivos TXT apresentados se referem a:

- Relatório III – Lj149 relatório NFe entradas CFOP 1906.TXT, denominado “RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS”, no qual encontram-se relacionadas as Notas Fiscais emitidas pelo Depósito Fechado tendo como destinatário o Sujeito passivo. São as notas fiscais do CDA em retorno para a Impugnante;

- Relatório VI – CDA Relatório NF-e Saída CFOP 5906.TXT, “RELAÇÃO DAS NOTAS DE SAÍDA(S)/CUPOM FISCAL”, no qual encontram-se relacionadas, as mesmas Notas Fiscais descritas no subitem 1 acima, ou seja, são as notas fiscais do depósito fechado para o Sujeito passivo.

Esclarece que, a despeito de ter sido indicado que o arquivo é composto por NF-e de Saída e cupons fiscais, na realidade contém as mesmas NF-es relacionadas no Relatório III acima descrito.

Relativamente quanto ao item “(iv) *Planilha em Excel que detalha a real movimentação do período, ou seja, não indica as operações de remessa e retorno dos produtos autuados para o CDA da Impugnante*” refere-se ao arquivo em Excel denominado “**Cópia de Relatório de Omissões de entradas e saídas sem 1906 e 5905.xlsx**”.

Aduz o Fisco que a Defesa pretende fazer crer que, em razão do depósito do contribuinte ser locado nesse município, tanto a operação de remessa quanto o retorno e mercadorias não devem ser considerados como movimentação de estoque.

Diz que a Impugnante tenta fundir um estabelecimento varejista com um estabelecimento de depósito fechado, tentando trazer à peça interlocutória a tese de que **a movimentação física de remessa e retorno de mercadorias entre os dois estabelecimentos não tem relevância a ponto de refletir no inventário de produtos da Autuada**, pois o depósito fechado se trata de uma extensão de sua loja. Enfim, o que quer fazer crer os Impugnantes, é que não se deve levar em conta, para confecção do Levantamento Quantitativo período 01/01/15 a 31/12/15, as notas fiscais, tanto de remessa dos produtos para o depósito fechado, quanto às notas fiscais de retorno do depósito fechado para o estabelecimento autuado.

Reproduz às fls. 178 trecho do arquivo “Cópia de Relatório de Omissões de entradas e saídas sem 1906 e 5905.xlsx”, elaborado pelos Impugnantes e parte do arquivo “01APURAÇÃO_QUANTITATIVO_LR1136_2015.pdf”, integrante da Auto de Infração, para demonstrar, mediante a análise de fls. 179/181, que o método de apuração utilizado pela Defesa, desprezando as movimentações físicas das mercadorias entre os estabelecimentos loja e depósito fechado, tem por finalidade que jamais resulte em estoque desacobertado de documentação fiscal.

Entende que, entretanto, não se pode formalizar um levantamento quantitativo que não leve em conta as notas fiscais de remessa para depósito, bem como as notas fiscais de retorno do depósito ao argumento de que não existe **movimentação física** de mercadorias, apenas documentação.

Conclui que, se assim o fosse, o depósito fechado não necessitaria de CNPJ e inscrição estadual próprios, alvará de funcionamento próprio, e nem estaria condicionado às normas legais de funcionamento. Na realidade o depósito fechado tem personalidade jurídica própria, com estoque inventariado próprio, sujeito às normas elencadas nos artigos 14, 15 e 16 da Lei nº 6.763/75. No presente caso, o depósito fechado é um estabelecimento independente, inclusive com endereço distinto do contribuinte autuado.

Aduz que o presente levantamento quantitativo foi realizado, mediante análise dos documentos de escrituração da Impugnante, no qual são lançados os dados relativos à movimentação dos produtos adquiridos, remetidos para depósito, retornados de depósito e, posteriormente, comercializados, utilizando-se aplicativo eletrônico que efetua os cálculos automaticamente, e pela verificação da dinâmica do levantamento,

foi constatada a ocorrência de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal. Tais ocorrências são constatadas ao final do levantamento quantitativo, quando é apresentado o Resultado Consolidado (fls. 21) bem como em DVD-R (fls. 22).

Por fim, assevera que a não incidência do imposto não dispensa a emissão de documento fiscal. Neste sentido o inciso II do art. 68 do Anexo IX – Parte 1 do RIMCS/02 é bem claro quando impõe ao Depósito Fechado a obrigação de *“armazenar, separadamente, as mercadorias de cada estabelecimento depositante, de modo a permitir a verificação das respectivas quantidades”*; bem como *“lançar, em separado, no livro Registro de Inventário, os estoques de cada estabelecimento depositante.”*

Esclarece que, mesmo que próximos um ao outro, os estabelecimentos são distintos. As movimentações entre os dois são distintas, tanto documental como fisicamente. Um é loja comercial varejista, vende seus produtos para clientes. O outro, ao qual a Impugnante chama CDA (Centro de Distribuição), é “Depósito Fechado”, não efetua vendas, apenas recebe e retorna mercadoria para o estabelecimento depositante. Cada estabelecimento possui um estoque próprio. Um, por ser comercial varejista mantém estoque mínimo. O outro, depósito fechado, responsabiliza-se pelo volume maior de unidades de mercadorias, apenas guarda.

