

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.126/22/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002258036-81  
Impugnação: 40.010153669-87  
Impugnante: Playvender Distribuidora do Brasil S/A  
IE: 002458793.00-59  
Coobrigados: Cláudio Renato da Nova Campos  
CPF: 003.648.807-08  
Marcus Vinícius da Silva Machado  
CPF: 015.557.427-26  
Origem: DF/Ubá

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO.** Constatada a prática de atos com infração a lei, correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - ENTRADA, 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 por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de entradas, estoques e saídas de mercadorias sujeitas à tributação por débito/crédito e sujeitas à substituição tributária, desacobertos de documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro dos anos de 2017, 2018 e 2019, todos em exercício fechado.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação (MR) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada (MI) prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da mesma lei.

Para os produtos sujeitos à substituição tributária, no caso das entradas desacobertas, a MR foi majorada, na forma do § 2º, inciso III do citado art. 56 da Lei nº 6.763/75 e, no caso das saídas desacobertas, foi exigida somente a MI, considerando-se o recolhimento do imposto na origem.

Incluídos no polo passivo da obrigação tributária os administradores da Autuada, com base no art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Anexos ao Auto de Infração relatório fiscal complementar e demonstrativos de apuração.

### **Da Impugnação**

Inconformados, os Sujeitos Passivos, tempestivamente, apresentam Impugnação às págs. 27.071/27.091, pela qual argumentam, em síntese, que:

- o lançamento contém nulidade, por ausência de fundamentação para a inclusão dos sócios no polo passivo, assim como a ausência de elementos que caracterizem sua atuação dolosa ou excesso de poderes, o que contraria o disposto no art. 142 do CTN;

- a legislação do Estado de Minas Gerais autoriza a Fiscalização a utilizar elementos indiciários de apuração, sem que o contribuinte seja omissos quanto às informações e declarações, em inobservância ao disposto no art. 148 do CTN;

- segundo o CTN, só cabe o arbitramento da base de cálculo do imposto se houver omissão do contribuinte ou suas declarações não merecerem fé;

- por ser método baseado em presunção, a técnica do levantamento quantitativo só deve ser aplicada em casos excepcionais de embaraço à fiscalização;

- ainda que aplicável o levantamento, o contribuinte poderá apontar distorções que o macularão pelo vício de nulidade;

- houve erro de fato em relação à Escrituração Fiscal Digital (EFD) do mês 02/18, que continha informações do Bloco H em relação aos estoques de 33 itens, tendo em vista a incorreção da declaração retificadora entregue em 27/04/18;

- as diferenças da declaração são praticamente as mesmas encontradas no levantamento quantitativo, fazendo com que as diferenças negativas encontradas em 2017 sejam praticamente as diferenças positivas de 2018;

- o livro Registro de Controle da Produção e Estoque (LRCPE) dos anos de 2017 e 2018 demonstra que o estoque final de 2017 correto é o informado na EFD entregue originalmente em 19/03/18;

- em 26/01/22, transmitiu uma segunda EFD retificadora com a correção das quantidades do estoque de 31/12/17;

- semelhante erro ocorreu quanto ao mês fevereiro de 2020, com impacto no estoque de 31/12/19, uma vez que a EFD entregue em 12/03/20 continha as informações corretas, mas a EFD entregue depois, em 31/05/20, retificou incorretamente as informações de 37 itens do estoque;

- assim, a incorreção provocou diferenças positivas em 2019 e diferenças negativas praticamente iguais em 2020, comprovando que o estoque considerado no levantamento quantitativo estava incorreto;

- também foi retificada, em janeiro de 2022, a sua EFD quanto aos estoques de 31/12/19;

- o controle de estoques apresenta dificuldades que podem ocasionar diferenças no setor atacadista distribuidor, como a ocorrência de furtos, avarias, erros operacionais ou nos registros dos produtos, reclassificação de mercadorias, conversão de tipo de unidade ou consumo interno, situações para as quais o RICMS/02 não prevê procedimentos para sua solução;

- por exemplo, no caso do papel A4, que apresenta diferenças no levantamento quantitativo, a empresa também o utiliza em suas atividades, inclusive para imprimir DANFE, não tendo o RICMS/02 previsão de procedimento para esse tipo de consumo interno;

- o Regulamento do Imposto de Renda admite dedução como custo de quebras e perdas razoáveis de estoque e, no caso, as diferenças apuradas no levantamento quantitativo não chegam a 0,5%/ano;

- o fato é que nem toda diferença quantitativa de estoque representa aquisição ou venda sem nota fiscal;

- a empresa nunca comprou ou vendeu mercadoria sem nota fiscal e não admite que sua imagem fique maculada;

- além disso, não foram consideradas no levantamento quantitativo notas fiscais de alguns CFOP, como 5927, 5949, 1949, 2949, dentre outros;

Menciona e anexa artigo apresentado em congresso acerca de estudo sobre acuracidade de estoques em comércio atacadista, para destacar as dificuldades na questão e, ao final, pede a total nulidade do AI ou, subsidiariamente, que o levantamento quantitativo seja retificado, considerando as quantidades de estoques originalmente declaradas em 19/03/18 e 12/03/20.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização apresenta Manifestação Fiscal às fls. 27.801/27.824, sob os seguintes fundamentos:

- a inclusão dos Coobrigados, com função gerencial registrada no contrato social, decorre da prática de atos com infração à lei, ao promover entradas, saídas e manutenção de estoques desacobertados de documentação fiscal, conforme previsão do art. 21, § 2º da Lei nº 6.763/75;

- o procedimento fiscal se baseou na legislação e na documentação apresentada pela Autuada, mediante transmissão dos arquivos SPED/EFD;

- caberia aos Impugnantes apontar eventuais erros no levantamento quantitativo, que contém todas as informações sobre a movimentação de mercadorias;

- o AI contém todos os elementos necessários ao entendimento das imputações;

- todos os requisitos do art. 142 do CTN foram atendidos;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o levantamento quantitativo tem previsão expressa no art. 194 do RICMS/02 e representa exatamente a movimentação das mercadorias conforme as informações do contribuinte;
- não procedem as críticas dos Impugnantes a respeito da legislação estadual;
- relativamente às retificações dos inventários, o contribuinte, logo após a entrega da EFD original, enviou espontaneamente arquivos de retificação;
- em julho de 2020, foi iniciado procedimento exploratório, com a abertura de oportunidade de regularização espontânea, não tendo a Contribuinte se manifestado;
- em outubro de 2020, foi iniciada a ação fiscal por meio de AIAF, o que afastou a alteração espontânea da escrituração fiscal, nos termos do art. 138 do CTN;
- decorridos 90 dias, o AIAF teve sua validade vencida, por não prorrogação do prazo, o que devolveu a possibilidade de denúncia espontânea, mas o contribuinte se manteve inerte até a lavratura do AI, em dezembro de 2021;
- somente depois disso, em janeiro de 2022, a Contribuinte veio a reclamar a retratação quanto aos arquivos entregues;
- a Fiscalização considerou como verdadeiros os últimos artigos entregues pela Contribuinte, nos termos do art. 11, §§ 5º e 6º do Anexo VII do RICMS/02;
- não é razoável admitir procedimentos oportunistas de substituição de arquivos para neutralizar diferenças apontadas no levantamento;
- a comparação feita pelos Impugnantes utilizando o LRCPE apenas confirma a correção do procedimento fiscal, pois este utilizou o inventário físico do Registro H010, enquanto a Impugnação se baseou no inventário escriturado do Registro K200;
- o Registro K200, até 31/12/18, só existia como controle interno do contribuinte, pois não era informado na EFD;
- os dados informados pela Contribuinte são de sua inteira responsabilidade, nos termos do art. 127 do RICMS/02;
- não procede a alegação de ausência de solução quanto às dificuldades apontadas para o controle de estoque, como furto, avarias, perdas, reclassificação de mercadorias, etc, pois, para cada situação há uma previsão no RICMS/02, conforme se demonstra;
- também há orientações no Guia Prático da EFD e em consultas de contribuintes sobre situações como as colocadas na Impugnação;
- não procede a alegação de não terem sido consideradas notas fiscais de determinados CFOP, pois elas constam dos anexos 4 a 9 ao Auto de Infração (Relatório LEQFID), conforme exemplificativamente se demonstra.

Pede a procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

24.126/22/1ª

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 22/06/2022 - Cópia WEB

4

**Da Preliminar**

Os Impugnantes alegam a nulidade do lançamento, por vício de fundamentação quanto à inclusão dos Coobrigados – administradores da sociedade.

Contudo, constam no campo próprio do Auto de Infração e no relatório fiscal complementar os dispositivos legais que sustentam a responsabilização pessoal dos administradores, ou seja, o art. 135, inciso III do CTN e o art. 21, § 2º, inciso II da Lei Estadual nº 6.763/75.

A descrição dos fatos no AI evidencia as situações de infração à lei passíveis da responsabilização pessoal.

Também a Portaria SRE nº 148/15, citada no AI, evidencia a vinculação da conduta à previsão legal.

Assim, não procede a alegação de ausência de motivação para a eleição dos Sujeitos Passivos na condição de responsáveis.

Também não procede a alegação de nulidade sob o ponto de vista de haver somente presunção no procedimento adotado para o levantamento fiscal.

O levantamento quantitativo de mercadorias é procedimento idôneo, expressamente admitido pela legislação, no art. 194, inciso III do RICMS/02. A consistência – ou não – de seus resultados é questão de mérito e assim será tratada adiante.

Ademais, o lançamento contém todos os elementos formais e materiais para a plena compreensão das infrações e das correspondentes exigências fiscais e atende a todos os requisitos constantes do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08 de 2008.

Ausente, portanto, qualquer vício formal no lançamento, não procedem as arguições de nulidade.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a acusação fiscal trata da constatação de entradas, estoques e saídas de mercadorias desacobertos de documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID).

Como ressaltado em preliminar, o referido levantamento é procedimento idôneo, expressamente previsto no RICMS/02 e tem metodologia objetiva, baseada na apuração da movimentação dos estoques de mercadorias.