Pugna pela procedência do lançamento.

Registra-se que, em razão da impossibilidade de leitura da mídia CD acostada pela Defesa, às fls. 167, a Assessoria do CCMG determinou o Despacho Interlocutório de fls. 186/187 para que a Autuada apresentasse cópia da referida mídia em “pendrive”, o qual foi atendido pela Autuada, mediante a mídia de fls. 191 dos autos.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 198/228, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnantes arguem a nulidade do lançamento, sob o argumento de que o Auto de Infração não possui respaldo probatório, visto que o Fisco não levou em consideração o fato de a Autuada estar inserida em segmento comercial que demanda o trato com gigantescas quantidades de itens de mercadorias, cada uma classificada por código distinto, ocorrendo ainda, situações de furto, troca de etiquetas, dentre outras, as quais ocasionariam “divergência” no estoque da Impugnante, além de não terem sido

computadas as operações de remessa e de retorno de mercadorias para depósito fechado da própria Impugnante.

Isso estaria em desacordo com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, do qual se depreende que o ato administrativo do lançamento deve estar fundado em provas efetivas da ocorrência do fato gerador, bem como o atendimento de todas as formalidades impostas da legislação tributária.

Entretanto, não lhes cabe razão.

Veja-se o que determina o citado artigo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Desprende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal (fls. 09/18), no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documento fiscal. Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

No levantamento realizado, a Fiscalização valeu-se de aplicativo específico que efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas significam, por fidelidade à metodologia do levantamento quantitativo de mercadorias, o resultado da aplicação de critérios objetivos que retratam o que dispõe a legislação de regência.

O referido aplicativo opera com as informações de entradas, saídas e estoques transmitidos pelo próprio contribuinte, por meio do Sped/EFD.

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

Assim sendo, não assiste razão aos Impugnantes, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e

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

Não é o fato de os Impugnantes discordarem da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a eles comprovarem as suas alegações.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, asprefaciais arguidas.

Quanto ao argumento da ilegitimidade passiva dos Coobrigados, bem como em relação às questões dos furtos, trocas de etiquetas etc, por versarem sobre matéria afeta ao mérito do lançamento, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, no exercício de 2015, apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos (Sped/EFD) transmitidos pela Contribuinte.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida somente a Multa Isolada relativamente às entradas desacobertadas.

Os administradores foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigados, pelos atos praticados por eles, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, dentre outros os seguintes documentos: Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Relatório Fiscal (fls. 09/18) e a mídia de fls. 22 contendo os seguintes arquivos: Relatório de Conferência de Inventário Inicial; Relatório de Conferência do Inventário Final; Relatório de Conferência de Notas Fiscais de Entrada; Relatório de Conferência de Notas Fiscais de Saída; Relatório de Conferência de Cupons Fiscais; e Apuração Quantitativo.

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

O levantamento quantitativo de mercadorias, baseado em arquivos Sped enviados pela própria Impugnante, é meio adequado de fiscalização e constitui-se em técnica fiscal que se baseia em princípios matemáticos visando à apuração da movimentação de mercadorias ocorrida no estabelecimento.

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

Os Impugnantes alegam que não houve omissão de entrada, de estoque e de saída, uma vez que as divergências apuradas, embora existentes, se analisado apenas o inventário da Autuada, não representaria a realidade dos fatos.

Justificam as divergências apuradas pelo Fisco, como decorrentes de diversas situações, das quais se destacam: i) operação de remessa e retorno ao depósito da Impugnante, situado nesse Estado; e ii) situações corriqueiras do setor varejista, como furtos, extravios, trocas de produtos e etiquetas.

Em relação às operações de remessa e retorno para depósito fechado da própria Contribuinte, afirmam que estas não constituem fato gerador do ICMS, conforme prevê o art. 5º, incisos X e XI do RICMS/02.

A Defesa afirma que, ao analisar o relatório de levantamento quantitativo apresentado pelo Fisco, verifica-se que todas as operações indicadas na coluna 'SNF' se referem às operações de remessa e/ou retorno para o depósito da Impugnante, como no exemplo que apresenta às fls. 43 dos autos.

Explica que a Impugnante, ao dar a entrada das mercadorias em análise, as transferiu para o seu depósito por questão de logística e que houve o seu retorno ao estabelecimento autuado e sua posterior venda. Diz que confirma o exposto o anexo Doc. 09, que apresenta todas as notas fiscais de remessa dos produtos, ora em análise, as quais comprovariam que a saída indicada na planilha fiscal se refere à mera transferência desses produtos para o depósito da Impugnante.

Cabe, inicialmente, esclarecer que as notas fiscais acostadas pela Impugnante (Doc. 09), às fls. 93/101 (remessa para depósito fechado – CFOP 5.905) foram consideradas no levantamento quantitativo, como se observa da planilha “Relatório de Conferência de Notas Fiscais de Saída”, nas seguintes páginas, adotando-se o exemplo trazido pelos Impugnantes às fls. 43:

- Produto 10100400 (Sapato Moda) – NF-e 044.442 e 045.934 (cópias de fls. 95/97) – pág. 4460 e 4461;

- Produto 10508546 (Camiseta SM) – NF-e 051.083 (fls. 98) – pág. 5987;

- Produto 10508635 (Blusa MC) – NF-e 044.485 (fls. 100/101) – pág. 5988;

- Produto 10509879 (Almofada H Tap) – NF-e 047.818 (fls. 99) – pág. 6000.

Em que pese a alegação de que “houve o seu retorno ao estabelecimento e a sua venda”, a Defesa comprovou somente as saídas para depósito, mas não apontou as respectivas notas fiscais de retorno de mercadorias, que, supostamente não teriam sido consideradas no Leqfid.

Para elucidar a questão, a Assessoria deste CCMG exarou despacho interlocutório, nos seguintes termos:

Considerando que a alegação da Impugnante:

-que ocorreram situações que geraram a falsa percepção de omissão, quais sejam: i) operação de remessa e retorno ao depósito da Impugnante, situado nesse Estado; e ii) situações corriqueiras do setor varejista, como furtos, extravios, trocas de produtos e etiquetas;

- que, ao analisar o relatório de levantamento quantitativo constata-se que todas as operações indicadas na coluna ‘SNF’ referem-se às operações de remessa e/ou retorno para o depósito da Impugnante;

- que “a Impugnante, ao dar a entrada das mercadorias em análise, as transferiu para o seu depósito por questão de logística”. E que “houve o seu retorno ao estabelecimento e a sua venda”;

(...)

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta Assessoria do CCMG exarar Despacho Interlocutório para que o Sujeito Passivo cumpra o abaixo solicitado no prazo de 10 (dez) dias, consoante art. 157, § 2º do mesmo diploma legal citado:

1) Indicar em planilha Excel todas as notas fiscais de retorno de mercadorias enviadas para depósito fechado;

2) Acostar as cópias das referidas notas fiscais.

Os Impugnantes comparecem às fls. 156/163 dos autos, informando que foi contratada empresa de auditoria, que realizou análise dos livros e documentos fiscais com a finalidade de confirmar quais mercadorias foram remetidas e retornaram para o citado CDA (depósito fechado). Para tanto, apresenta arquivos XML das notas fiscais de remessa e de retorno para depósito fechado, arquivo TXT com a movimentação dos produtos e planilha Excel que detalha a real movimentação do período.

Conforme análise do Fisco, o arquivo TXT traz dois relatórios assim denominados pelos Impugnantes: “Relação das Notas Fiscais de Entradas” e “Relação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das Notas de Saída(s)/Cupom Fiscal”, apresentando no primeiro relatório (Relatório III – Lj149 relatório NFe entradas CFOP 1906.TXT) as entradas na empresa autuada – CNPJ 33.200.056/0345-58, e no segundo relatório (Relatório VI – CDA Relatório NF-e Saída CFOP 5906.TXT), as saídas do depósito fechado - CNPJ 33.200.056/0348-09.

Observa-se que ambos os relatórios contêm as mesmas notas fiscais, quais sejam as notas fiscais emitidas pelo “Depósito Fechado” tendo como destinatário a Autuada (comercial varejista).

Segundo a Impugnante, foram acostados arquivos XML das notas fiscais de remessa para depósito fechado e de retorno de mercadoria depositada. Entretanto, tais arquivos no formato apresentado (XML) somente é possível ser lido por meio de programa específico.

No caso, a Fiscalização por meio do Auditor Eletrônico fez a leitura dos documentos fiscais, tendo apresentado exemplos às fls. 170/173 dos autos.

Da análise dos relatórios Relação das Notas Fiscais de Entradas.txt e Relação das Notas de Saída(s)/Cupom Fiscal.txt, os quais constam as notas fiscais de retorno de mercadorias enviadas para depósito, operações registradas na Autuada com o CFOP 1.906 (Relação das Notas Fiscais de Entradas – Inscrição Estadual.: 062.053333.1136), verifica-se que as notas fiscais compõem o Leqfid. A título de exemplo:

- NF-e 038 de 07/01/15 – produto Código 10187065 – Bermuda SF BA BMDTBM 015 KLEIN, consta do Relatório Conferência Nota Fiscal de Entradas pág. 1905 (CD de fls. 22).