No caso, trata-se do levantamento realizado em exercícios fechados, ou seja, nos períodos de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. Com isso, todos os dados utilizados foram extraídos dos documentos e declarações da própria Contribuinte, inclusive os estoques iniciais e finais de cada período.

Assim, os estoques foram extraídos do registro de inventário declarado pela Contribuinte em sua EFD, as entradas de mercadorias foram apuradas pelas notas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscais de aquisição em seu nome e as saídas pelas notas fiscais emitidas pela Contribuinte para tal fim.

Com esses dados, o levantamento é mera apuração matemática, a partir da fórmula: *Estoque inicial + Entradas – Saídas = Estoque Final*.

Havendo divergência no resultado, configuram-se entradas, saídas ou estoques desacobertos, conforme objetivamente demonstrado nos anexos ao Auto de Infração.

Portanto, não se trata de presunção desarrazoada, como impingido, mas de apuração direta de resultados a partir de dados da própria Contribuinte.

Os Impugnantes pretendem a alteração dos valores dos estoques, mediante a consideração dos arquivos originalmente entregues, sob o argumento de que os arquivos retificadores posteriormente entregues pela própria Contribuinte não espelhariam a realidade.

Observa-se que a grande justificativa para a consideração dos dados dos arquivos originais seria de que, dessa forma, as diferenças ficariam perto de se anular.

Ocorre que cabe à Contribuinte a responsabilidade de escriturar suas operações a partir dos documentos fiscais na forma prescrita na legislação, nos termos do art. 127 do RICMS/02:

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

Relativamente aos estoques de mercadorias, a EFD prevê a entrega de arquivos com o registro específico H010, com a representação do inventário físico levantado pelo contribuinte ao final de cada período anual.

A legislação permite a substituição de arquivos da escrituração fiscal, mas determina que ficará válido sempre o último arquivo entregue:

### RICMS/02 - Anexo VII

Art. 11. A entrega do arquivo eletrônico de que trata o art. 10, observado o disposto no art. 39, todos desta Parte, será realizada, mensalmente, mediante sua transmissão, via internet, para a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao das operações e prestações.

(...)

§ 5º Na hipótese de substituição total de informações relativas a determinado período de referência, deverá ser gerado e transmitido à Secretaria de Estado de Fazenda arquivo eletrônico com código de finalidade "2", conforme item 8.1.3 do Manual de Orientação do Usuário de Processamento Eletrônico de Dados constante da Parte 2 deste Anexo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 6º Considera-se válido apenas o último arquivo eletrônico transmitido por período de referência.

Assim, não há como admitir que o contribuinte entregue arquivos diferentes e depois se valha daquele que lhe apresentar o melhor resultado. O arquivo válido é, necessariamente, o último apresentado.

Ademais, a Impugnação não traz nada que evidencie a ocorrência de algum erro de fato.

A apresentação do LRCPE não lhe socorre, pois ele reflete o estoque escriturado – aquele que deveria existir a partir da documentação da Contribuinte.

Já o LRI, considerado pela Fiscalização, é o que representa o estoque real, fisicamente apurado.

Se há divergências entre os estoques nos dois livros, demonstra, justamente, que há diferenças entre a realidade física e o que é apurado pela documentação fiscal.

Em relação às mencionadas dificuldades operacionais nos controles de estoque, de fato podem existir, seja para um grande atacadista, devido ao volume de operações, seja para um pequeno varejista, neste caso, por exemplo, por eventual precariedade de estrutura. Mas o fato é que, ao contrário do alegado, a legislação do ICMS contempla instrumentos de registro para superar todos os fatos elencados pelos Impugnantes, conforme demonstrado na manifestação fiscal (tabela de fl. 27.821 do PTA).

Também não foi comprovada pelos Impugnantes a alegação de que o levantamento não considerou notas fiscais com determinados códigos fiscais de operações – CFOP. Pelo contrário, a Fiscalização evidenciou a consideração de notas fiscais com todos os CFOP enumerados (tabela de fl. 27.823 do PTA).

Portanto, não há nenhum elemento que invalide a técnica fiscal utilizada.

Destaque-se que não cabem no contencioso administrativo questionamentos tendentes a negar a aplicação de disposições expressas na legislação tributária, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75, a saber:

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;

II - a aplicação da equidade.

Caracterizadas, portanto, as infrações, legítimas são as exigências do ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da mesma lei. Examine-se:

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

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

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

(...)

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

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

Também correta, para o caso de entradas desacobertadas de produtos sujeitos à substituição tributária, a majoração da MR nos termos do § 2º, inciso III do citado art. 56 da Lei nº 6.763/75 assim como, no caso das saídas desacobertadas com os mesmos produtos, a exigência somente da MI, considerando-se o recolhimento do imposto na origem.

Finalmente, a inclusão dos administradores no polo passivo, a título de responsáveis pessoais, tem respaldo em razão da conduta verificada – promoção de operações desacobertadas de documentação fiscal, o que resulta em omissão dos fatos geradores da apuração do imposto a recolher.

Dessa forma, caracterizada a situação prevista no art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

### CTN

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

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 19 de maio de 2022.**

**Heldo Luiz Costa  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**