Cod.Prod.	Quant.	Produto	CFOP	Val.Unit.
10187065	1,000	BERMUDA SF BA BMDTBM 015 KLEIN	1906	10,35
10187065	1,000	BERMUDA SF BA BMDTBM 015 KLEIN	1906	10,35

- NF-e 2847 de 28/12/15 – produto código 7373082 – Toalha de banho Royal Patter, consta do Relatório Conferência Nota Fiscal de Entradas pág. 12.837 (CD de fls. 22).

Cod.Prod.	Quant.	Produto	CFOP	Val.Unit.
10586393	12,000	TOALHA ROSTO ROYAL KNUT	1906	3,34
10586504	5,000	TOALHA BANHO ROYAL KNUT	1906	8,25
10785710	4,000	TOALHA BANHO FRAPE BUDDMEYER	1906	16,80
10785710	9,000	TOALHA BANHO FRAPE BUDDMEYER	1906	16,80
10785710	5,000	TOALHA BANHO FRAPE BUDDMEYER	1906	16,80
7373082	6,000	TOALHA BANHO ROYAL PATER	1906	8,25

Registre-se que a Impugnante não apontou nenhuma nota fiscal de retorno de remessa para depósito que não tenha sido considerada no Leqfid.

Na sequência, a Defesa apresentou a planilha Excel denominada “Cópia de Relatório de Omissões de entradas e saídas sem 1906 e 5905.xlsx”, que, no seu entender, “*detalha a real movimentação do período, ou seja, não indica as operações de remessa e retorno dos produtos autuados para o CDA da Impugnante*”.

O que pretende a Defesa demonstrar com a planilha Excel supracitada é que, para efeitos de apuração do estoque no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, não devem ser consideradas as operações de remessa de mercadorias para depósito fechado, assim como as operações de retorno.

Entretanto, tal pretensão não pode ser acatada.

Como já exposto, o levantamento quantitativo trata-se de procedimento tecnicamente idôneo, previsto na legislação e tem por finalidade apurar a movimentação diária de entradas e saídas de mercadorias, mediante o confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitida no período.

Todas as operações de movimentação de mercadorias devem ser consideradas na apuração, inclusive as operações de remessa e retorno para depósito fechado ou armazém geral.

Oportuno destacar que para a realização do levantamento quantitativo, o Fisco utilizou os dados contidos nos arquivos eletrônicos da EFD/Sped transmitidos pela Contribuinte.

Sob a lógica da apuração realizada pela Defesa, como exemplificado às fls. 159/161, todas as mercadorias que saíram em operações de remessa para depósito fechado, retornaram ao estabelecimento varejista, ora autuado, por se tratar de estabelecimento de mesmo contribuinte localizado no mesmo município, ou seja, “uma extensão da loja da autuada”, e que por essa razão as operações de remessa e retorno de mercadorias para depósito não devem ser consideradas para efeito de movimentação de estoque.

Entretanto, tal entendimento não encontra amparo em face da autonomia dos estabelecimentos, prevista na legislação tributária.

De acordo com a Lei Complementar nº 87/96:

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

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

(...)

No mesmo sentido a Lei nº 6.763/75:

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

§ 1º Equipara-se ainda, a estabelecimento autônomo:

(...)

d) cada um dos estabelecimentos do mesmo titular.

(Destacou-se).

Tratando especificamente sobre o estabelecimento “depósito fechado”, assim dispõe o RICMS/02:

Art. 58. Considera-se estabelecimento o local, privado ou público, com ou sem edificação, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades, em caráter temporário ou permanente, e:

(...)

III - o depósito fechado, assim considerado o lugar onde o contribuinte promova, com exclusividade, o armazenamento de suas mercadorias; (grifou-se).

(...)

O RICMS/02 estabelece que o Contribuinte está obrigado a se inscrever no cadastro de contribuintes do imposto, antes do início das atividades, bem como emitir documento fiscal correspondente a cada operação realizada. Confira-se:

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:

I - inscrever-se no cadastro de contribuintes do imposto, antes do início das atividades;

(...)

X - emitir e entregar ao destinatário da mercadoria ou do serviço que prestar, e exigir do remetente ou do prestador, o documento fiscal correspondente à operação ou à prestação realizada;

(...)

Art. 97. As pessoas que realizam operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

são obrigadas a inscrever cada um de seus estabelecimentos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física ou no Cadastro Simplificado de Contribuintes do ICMS - DIFAL, conforme o caso, ressalvadas as hipóteses de dispensa expressa na legislação do imposto.

(...) (Destacou-se).

Depreende-se da legislação acima exposta que os estabelecimentos de um mesmo contribuinte são autônomos e, portanto, estão sujeitos ao cumprimento de todas as obrigações previstas na legislação tributária.

No caso em discussão, todas as operações de remessa para depósito fechado e retorno de mercadorias devem ser acobertadas por documentação fiscal e representam movimentação de mercadorias, que, obviamente, interferem no estoque de cada estabelecimento envolvido.

Os Impugnantes alegam que, ocorrem também situações em que a mercadoria foi encaminhada para depósito e, apesar de não ter retornado, constou no estoque final da Impugnante. Citam como exemplo a NF nº 55.595 (cópia de fls. 93/94), com a transferência de 10 (dez) unidades do produto 10984720 (Calça J Jus 26 10 0003 Cigarrete Bol) para o depósito da Impugnante, os quais não foram retornados e, muito menos, vendidos, e por um lapso, não foi baixado do inventário da Impugnante, o que, no seu entender, não enseja a omissão de entrada.

Afirmam que tal erro teria ocorrido na maior parte dos demais itens autuados. E que, portanto, o trabalho fiscal deveria ser revisto para serem expurgadas do levantamento todas as operações que se referem à remessa para depósito da Impugnante.

Por seu lado, pondera o Fisco que o levantamento quantitativo foi realizado a partir das informações geradas pela própria empresa, em cumprimento à legislação em vigor. E que foi a própria Contribuinte quem declarou, por meio da formalização da contagem física de seus produtos, o estoque existente em seu estabelecimento em 31/12/15.

Destaca que todas as ocorrências de estoque desacobertado e de saída desacobertada, inclusive, passaram a existir com a formalização do inventário efetuado em 31/12/15 pela empresa autuada.

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

RICMS/02

Art. 197 - O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelo valor e especificações que permitam sua perfeita identificação, a mercadoria, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem, o produto manufaturado e o produto em fabricação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

existentes no estabelecimento, à época do balanço.

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

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

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

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

(...)Grifou-se.

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

BLOCO H: INVENTÁRIO FÍSICO

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

(...)

REGISTRO H010: INVENTÁRIO.

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

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

Diante do exposto, revela-se correto o procedimento realizado pelo Fisco, considerando todas as saídas e entradas de mercadorias, devidamente acobertadas por documentação fiscal na apuração do levantamento quantitativo, inclusive as remessas e retornos de mercadorias para depósito fechado da própria Contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante ao argumento de que as operações de remessa de mercadorias com destino a armazém geral ou a depósito do mesmo contribuinte estão abarcadas pela não incidência do imposto, tem razão a Defesa. Confira-se:

RICMS/02:

Art. 5º - O imposto não incide sobre:

(...)

X - a saída de mercadoria com destino a armazém-geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no Estado, para guarda em nome do remetente;

XI - a saída de mercadoria dos estabelecimentos referidos no inciso anterior, em retorno ao estabelecimento depositante;

Entretanto, cabe ao Contribuinte emitir o documento fiscal para acobertar a operação, na saída das mercadorias com destino ao depósito fechado do contribuinte, situado neste Estado, bem como nas operações de retorno. Os procedimentos para remessa de mercadoria para armazém geral estão regulamentados no Anexo IX do RICMS/02:

Anexo IX

Capítulo IV

Do Armazém-Geral e do Depósito Fechado

SEÇÃO II

Do Depósito Fechado

Art. 68. Na saída de mercadoria com destino a depósito fechado do próprio contribuinte, localizado no Estado, será observado o seguinte:

I - será emitida nota fiscal com os requisitos exigidos e a indicação:

a) do valor da mercadoria;

b) da natureza da operação: "Outras saídas - remessa para depósito fechado";

c) do dispositivo que prevê a não-incidência do imposto;

II - o depósito fechado deverá:

a) armazenar, separadamente, as mercadorias de cada estabelecimento depositante, de modo a permitir a verificação das respectivas quantidades;

b) lançar, em separado, no livro Registro de Inventário, os estoques de cada estabelecimento depositante.

Art. 69. Na saída de mercadoria em retorno ao estabelecimento depositante, remetida por depósito fechado, este emitirá nota fiscal com os requisitos exigidos e a indicação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - do valor da mercadoria;

II - da natureza da operação: "Outras saídas - retorno de mercadoria depositada";

III - do dispositivo que prevê a não-incidência do imposto.

(Grifou-se).

Verifica-se que o art. 68 e seguintes do Anexo IX do RICMS/02, estabelecem a emissão da nota fiscal, bem como os requisitos que nela devem constar.

Portanto, o retorno das mercadorias enviadas para depósito, pressupõe a emissão de documento fiscal que as acoberte, bem como a sua escrituração no livro Registro de Entradas, para serem consideradas no Levantamento Quantitativo.

A Defesa, apesar da oportunidade com o despacho interlocutório, não apresentou nenhuma operação de retorno de mercadorias que não tenha sido considerada no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário. Ao contrário, se limitou a pleitear que fossem desconsideradas as operações de remessa e retorno para depósito fechado, no claro intento de ajustar os estoques, como demonstrado na planilha "Cópia de Relatório de Omissões de entradas e saídas sem 1906 e 5905.xlsx".

Merece destacar que o levantamento quantitativo trata do exercício de 2015. Poderia a Contribuinte, tendo identificado inconsistências em suas informações de estoque, ter apresentado as informações corretas, antes da ação fiscal.

O que não se pode acatar é que, depois de notificada da autuação, ocorrida em 03/10/19, decorrente do levantamento quantitativo, o qual aponta saídas, entradas e estoques desacobertos, a Contribuinte possa sustentar sua defesa no fato de ter mantido por mais de quatro anos, um controle de estoque com tantas distorções.

A Defesa sustenta que a Autuada não deu saída a mercadorias sem emissão da nota fiscal, visto que as vendas são realizadas mediante a utilização de emissores de cupom fiscal, devidamente lacrados e autorizados, o que impediria a venda sem documento fiscal, bem como não recebeu mercadorias sem a devida cobertura fiscal.

Justifica as distorções geradas nos estoques da empresa, que levaram aos falsos indícios de que houve omissão nos registros de entrada, de estoque e de saídas, como decorrente das particularidades inerentes à atividade dos contribuintes de varejo de grande porte, tais como: quantidade de cadastros internos para identificação dos produtos, ocorrência de furtos, venda de mercadorias sem etiqueta ou com etiqueta trocada, eventos estes que também justificariam as inconsistências apuradas no levantamento quantitativo.

Entretanto tais argumentos, desprovidos de comprovação, não podem desconstituir o lançamento.

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

Portanto, por meio da técnica fiscal utilizada, pode-se concluir que o trabalho fiscal não se baseia em procedimento despido de suporte probatório e

tampouco em roteiro inadequado face às eventualidades do seu ramo comercial e do seu porte, como sustenta a Impugnante.

Nesse sentido, ao contrário do alegado pela Defesa, a Fiscalização agiu exatamente como teria que agir, analisando os arquivos, os resultados apurados e os relatórios apresentados sem se ater ao porte da empresa fiscalizada.

A respeito das ocorrências de perda ou roubo, o inciso V do art. 71 do RICMS/02 estabelece claramente a necessidade de estorno do imposto creditado, fato que não foi observado pela Impugnante. Veja:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial;

Tal estorno exige a emissão de “nota fiscal com destaque do imposto”, nos termos do art. 73 do RICMS/02, fato igualmente não observado pela Autuada:

Art. 73. Para efeitos de estorno, será emitida nota fiscal com destaque do imposto e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas. (Grifou-se).

Observa-se que os Impugnantes não lograram êxito em refutar o procedimento fiscal, visto que apenas alegam que ocorreram distorções, mas não apontam, objetivamente, quais seriam. Ao contrário, alegam que ocorreram furtos ou descontrole de estoque, o que não invalida o lançamento em análise.

Não se sustenta tampouco a alegação de que a omissão de estoque é, na verdade, omissão de entrada, decorrente da identificação, no final do exercício, de mercadorias em estoque desacompanhadas de documento fiscal, o que no seu entendimento, não enseja a cobrança de ICMS sobre tais mercadorias.

Como já exposto, no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid) é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

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

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para supri-lo,

neste caso, pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Ou ainda, se ao final de um determinado período o levantamento quantitativo apresentar o saldo do estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo Contribuinte no livro Registro de Inventário ou apurado em levantamento físico, verifica-se a ocorrência de estoque desacoberto de documento fiscal. Enquanto, se a apuração do saldo final de estoque for maior do que o declarado pelo Contribuinte pressupõe que houve saída desacoberta de documentação fiscal.

Portanto, não se confunde a apuração de entrada desacoberta com estoque desacoberto. As mercadorias constantes do estoque desacoberto são aquelas que se encontravam fisicamente no momento do inventário final do exercício, mas que não tiveram o devido acobertamento fiscal quando da sua entrada no estabelecimento.

Registre-se que a Fiscalização adotou para apuração do levantamento quantitativo a data de 31/12/15, utilizando os dados das notas fiscais de entradas, de saídas, cupons fiscais e livros Registro de Inventário (estoque inicial e final), todos informados pela própria Contribuinte, mediante o Sped Fiscal.

As ocorrências constatadas, ao final do exercício (entrada, saída e estoque desacobertos de documentação fiscal) encontram-se demonstradas na planilha “Apuração Quantitativo_LR 1136_2015” e Resumo Geral do Leqfid (gravada em mídia de fls. 22).

Para as irregularidades de saída e estoque desacoberto de documentação fiscal, a Fiscalização lançou as exigências de ICMS, multas de revalidação e isolada, e para a entrada desacoberta de documento fiscal, apenas a multa isolada, tendo em vista que a saída dos referidos produtos ocorreu com emissão de documentos fiscais e o correspondente destaque do ICMS devido.

Os Impugnantes sustentam, ainda em relação ao “estoque desacoberto”, ser indevida a cobrança do ICMS, visto que conforme estabelece o art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, o imposto será devido ao Estado em que se verificar a circulação da mercadoria, o que corresponderia a operação de saída.

Entendem que, como as mercadorias recebidas pelas lojas da Riachuelo são adquiridas de seus centros de distribuição, no presente caso, do CD localizado em Guarulhos/SP, o ICMS seria devido aquele Estado, não tendo o Estado de Minas Gerais competência tributária para exigí-lo. No seu entendimento, é o que se extrai do art. 11, inciso I, alínea “a”, interpretado em conjunto com o art. 12, ambos da LC nº 87/96.

Argumentam ainda que, não se deve olvidar que se está diante de uma transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, portanto, não haveria que se falar em exigência do ICMS.

Entretanto, tal entendimento é equivocado.

A Lei Complementar nº 87/96 dispõe em seu art. 11 que o local da operação ou prestação é onde se encontra a mercadoria ou bem, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontra, no momento da ocorrência do fato gerador;

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

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

(grifou-se)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

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

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

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

1) tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

d - onde se encontra, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação falsa ou inidônea, conforme dispuser o Regulamento; (grifou-se).

Dessa forma, não se pode acatar a alegação de que o procedimento de levantamento quantitativo somente permite considerar a cobrança do imposto nos casos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em que se apura saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, não havendo previsão para apuração de estoque de mercadorias desacobertas.

Oportuno destacar que, em que pesem as alegações de que tais mercadorias seriam oriundas de seu centro de distribuição situado em Guarulhos (SP) e de seu estabelecimento depósito fechado (localizado em Minas Gerais), afirmação esta que também padece de comprovação, o fato é que a Fiscalização apurou a inexistência de documentos fiscais acobertadores dos produtos em questão, situação na qual aplica-se o disposto no inciso I do art. 89 do RICMS/02, *in litteris*:

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

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

(Destacou-se)

Assim sendo, restando superada a discussão acerca da incidência do ICMS em relação às mercadorias em estoque sem acobertamento fiscal, não há que se falar em transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade, o que não é objeto da presente autuação.

No tocante ao pedido para registrar em seu livro Registro de Entradas os relativos ao estoque desacoberto, cabe esclarecer que o § 2º do art. 67 do RICMS/02, dispõe que os créditos poderão ser levantados, apurados e aproveitados pela Impugnante, bastando o atendimento aos requisitos ali previstos, observado o prazo previsto no § 5º do mesmo artigo.

Também não se sustentam as alegações quanto a erro na eleição da base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em razão de o Fisco ter utilizado o valor supostamente praticado na venda, e não o valor do custo da mercadoria, como realizado na ocorrência de estoque desacoberto.

A base de cálculo do imposto devido pelas saídas desacobertas foi arbitrada com base no art. 51, inciso III da Lei nº 6.763/75, e art. 53, inciso III do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação se realizar sem emissão de documento fiscal;

RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

(...)

Já o parâmetro adotado pelo Fisco de arbitrar o valor das operações com base no valor médio destas, por seu turno, está previsto nos arts. 54, inciso IX e 194, § 4º, ambos do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 54 - Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;

(...)

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

§ 4º - Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como critério, conforme o caso, o preço unitário das saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.

(Grifou-se).

Depreende-se da leitura dos dispositivos legais supracitados que o procedimento adotado pelo Fisco está correto e perfeitamente embasado na legislação tributária.

Corretas, portanto, as exigências constantes do crédito tributário, de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", da Lei nº 6.763/75, relativamente às entradas desacobertas e de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e de Multa Isolada prevista no mesmo dispositivo mencionado, no que se refere ao estoque e às saídas desacobertas. 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso II da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

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 inciso I do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – 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;

(...)

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo, e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração.

Foram incluídos os administradores no polo passivo, tendo em vista a responsabilidade que lhes cabe relativamente aos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do que dispõe o art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Os Impugnantes Coobrigados arguem a ilegitimidade passiva dos diretores, sob as seguintes razões:

- a Fiscalização não se desincumbiu do ônus de provar a prática de dolo por partes dos diretores da Autuada para fins de imputação da responsabilidade destes, tendo apenas apresentado como fundamento as disposições legais contidas no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN;

- conforme contrato social da Companhia (art. 8º), os diretores elencados como Coobrigados na presente autuação, ocupam o cargo da diretoria executiva da empresa autuada, não sendo possível que tivessem controle direto de mando e de gestão sobre mais de 300 (trezentas) lojas espalhadas em todo o território brasileiro;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Súmula 430 do STJ pacificou o entendimento de que “*o inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, responsabilidade solidária do sócio-gerente*”.

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

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

Código Tributário Nacional

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

(...)

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

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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;

(...)Grifou-se.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No mesmo sentido, com supedâneo no comando contido no parágrafo único do art. 89 do RPTA, foi editada a Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual nº 148/15, devidamente capitulada no Auto de Infração, que, em seu art. 1º, subitem 1.8.8, arrola expressamente a presente situação (entrada, saída e/ou estoque desacobertados, apurados mediante Levantamento Quantitativo) como ensejadora da responsabilização do sócio-administrador.

Também neste particular, cumpre salientar que as autuações lavradas contra os diversos estabelecimentos da Autuada no passado (conforme, à guisa de exemplo, os Acórdãos nº 21.317/17/2ª, 21.318/17/2ª, 21.319/17/2ª, 22.200/19/2ª, 23.233/19/3ª, 22.234/19/3ª e 23.421/19/1ª), cujo objeto é coincidente com as acusações fiscais que lhe são imputadas no presente Auto de Infração, por si só, denotam que os administradores estavam devidamente cientificados das referidas irregularidades e, a despeito dos lançamentos anteriores, permaneceram inertes no tocante à correção dos problemas detectados.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida, em parte, a Conselheira Flávia Sales Campos Vale (Relatora), que o julgava parcialmente procedente para excluir os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Paula Prado Veiga de Pinho.

Sala das Sessões, 20 de julho de 2021.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.864/21/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001394943-22
Impugnação: 40.010149153-08, 40.010149154-81 (Coob.), 40.010149155-53 (Coob.), 40.010149156-34 (Coob.), 40.010149157-15 (Coob.)
Impugnante: Lojas Riachuelo S/A
IE: 062053333.11-36
Flávio Gurgel Rocha (Coob.)
CPF: 013.609.928-98
Newton Rocha de Oliveira Júnior (Coob.)
CPF: 102.558.854-15
Oswaldo Aparecido Nunes (Coob.)
CPF: 874.563.548-04
Pedro Roberto de Siqueira (Coob.)
CPF: 140.826.674-15
Proc. S. Passivo: Silvana Lavacca Arcuri/Outro(s), Silvana Lavacca Arcuri
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

Voto proferido pela Conselheira Flávia Sales Campos Vale, 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 relatado, a autuação versa sobre a ocorrência de entradas e de saídas desacobertas de documento fiscal, bem como sobre a manutenção de produtos em estoque, no exercício de 2015, sem o devido acobertamento fiscal; irregularidades estas apuradas através do roteiro operacional de fiscalização denominado Levantamento Quantitativo por espécie de mercadoria, com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela própria Contribuinte autuada.

Exige-se:

- em decorrência da acusação fiscal de entrada de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertas de documentação fiscal: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;

- em decorrência da acusação fiscal de saída de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertas de

documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75;

- em decorrência da acusação fiscal de manutenção em estoque de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Os administradores foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigados, pelos atos praticados por eles, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A Defesa advoga a ilegitimidade passiva dos diretores como Coobrigados no Auto de Infração por, segundo seu entendimento, não haver justificativa ou embasamento legal para a referida inclusão. Acrescenta que o Auto de Infração não indica quais fatos ensejaram a atribuição de responsabilidade tributária aos administradores.

Estabelece o art. 135 do Código Tributário Nacional acerca da responsabilidade tributária:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Para atribuição do responsável tributário, não basta que o responsável conste no rol do art. 135 do CTN. Deverá este praticar conduta definida pela norma, a qual, necessariamente, deverá conter o elemento do dolo.

Nesse sentido, Maria Rita Ferragut explica:

Para que identifiquemos o fato típico e antijurídico previsto no artigo 135, a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa. O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o animus de praticar a conduta típica (...).

Assim, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional - CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, no tocante à eleição dos sócios-administradores para o polo passivo da obrigação tributária, o trabalho fiscal merece reparo, considerando que o Auto de Infração analisado versa sobre infrações apuradas por meio de um levantamento quantitativo em empresa que possui diversas filiais em todo território brasileiro.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se observa das Planilhas que acompanham os Autos, no levantamento realizado foram apuradas pequenas diferenças em diversos produtos, que em razão do elevado número de itens comercializados atingem valores expressivos.

Contudo, nenhuma conduta dos administradores que tivesse sido praticada com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto restou demonstrada que pudesse ensejar a sua responsabilização no presente caso.

Apenas o fato de terem sido apuradas diferenças de estoque no caso analisado, não é capaz, por si só, de demonstrar que não houve tentativa de saná-las, ou mesmo que qualquer ato ou omissão dos administradores tenha contribuído para sua ocorrência a ensejar sua responsabilização pessoal, nos termos dos artigos retrocitados.

Por fim, embora o art. 89, parágrafo único do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08 remeta a Fiscalização aos casos de responsabilização da Portaria SRE nº 148/15, é importante destacar que essa lista casos 'potencialmente' caracterizadores da coobrigação. Entretanto, referida norma, por mera presunção não tem o condão de afastar o dever do agente público de comprovar a violação exigida pelo art. 135 do CTN, devendo cada caso ser analisado segundo suas especificidades.

Assim, não tendo a Fiscalização feito provas acerca da conduta dolosa dos gestores na prática de ato ilícito – violação à lei, estatuto ou contrato social, deve-se concluir pela exclusão dos Coobrigados do polo passivo do lançamento.

Dessa maneira, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir os Coobrigados.

Sala das Sessões, 20 de julho de 2021.

**Flávia Sales Campos Vale
Conselheira**